

AVERTISSEMENT

Ce document est le fruit d'un long travail approuvé par le jury de soutenance et mis à disposition de l'ensemble de la communauté universitaire élargie.

Il est soumis à la propriété intellectuelle de l'auteur : ceci implique une obligation de citation et de référencement lors de l'utilisation de ce document.

D'autre part, toute contrefaçon, plagiat, reproduction illicite de ce travail expose à des poursuites pénales.

Contact : portail-publi@ut-capitole.fr

LIENS

Code la Propriété Intellectuelle – Articles L. 122-4 et L. 335-1 à L. 335-10

Loi n°92-597 du 1^{er} juillet 1992, publiée au *Journal Officiel* du 2 juillet 1992

<http://www.cfcopies.com/V2/leg/leg-droi.php>

<http://www.culture.gouv.fr/culture/infos-pratiques/droits/protection.htm>



THÈSE



En vue de l'obtention du

DOCTORAT DE L'UNIVERSITE DE TOULOUSE

Délivré par l'Université Toulouse Capitole

École doctorale : Sciences Juridiques et Politiques

Présentée et soutenue par

LUDOVIC LOMBARD

le 13 novembre 2017

La fiscalité des biens des personnes publiques

Discipline : **Droit**

Spécialité : **Droit Public**

Unité de recherche : **IMH (EA 4657)**

Directeur de thèse : M. Vincent DUSSART, Professeur à l'Université Toulouse Capitole

JURY

Rapporteurs M. Jean-Luc ALBERT, Professeur à l'Université d'Aix-Marseille
M. Martin COLLET, Professeur à l'Université Paris II Panthéon-Assas

Suffragants M. Etienne DOUAT, Professeur à l'Université de Montpellier
M. Jean-Gabriel SORBARA, Professeur à l'Université Toulouse Capitole

L'Université n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans cette thèse. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Remerciements

Je voudrais tout d'abord exprimer toute ma gratitude au Professeur Vincent DUSSART pour avoir accepté de diriger ces travaux, m'avoir confié ce sujet de recherche et pour son encadrement bienveillant. Ses conseils et son exigence ont été précieux pour mener à bien cette étude.

Je tiens à remercier vivement l'ensemble des actuels et anciens membres du CERFF, enseignants-chercheurs et doctorants, pour leur accueil chaleureux, leur soutien et leurs conseils avisés. Je n'aurais pu intégrer une meilleure équipe et j'en remercie particulièrement Mme De Fontaine, M. Bin, Audrey, Romain, Florian, Valérie, Liliane, Damien et Camille.

Je souhaite également remercier particulièrement mes amis, qui auront rendu agréables ces années passées. J'ai ici une pensée particulière pour Jérémy, Mathilde, Nadège, Justine, Benjamin, Hélène, Caroline, Thomas, Justine, Kévin, Murielle, Elodie, Valentine, Julie et Cyril.

Enfin, comment ne pas remercier du fond du cœur mes parents et mes sœurs pour leur soutien sans faille durant toutes ces années ? Les mots me manquent pour exprimer mon affection pour eux. Je vous remercie enfin, Edwige et Justine, pour votre relecture patiente malgré l'aridité de la tâche.

Liste des principales abréviations

ADP	Archives De Philosophie du Droit
AJCT	Actualité Juridique Collectivités Territoriales
AJDA	Actualité Juridique Droit Administratif
AJDI	Actualité Juridique Droit Immobilier
BDCF	Bulletin Des Conclusions Fiscales
BGFE	Bulletin de Gestion Fiscale des Entreprises
BJCL	Bulletin Juridique des Collectivités Locales
BOFiP	Bulletin Officiel des Finances Publiques
Bull. civ.	Bulletin des arrêts de la Cour de cassation. Chambres civiles
CAA	Cour administrative d'appel
CC	Conseil constitutionnel
CE	Conseil d'Etat
CGI	Code général des impôts
CJEG	Cahiers Juridiques de l'Electricité et du Gaz
CJCE	Cour de Justice des Communautés européennes
CJUE	Cour de Justice de l'Union européenne
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
D.	Recueil Dalloz
Dr. Fisc	Revue de Droit Fiscal
EFE	Edition Formation Entreprise
GAJA	Grands Arrêts de la Jurisprudence Administrative
JCI	Jurisclasseur
JCP A	La Semaine Juridique Administrations et Collectivités Territoriales
JOAN	Journal Officiel de l'Assemblée nationale
JOS	Journal Officiel du Sénat
LGDJ	Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence
LPA	Les Petites Affiches
MAPPP	Mission d'Appui aux Partenariats Public-Privé
PUF	Presse Universitaire de France
RDI	Revue de Droit Immobilier
RDP	Revue de Droit Public
Rec.	Recueil des décisions du Conseil d'Etat
Rec. CJCE	Recueil des décisions de la Cour de Justice des Communautés européennes
Rec. CJUE	Recueil des décisions de la Cour de Justice de l'Union européenne
RFAP	Revue Française d'Administration Publique
RFDA	Revue Française de Droit Administratif
RFFP	Revue Française de Finances Publiques
RGCT	Revue Générale des Collectivités Territoriales
RIDC	Revue Internationale de Droit Comparé

RIDE	Revue Internationale de Droit Economique
RJC	Revue de Jurisprudence Commerciale
RJEP	Revue Juridique de l'Economie Publique
RJF	Revue de Jurisprudence Fiscale
RLC	Revue Lamy de la Concurrence
RLCT	Revue Lamy des Collectivités Territoriales
RLDA	Revue Lamy de Droit des Affaires
RLDC	Revue Lamy de Droit Civil
RTD Com.	Revue Trimestrielle de Droit Commercial
RTD Eur.	Revue Trimestrielle de Droit Européen
RUDH	Revue Universelle des Droits de l'Homme
TFUE	Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne

SOMMAIRE

Partie 1 : Vers la neutralité de la contrainte fiscale pesant sur les biens des personnes publiques

Titre 1 : La neutralisation partielle de la fiscalité pesant sur le contrôle des biens des personnes publiques

Chapitre 1 : La neutralisation de l'imposition par l'assimilation fonctionnelle partielle des propriétés publiques et privées

Chapitre 2 : La neutralisation de l'imposition des biens par l'assimilation fonctionnelle des contrôles matériels publics et privés

Titre 2 : La neutralisation en voie d'achèvement de la fiscalité pesant sur l'exploitation des biens des personnes publiques

Chapitre 1 : L'imposition essentiellement fonctionnelle des personnes publiques pour l'exploitation de leurs biens

Chapitre 2 : L'importance de la politique de concurrence dans la neutralité de l'imposition de l'exploitation des biens

Partie 2 : La neutralité totale illusoire de la fiscalité dans son rapport à la gestion et aux biens des personnes publiques

Titre 1 : La neutralité inachevée dans les rapports entre la fiscalité et la gestion de leurs biens par les personnes publiques

Chapitre 1 : La recherche de la neutralité dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques

Chapitre 2 : La neutralité partielle dans la répartition du risque fiscal par la gestion des biens des personnes publiques

Titre 2 : La neutralité imparfaite dans la gestion de la fiscalité pesant sur les biens des personnes publiques

Chapitre 1 : La neutralité affirmée dans la gestion du risque lié aux impositions pesant sur les biens des personnes publiques

Chapitre 2 : La neutralité introuvable dans la gestion de la charge fiscale pesant sur les biens des personnes publiques

Introduction

1. Selon Daniel GUTMANN, « *l'impôt n'est aujourd'hui qu'une ressource de la collectivité parmi d'autres, et pour le contribuable, qu'une contribution parmi d'autres* »¹. Aussi séduisante que peut l'être cette approche, elle pourrait ne pas résister totalement à l'analyse de la typologie des contribuables. En effet, il apparaît que la collectivité elle-même, par l'intermédiaire de sa personnalisation, peut devenir un contribuable. En réalité, c'est justement cette individualisation d'une partie de la collectivité qui en fait un contribuable pour la collectivité prise dans son ensemble.

I. Objet de l'étude

2. Plus généralement, une distinction semble être établie entre d'une part les pouvoirs publics disposant des prérogatives de puissance publique et d'autre part les contribuables, ou redevables qui sont soumis à l'impôt, ou du moins aux obligations fiscales. Or, il est constant que le pouvoir public peut imposer un autre pouvoir public, personnifié. Il convient dès lors de comprendre l'origine de cette imposition, étonnante de prime abord. En effet, comme le remarque Jean-Luc ALBERT, « *il est plus habituel d'appréhender les personnes publiques sous un angle régalien et souverain dans*

¹ Daniel GUTMANN, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *ADP*, Tome 46, 2002, p.8.

l'élaboration de la norme fiscale et le bénéfice des impositions instituées que sous l'angle d'une soumission à l'impôt et de la participation aux charges communes »². Il convient dès lors d'identifier le contribuable public avant de concevoir l'assimilation dont il fait l'objet par l'intermédiaire de l'identification de la neutralité fiscale. Il s'agira ensuite de caractériser la fiscalité pesant sur ses biens.

A. *Le contribuable public*

3. Pour Ludovic AYRAULT, « *reconnaître le statut du contribuable aux personnes publiques revient à tirer les conséquences de la personnalité juridique qui leur est accordée. La personne publique, au même titre que la personne physique, est titulaire de droits et obligations ; ces dernières pesant essentiellement sur son patrimoine à l'image de l'imposition* »³. Il apparaît, dès lors, que deux éléments permettent de concevoir qu'une personne publique puisse être imposable et imposée, à savoir l'existence d'une personnalité juridique et un ensemble d'obligations similaires à celles pesant sur les personnes privées.

4. Il est indéniable désormais que la personnalité juridique peut être reconnue aux entités publiques⁴. Cette personnalisation d'un groupement est une fiction qui permet à celui-ci d'être titulaire de droits et d'obligations, « *abstraction faite de la personne des membres qui le composent* »⁵. Cette personnalisation juridique d'un groupement lui permet dès lors d'assurer certaines missions. Comme l'énonce Nicolas MATHEY, « *la personnalité morale peut être définie comme un concept utilisé par le droit positif pour désigner la technique par laquelle le droit assure l'opposabilité d'un intérêt organisé, ou si l'on préfère d'une organisation poursuivant un intérêt spécifique* »⁶. Il apparaît naturel de penser que l'intérêt défendu par une personne morale de droit privé est un intérêt privé et que celui d'une personne morale de droit public est un intérêt public. Or, cette solution schématique n'est pas totalement valable. D'abord, certaines personnes privées, telles que des fondations ou des associations, peuvent être instituées dans un but public, ou du moins d'utilité publique. Ensuite, les personnes morales de droit public peuvent mener

² Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p.9.

³ Ludovic AYRAULT, « Personne publique et droit fiscal », in Travaux de l'AFDA, *La personnalité publique*, Litec, 2007, p.199.

⁴ Pour une étude complète sur le sujet, voir Florian LINDITCH, Recherche sur la personnalité morale en droit administratif, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 176, 1997, 334 p.

⁵ Serge GUINCHARD (sous la dir.), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 25^{ème} éd., 2017, p.835.

⁶ Nicolas MATHEY, « Personne publique et personne privée », in *La personnalité publique*, op.cit., p.63.

des missions de deux sortes. Bien sûr, « [elles] ont l'obligation de poursuivre l'intérêt général [...]. Cette obligation tient à ce que les personnes morales de droit public n'ont pas seulement un objet mais aussi une finalité d'intérêt général »⁷. Cela est d'ailleurs repris constamment dans la jurisprudence. L'arrêt du Conseil d'Etat du 31 mai 2006, Ordre des avocats au barreau de Paris, est particulièrement précis sur ce point. Il indique que « les personnes publiques sont chargées d'assurer les activités nécessaires à la réalisation des missions de service public dont elles sont investies et bénéficient à cette fin de prérogatives de puissance publique », et que « pour intervenir sur un marché, elles doivent [...] justifier d'un intérêt public »⁸. Bien que certains auteurs aient tenté de distinguer l'intérêt général et l'intérêt public⁹, il apparaît que la plupart du temps les deux termes sont employés de manière synonyme. Comme le présente Maryse DEGUERGUE, « il faut admettre [...] que la synonymie de l'intérêt général et de l'intérêt public est communément admise »¹⁰.

5. Le Conseil d'Etat, dans son rapport public de 1999, précise que « la fonction de cette notion est d'asseoir la légitimité de la puissance publique [...]. La poursuite de l'intérêt général devient la seule fin qui puisse emporter l'adhésion de tous, et par là même, fonder le pouvoir de l'Etat, qui trouve dans cette référence sa justification »¹¹. Pourtant, cette unité dans l'action des personnes publiques masque des divergences dans les différentes missions qu'elles exercent. Il n'est ainsi pas rare de reconnaître parmi les missions réalisées par ces différentes entités, des activités propres aux personnes publiques et menées selon un cadre spécifique et des activités qui pourraient être exercées par des personnes privées. Il suffit pour cela de songer à la reconnaissance ancienne des services publics à caractère industriel et commercial, dont le

⁷ Nicolas MATHEY, *art.cit.*, p.68.

⁸ CE, Assemblée, 31 mai 2006, n°275531, Ordre des avocats au barreau de Paris, conclusions Didier CASAS, *RJEP*, n°636, novembre 2006, pp.430-440 ; *BJCP*, n°47, 1^{er} septembre 2006, pp.295-302 ; note Didier LINOTTE, *La Gazette du Palais*, n°84, 25 mars 2007, pp.39-42 ; note Virgile RENAUDIE, *La Gazette du Palais*, n°340, 6 décembre 2006, pp.6-12 ; note Marie-Christine ROUAULT, *RLCT*, n°18, 1^{er} novembre 2006, pp.21-23 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Com.*, n°4, octobre 2006, pp.774-776 ; commentaire Guylain CLAMOUR, *RLC*, n°9, octobre 2006, pp.44-52 ; note Claire LANDAIS et Frédéric LENICA, *AJDA*, n°29, 11 septembre 2006, pp.1592-1596 ; note Michel BAZEX, *Droit administratif*, n°8, août 2006, comm. 129 ; note Bertrand Du MARAIS, *Concurrences*, n°3 ; juillet 2006, pp.167-168 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°7, juillet 2006, comm. 202 ; commentaire Florian LINDITCH, *JCP A*, n°24, 12 juin 2006, n°1133 ; *Rec.* p.272

⁹ Voir en ce sens, notamment, Maryse DEGUERGUE, « intérêt général et intérêt public : tentative de distinction », p.131-142 ; in *L'intérêt général*, Mélanges en l'honneur de Didier Truchet, Dalloz, 2015, 694 p.

¹⁰ Maryse DEGUERGUE, *art.cit.*, p.132.

¹¹ Conseil d'Etat, *L'intérêt général*, Rapport public, EDCE n°50, La documentation française, 1999, p.253.

fonctionnement est largement soumis au droit privé¹². Il pourrait être tentant de concevoir que l'ensemble des activités des personnes publiques est mu par l'intérêt général, même lorsqu'il s'agit d'activités de nature économique, similaires à celles des personnes privées. Pourtant, c'est bien l'intérêt général qui justifie l'application d'un régime dérogatoire. C'est ainsi que le Conseil d'Etat, dans son rapport précité, observe que « *l'intérêt général imprègne l'ensemble de notre droit public, et se trouve non seulement à la base des grandes constructions jurisprudentielles du droit public, mais au fondement de nombreuses constructions législatives spécifiques, qui confirment l'attribution, au profit de l'administration, d'importantes prérogatives de puissance publique* »¹³. Il paraît alors y avoir une contradiction entre d'un côté la légitimation de toute l'activité publique par l'intérêt général et la justification de règles dérogatoires subséquentes et d'un autre côté la reconnaissance du fait que les personnes publiques peuvent intervenir dans le cadre des relations de droit privé. Pourtant, il convient d'examiner les activités des organismes publics pour dépasser cette contradiction. Ils peuvent mener des activités qui leur sont spécifiquement réservées, notamment en raison de l'intérêt général qui en découle. Dans ce cas, les règles dérogatoires sont justifiées par l'exercice même de ces activités. Ils peuvent aussi prendre en charge des activités qui sont de la même nature que celles des personnes privées. Là, la dérogation n'intervient plus au stade de l'exercice de l'activité mais au moment de la décision d'intervenir. C'est parce qu'il y a un intérêt général à la réalisation de cette activité que les personnes publiques peuvent agir. Mais alors, des règles similaires à celles des personnes privées s'appliquent. Toutefois, l'intérêt général semble être largement admis, de sorte que les personnes publiques peuvent très souvent agir comme les personnes privées. Comme le présente Gabriel ECKERT, « *on assiste donc à une banalisation de l'intervention publique à laquelle répond une banalisation du régime juridique de l'opérateur public* »¹⁴. Il apparaît alors que les personnes publiques peuvent fonctionner selon deux modalités et donc, en conséquence, selon deux régimes juridiques différents. La poursuite d'un intérêt général et celle d'un intérêt assimilable à l'intérêt privé répondent à des finalités distinctes. Surtout, la logique dérogatoire, qui sous-tend le régime juridique applicable aux activités d'intérêt général, s'efface dès lors que les activités menées par

¹² TC, 22 janvier 1921, Société commerciale de l'Ouest africain, conclusions Paul MATTER ; D., III, 1921, pp.1-3 ; Rec. p.91.

¹³ Conseil d'Etat, *L'intérêt général*, précit., p.272.

¹⁴ Gabriel ECKERT, « La poursuite d'intérêts publics à travers la participation directe des collectivités publiques aux activités économiques – Point de vue français », *RUDH*, n°3-6, octobre 2003, p.124.

les personnes publiques s'apparentent à celles exercées par les personnes privées. La dualité des régimes juridiques applicables aux organismes publics répond dès lors à leur dualité fonctionnelle.

6. Pour reprendre le propos précité de Ludovic AYRAULT, dès lors que la personnalité juridique est accordée à une entité, cette dernière bénéficie de droits, mais également d'obligations, « *ces dernières pesant essentiellement sur son patrimoine* »¹⁵. Parmi elles figurent les obligations fiscales. Pourtant, selon l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, « *pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés* ». Toutefois, deux nuances sur l'usage du terme « citoyen » doivent être apportées à cet article. D'abord, il existe désormais une distinction entre le contribuable et le citoyen. Le premier peut ne pas être citoyen quand ce dernier peut ne pas être contribuable. Ainsi que le note Emmanuel De CROUY-CHANEL, « *il apparaît bien difficile de faire correspondre les deux catégories du contribuable et du citoyen. Le critère légal de l'obligation fiscale est au premier chef la résidence du redevable et accessoirement, le lieu de réalisation de l'activité taxée. L'Etat moderne n'a pas omis de lever l'impôt sur les étrangers résidents* »¹⁶. Surtout, alors que seuls les citoyens, donc des personnes physiques, semblaient pouvoir être imposés selon la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, les personnes morales le peuvent également, par le biais d'une assimilation aux personnes physiques. Une autre assimilation entre personnes publiques et personnes morales de droit privé permet par ailleurs d'imposer les premières.

7. Plus précisément, ce n'est pas tant l'attribution de la personnalité juridique qui rend les personnes publiques contribuables mais la reconnaissance de leur autonomie financière. Comme le présente Etienne DOUAT, « *l'autonomie financière est la capacité d'un service public à isoler ses recettes et ses dépenses du reste de l'administration. Le plus souvent, l'autonomie financière va de pair avec la personnalité juridique* »¹⁷. Toutefois, il apparaît que certains services, tels que les budgets annexes de l'Etat, en sont dotés, sans pour autant bénéficier de la personnalité morale. La difficulté réside cependant dans la définition de l'autonomie financière. Comme le présente Vincent

¹⁵ Ludovic AYRAULT, *art.cit.*, p.199.

¹⁶ Emmanuel De CROUY-CHANEL, « La citoyenneté fiscale », *ADP*, Tome 46, 2002, p.39.

¹⁷ Etienne DOUAT, « Les aspects financiers », *Droit administratif*, n°4, avril 2003, chron. 100001.

DUSSART, « *il faut remarquer que l'autonomie financière se mesure plus qu'elle ne se définit* »¹⁸. C'est par son contenu qu'il convient donc de l'appréhender.

8. La question de l'autonomie financière est d'abord posée pour les collectivités territoriales. La révision constitutionnelle du 28 mars 2003 et surtout la loi organique n°2004-758 du 29 juillet 2004 ont en effet apparemment renforcé ce principe¹⁹, et ont entraîné un renouvellement des interrogations à son sujet. Pour Eric OLIVA, « *le concept ou la notion d'autonomie financière soulève de nombreuses difficultés et sa définition demeure malaisée* »²⁰. C'est aussi ce que montre Michel BOUVIER, pour qui « *des termes qui allaient jusqu'alors de soi ne procèdent plus d'un sens commun. C'est le cas, entre autres, de la notion d'autonomie financière qui ne fait pas l'objet d'une définition unanime, et ce alors même qu'elle tient depuis toujours une place centrale dans les débats relatifs à la libre administration des collectivités territoriales* »²¹. Il apparaît que l'autonomie financière des collectivités territoriales peut se concevoir selon deux aspects, soit en intégrant un pouvoir de décision fiscale soit en se contentant d'un pouvoir de décision de gestion²². Toutefois, alors que « *lors des débats parlementaires qui ont mené à l'adoption de la loi organique du 29 juillet 2004, l'autonomie financière était très largement associée à l'autonomie fiscale des collectivités [...], ce texte a contribué à [sa] disparition* »²³. D'ailleurs, le Conseil constitutionnel lui-même a précisé, dans sa décision du 29 décembre 2009, « *qu'il ne résulte ni de l'article 72-2 de la Constitution ni d'aucune autre disposition constitutionnelle que les collectivités territoriales bénéficient d'une autonomie fiscale* »²⁴. Cela ne signifie pas pour autant que les collectivités ne disposent pas d'autonomie financière. Pour Eric OLIVA, celle-ci implique que les

¹⁸ Vincent DUSSART, *L'autonomie financière des pouvoirs publics constitutionnels*, CNRS éditions, 2000, p.13.

¹⁹ Pour une critique de cette apparence, voir notamment Vincent DUSSART, « La loi organique n°2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : réflexions critiques sur une loi controversée », *Gestion et finances publiques*, n°11/12, novembre-décembre 2014, pp.103-107.

²⁰ Eric OLIVA, « La conception de l'autonomie financière locale. Quel contenu ? Quelle effectivité ? », in Marc LEROY (sous la dir.), *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Economica, 2017, p.91.

²¹ Michel BOUVIER, *Les finances locales*, LGDJ, coll. Systèmes, 16^{ème} éd., 2015, p.36.

²² Voir en ce sens, Laurence TARTOUR, *L'autonomie financière des collectivités territoriales en droit français*, LGDJ, 2012, 410 p.

²³ Alain PARIENTE, « Le mythe de l'autonomie financière », *RFFP*, n°129, février 2015, pp.18-19.

²⁴ CC, 29 décembre 2009, n°2009-599 DC, loi de finances pour 2010, commentaire Nathalie BETTIO, *Revue Administrative*, n°375, juin 2010, pp.250-263 ; commentaire Hervé ZAPF et Betty TOULEMONT, *La Gazette du Palais*, n°57-58, 26 février 2010, pp.30-32 ; commentaire Wanda MASTOR, *AJDA*, n°5, 15 février 2010, pp.277-282 ; note Philippe BILLET, *Environnement*, n°2, février 2010, alerte 14 ; note Noëlle LENOIR, *Option Finance*, n°1062, 1^{er} février 2010, pp.23-24 ; commentaire Laurent VALLEE, *Dr. Fisc.*, n°4, 28 janvier 2010, comm. 98 ; commentaire Philippe BILLET, *JCP A*, n°4, 25 janvier 2010, n°2038 ; note André BARILARI, *JCP G*, n°3, 18 janvier 2010, n°61, cons. 64.

collectivités disposent d'une autonomie budgétaire et d'une autonomie de gestion. Dès lors, « *l'autonomie budgétaire doit s'entendre dans la complexité du phénomène budgétaire qui consiste à définir et évaluer les dépenses, définir et évaluer les recettes et ajuster les dépenses aux recettes* »²⁵. Bien que contraintes par l'existence de dépenses obligatoires, les collectivités territoriales en bénéficient, dans la mesure où, finalement, elles ont la possibilité de mettre en œuvre des dépenses non obligatoires, comblées par la perception de ressources propres. Enfin, l'autonomie de gestion correspond, pour Jacques SPINDLER, « *aux marges de manœuvre dont bénéficient les collectivités territoriales pour exercer leurs compétences* »²⁶. Selon Alain PARIENTE, « *la liberté de gestion pourrait devenir le critère principal de cette autonomie que l'on pourrait qualifier de politique. Cette autonomie se définirait comme une liberté de dépense non contrainte fondée sur les choix politiques des instances* »²⁷. La question de l'existence d'une autonomie financière pour les collectivités territoriales semble délicate à déterminer, notamment en raison de sa définition protéiforme. En revanche, il apparaît que la recherche d'un degré d'autonomie est possible. Pour cela, il convient d'examiner plusieurs critères, dont l'autonomie budgétaire et l'autonomie de gestion.

9. Ces remarques peuvent être renouvelées pour les autres organismes de droit public. En ce qui concerne les établissements publics, Pauline CHATELET précise que « *l'autonomie concédée [...] est à relativiser en fonction de l'intensité et des modalités du contrôle financier entrepris* »²⁸. Mais une autonomie relative ne signifie pas qu'elle est absente. Il s'agit ici d'en déterminer le degré. D'ailleurs, bien que contraints par le principe de spécialité, les établissements publics disposent d'un budget propre, de ressources et d'une marge de gestion dans le respect de la tutelle administrative. Il en va de même pour les budgets annexes de l'Etat. Non dotés de la personnalité juridique, ils disposent de ressources propres. Le Conseil constitutionnel avait ainsi précisé dans une décision du 30 décembre 1997 que « *pour l'essentiel, les recettes des budgets annexes doivent être constituées de rémunérations pour services rendus et que la part de ressources fiscales qui leur sont affectées doit demeurer réduite* »²⁹. Désormais, l'article 18 de la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 dispose que « *des*

²⁵ Eric OLIVA, *art.cit.*, p.107.

²⁶ Jacques SPINDLER, « L'autonomie de gestion en question », in Marc LEROY (sous la dir.), *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, *op.cit.*, p.148.

²⁷ Alain PARIENTE, *art.cit.*, p.23.

²⁸ Pauline CHATELET, « Les dotations aux établissements publics », *LPA*, n°15, 21 janvier 2016, p.11.

²⁹ CC, 30 décembre 1997, n°97-395 DC, loi de finances pour 1998, cons. 27.

budgets annexes peuvent retracer, dans les conditions prévues par une loi de finances, les seules opérations des services de l'Etat non dotés de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestation de services donnant lieu au paiement de redevances, lorsqu'elles sont effectuées à titre principal par lesdits services ». Enfin, bien que cela soit discuté³⁰, un degré d'autonomie financière se retrouve dans les autorités de régulation, à savoir soit les autorités administratives indépendantes, soit les autorités publiques indépendantes. Certaines autorités disposent d'un budget autonome car elles sont dotées de la personnalité morale. D'autres « *peuvent bénéficier d'une autonomie financière sans pour autant que leur soit attribuée la personnalité juridique* »³¹.

10. D'un point de vue fiscal, l'autonomie financière doit être entendue dans un sens large. Il s'agit alors seulement de considérer qu'un organisme dispose de ressources propres et surtout d'une autonomie de gestion ou du moins d'un pouvoir de gestion de ses ressources. Dès lors, ces ressources et ces dépenses sont retracées dans un budget distinct. Ainsi, selon Ludovic AYRAULT, « *dépourvu d'autonomie juridique, l'organisme peut néanmoins se voir reconnaître une autonomie financière. Sa reconnaissance ne présente toutefois un intérêt que pour la personne publique qui dispose de cet ensemble. L'autonomie ainsi consacrée permet effectivement d'apprécier directement le résultat d'une activité [...]. Il ne s'agit là finalement que d'un jeu d'écritures comptables* »³². Cette autonomie provoque un assujettissement des organismes publics, en vertu de l'assimilation de ceux-ci aux personnes privées, par le biais de la neutralité de l'impôt.

B. L'identification de la neutralité fiscale

11. L'imposition des personnes publiques passe donc par leur assimilation aux personnes privées. Elle a pour but d'assurer la neutralité de l'imposition des différentes personnes, de droit privé et de droit public. L'idéal de neutralité fiscale a connu plusieurs sens au fil du temps et de l'évolution économique. Dans un premier temps, comme le rappelle Jean-Baptiste GEFROY, « *la notion de neutralité se rattache aux conceptions*

³⁰ Voir en ce sens, Valérie PALMA-AMALRIC, *L'autonomie financière des autorités indépendantes*, L'Harmattan, coll. Finances publiques, 2017, 615 p.

³¹ Eric OLIVA, « L'autonomie budgétaire et financière des autorités de régulation économique », *RDP*, n°2, mars 2014, p.342.

³² Ludovic AYRAULT, *art.cit.*, p.203.

financières du XIXème siècle qui conféraient au système fiscal une finalité exclusivement financière : fournir les ressources nécessaires à la couverture des dépenses publiques et donc exclusive de toute utilisation extra-fiscale »³³. Cette définition renvoie à une finalité de l'impôt d'inspiration libérale et à une conséquence particulière. L'impôt, en effet, ne sert qu'à couvrir les dépenses publiques. Il s'agit là de la conception qui émane directement de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen, dont l'article 13 précité autorise l'imposition du citoyen pour « *l'entretien de la force publique et pour les dépenses d'administration* ». Cette destination est d'ailleurs reprise dans la définition classique de l'impôt, attribuée à Gaston JEZE³⁴, selon laquelle « *l'impôt est une prestation pécuniaire, requise des particuliers par voie d'autorité, à titre définitif et sans contrepartie, en vue de la couverture des charges publiques* ». En conséquence, d'après Martin COLLET, « *un bon impôt doit être un impôt qui n'influence pas les entreprises et les personnes dans la manière de gérer leur argent, d'investir dans tel bien plutôt que dans tel autre* »³⁵. Il en va de même pour Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, selon qui « *un impôt neutre a pour vertu de ne pas peser sur le choix des opérateurs, lesquels se détermineront en fonction d'une rationalité économique et non pas sous l'influence de tel ou tel avantage fiscal* »³⁶. Cette préoccupation s'inscrit dans la logique libérale, en vertu de laquelle l'Etat ne doit pas intervenir dans le processus économique. Comme le résume Patrick SERLOOTEN, « *[ce principe de neutralité fiscale] est fondé sur la thèse du libéralisme classique selon laquelle l'impôt doit avoir pour unique fonction de financer les dépenses publiques. La puissance publique n'a donc pas à s'ingérer dans les affaires des particuliers. Le concept de neutralité fiscale est alors absolu* »³⁷.

12. Bien que cette présentation générale ne soit pas en exacte adéquation avec la pratique³⁸, l'objectif de neutralité de l'impôt apparaît comme un symbole important de la

³³ Jean-Baptiste GEFROY, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, pp.390-391.

³⁴ Cela est toutefois contesté par Olivier NEGRIN. Voir en ce sens, Olivier NEGRIN, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDJ*, n°1, 1er janvier 2008, pp.130-151.

³⁵ Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, coll. Thémis droit, 6^{ème} éd., 2017, p.175.

³⁶ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général*, Dalloz, coll. Cours, 11^{ème} éd., 2017, p.8.

³⁷ Patrick SERLOOTEN, « La neutralité fiscale. Un principe obsolète ? », in *Mélanges Louis BOYER*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1996, p.702.

³⁸ Voir en ce sens Gilbert ORSONI, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995, pp.30 et s. ; notamment : « *la réalité, comme souvent, ne s'assimilait pas intégralement à ses représentations théoriques. Plus curieusement, il n'y fallait pas voir seulement l'inévitable décalage entre l'idéal poursuivi et le réel accepté, mais quelques illustrations, il est vrai limitées, de formes assumées d'interventionnisme fiscal (à but économique, social, moralisateur)* ».

période classique libérale. Avec le passage d'un « Etat-gendarme » à un « Etat-Providence », c'est la conception du rôle de l'Etat qui a changé. A compter du début du XXème siècle, l'Etat doit intervenir dans l'économie pour l'orienter. Pour Jean-Baptiste GEFROY, la « *conception classique de l'impôt s'oppose à la conception "moderne", influencée notamment par les courants keynésiens et néo-keynésiens, et selon laquelle le système fiscal est l'instrument d'un volontarisme politique et économique* »³⁹. Dès lors, comme le présente Patrick SERLOOTEN, « *il est compréhensible que l'affirmation de la neutralité de l'impôt ait été abandonnée au fur et à mesure que le rôle de l'impôt en tant qu'instrument d'interventionnisme économique et social s'est progressivement affirmé. Depuis que l'impôt est utilisé comme moyens d'actions (conjoncturelles ou structurelles) [...], l'impôt a perdu sa neutralité d'instrument strictement fiscal* »⁴⁰.

13. La réappropriation du champ économique par les théories libérales devait inévitablement faire ressurgir, dans un deuxième temps, l'idéal de neutralité de l'impôt, qui s'est alors adapté à l'interventionnisme de l'Etat. Comme l'énonce Gilbert ORSONI, « *la neutralité proclamée revêt une toute autre dimension. Elle préconise des impôts insusceptibles de toucher aux structures économique-sociales, de fausser les conditions de la production comme de la distribution [...]. Il s'agit d'abord que les systèmes d'impôt n'entraînent aucune distorsion à l'égard des structures mêmes de l'économie* »⁴¹. Enoncé autrement, pour Patrick SERLOOTEN, « *ainsi entendue, la neutralité fiscale ne s'oppose pas à toute politique fiscale, mais elle entraîne la recherche de la suppression des distorsions qui enlèvent à la fiscalité sa cohérence* »⁴². L'évolution de l'idéal de neutralité en matière fiscale est perceptible particulièrement avec l'instauration de la taxe sur la valeur ajoutée. Dès 1954, par l'adoption de la loi n°54-404 du 10 avril 1954 portant réforme fiscale, la TVA est conçue pour répondre à cet objectif de neutralité. Cela apparaît en substance dans l'exposé des motifs de la loi. Ainsi, la création de la taxe est présentée comme une réponse aux problèmes du régime fiscal précédent, « *dans le secteur du commerce, les causes de malaise [résidant] en premier lieu dans l'existence de taxes en cascade qui faussent les conditions de la concurrence* ». Plus explicitement encore, Charles BARANGER, rapporteur général de la commission des finances au moment de l'adoption de cette réforme, précise que « *le second inconvénient inhérent à*

³⁹ Jean-Baptiste GEFROY, *op.cit.*, p.391.

⁴⁰ Patrick SERLOOTEN, *art.cit.*, p.704.

⁴¹ Gilbert ORSONI, *op.cit.*, p.247.

⁴² Patrick SERLOOTEN, *art.cit.*, p.705.

*l'existence de la taxe sur les transactions [...] s'il joue à l'encontre de certains circuits industriels, il en favorise d'autres. C'est une absence de neutralité [...] »⁴³. La TVA a dès lors été adoptée pour mettre fin à cette absence d'égalité. En 1967, la même démarche prévaut avec l'adoption de la première directive en matière d'harmonisation des législations des Etats membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires. Il s'agit de mettre en œuvre un objectif de neutralité, qui permettrait de préserver le système concurrentiel. Il est donc bien question de préserver l'objectif central de la Communauté Economique Européenne, à savoir la libre concurrence, l'impôt neutre ne devant alors pas aboutir à une modification de cet objectif. Le considérant 8 de la directive n° 67/227/CEE du 11 avril 1967 énonce ainsi que « *le remplacement des systèmes de taxes cumulatives à cascade en vigueur dans la plupart des Etats membres par le système commun de taxe sur la valeur ajoutée doit [...] aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens qu'à l'intérieur de chaque pays les marchandises semblables supportent la même charge fiscale* ». Le respect de la concurrence est encore énoncée dans la sixième directive n°77/388/CEE du 17 mai 1977. Le considérant 4 précise à ce sujet « *qu'il convient [...] de garantir la neutralité du système commun de taxes sur le chiffre d'affaires [...] pour que soit réalisé à terme un marché commun comportant une saine concurrence* ».*

14. Le glissement vers une nouvelle forme de neutralité fiscale, perceptible particulièrement en matière de TVA, s'est ensuite progressivement opéré, par l'œuvre combinée de la jurisprudence et des institutions de l'Union européenne. Alors que la directive communautaire évoque seulement la neutralité concurrentielle, la CJCE, dans une décision du 3 mai 2001, a jugé que « *[le principe de neutralité fiscale] s'oppose notamment à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent donc en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* »⁴⁴. Or, pour dégager ce principe de neutralité fiscale, la Cour s'appuie sur le considérant 8 de la première directive qui ne traite que de la neutralité concurrentielle. D'une neutralité concurrentielle qui doit être respectée par l'impôt, la position de la CJCE se déplace vers une neutralité fiscale pour assurer un respect de la concurrence.

⁴³ Charles BARANGER, Compte rendu intégral des débats, 2^{ème} séance du 23 mars 1954, JOAN, n°25, 24 mars 1954, p.1176.

⁴⁴ CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, Commission contre France, conclusions Jean MISCHO R/JF, n°8-9, août-septembre 2001, n°1169 ; commentaire Eric MEIER, *Dr. Fisc.*, n°43, 24 octobre 2001, comm. 979 ; commentaire Roger CANTACUZENE, *LPA*, n°21, 23 octobre 2001, pp.18-22 ; commentaire Michel GUICHARD, *Dr. Fisc.*, n°36, 5 septembre 2001, n°100181, *Rec. CJCE* p.I-3383 ; point 22.

Ainsi, au regard de la TVA, deux marchandises ou services semblables doivent être traitées de manière identique. La CJCE va encore plus loin dans la détermination d'un nouveau sens du principe de neutralité, par sa décision du 8 juin 2006, L.u.P. Pour la Cour, « *il incombe toutefois aux juridictions nationales d'examiner si les Etats membres [...] n'ont pas méconnu les limites de leur pouvoir d'appréciation en respectant les principes du droit communautaire, en particulier le principe d'égalité de traitement, lequel se traduit, en matière de TVA, par le principe de neutralité fiscale* »⁴⁵. Cette définition a ensuite été reprise par la Cour dans des arrêts du 10 avril 2008⁴⁶, du 29 octobre 2009⁴⁷, du 10 juin 2010⁴⁸ ou encore du 10 novembre 2011⁴⁹. Cela permet à la Cour de reconnaître un principe juridique à l'appui d'un autre principe juridiquement supérieur, reconnu dans le cadre des principes généraux du droit de l'Union⁵⁰.

15. Dans le même temps, la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA a repris l'énoncé du principe de neutralité de la TVA déjà exposé dans la directive de 1967. Le point 7 précise ainsi que « *le système commun de TVA devrait [...] aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque Etat membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale* ». La Cour a, pour sa part, réitéré sa position, transformant la neutralité concurrentielle en neutralité fiscale, en s'appuyant sur le principe d'égalité de traitement, dans sa décision du 27 février 2014⁵¹. Il est notable que le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 9 novembre 2011, reprend la notion de neutralité fiscale telle qu'elle a été développée

⁴⁵ CJCE, 8 juin 2006, aff. C-106/05, *L.u.P GmbH contre Finanzamt Bochum-Mitte*, note Yolande SERANDOUR, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°221, 29 juin 2006 ; *Rec. CJCE* p.I-5155 ; point 48.

⁴⁶ CJCE, 10 avril 2008, aff. C-309/06, *Marks et Spencer plc*, conclusions Juliane KOKOTT, note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°6, juin 2008, comm. 171 ; *Rec. CJCE* p.I-02283 ; point 49.

⁴⁷ CJCE, 29 octobre 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S* ; note Thierry LAMBERT, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°374, 3 décembre 2009 ; *Rec. CJCE* p.I-10567 ; point 41.

⁴⁸ CJUE, 10 juin 2010, aff. C-262/08, *CopyGene A/S contre Skatteministeriet*, note Anne BOUVERESSE, *Europe*, n°8, août 2010, comm. 286 ; *Rec. CJUE* p.I-05053 ; point 64.

⁴⁹ CJUE, 10 novembre 2011, aff. C-259/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre The Rank Group plc*, commentaire Odile COURJON et Jean-Claude BOUCHARD, *Dr. Fisc.*, n°6, 9 février 2012, comm. 136 ; *Rec. CJUE* p.I-10947.

⁵⁰ CJCE, 29 octobre 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S*, précit., point 42 : « *tandis que [le principe d'égalité de traitement] a, à l'instar des autres principes généraux du droit communautaire, rang constitutionnel, le principe de neutralité fiscale nécessite une élaboration législative qui ne peut se faire que par un acte de droit communautaire dérivé* ».

⁵¹ CJUE, 27 février 2014, aff. C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH contre Finanzamt Dresden-Süd*, note Marie MEISTER, *Europe*, n°4, avril 2014, comm. 173 ; point 52 : « *selon une jurisprudence bien établie, le principe de neutralité fiscale s'oppose à ce que des marchandises ou des prestations de services semblables, qui se trouvent par conséquent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* ».

par la CJCE puis par la CJUE⁵². Dans ses conclusions sous cet arrêt, Nathalie ESCAUT utilise précisément la formulation proposée par la Cour de Justice. Pour elle, « *le principe de neutralité fiscale [...] s'oppose à ce que des marchandises semblables, qui se trouvent en concurrence les unes avec les autres, soient traitées de manière différente du point de vue de la TVA* ». Si cette conception de la neutralité fiscale est développée en matière de TVA, sous l'impulsion des institutions européennes, sa formulation très générale peut être reprise pour l'ensemble des impositions. La neutralité fiscale est inhérente au système de TVA, selon les différentes jurisprudences de l'Union. Toutefois, son identification peut être recherchée pour les autres impositions.

16. Le principe de neutralité est donc une composante du principe d'égalité de traitement, pour la Cour de Justice. Selon une jurisprudence constante, « *le principe général d'égalité [...] appartient aux principes fondamentaux du droit communautaire* », et « *ce principe veut que les situations comparables ne soient pas traitées de manière différente, à moins qu'une différenciation ne soit objectivement justifiée* »⁵³. Cette jurisprudence reçoit une application identique en matière fiscale, et plus précisément au regard de la TVA⁵⁴. Or, d'un point de vue national, cela correspond à une partie de la définition du principe de l'égalité devant l'impôt. Il convient en effet de rappeler que ce principe repose sur deux fondements. Il s'agit d'abord de l'article 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen. Combinées à l'article 34 de la Constitution, ces dispositions signifient, d'après une jurisprudence constante du Conseil constitutionnel, qu'il « *appartient au législateur de déterminer, dans le respect des principes constitutionnels et compte tenu des caractéristiques de chaque impôt, les règles selon lesquelles doivent être appréciées les facultés contributives des redevables* »⁵⁵. Il s'agit ensuite de l'article 6 de cette même Déclaration. En vertu de cet article, notamment, « *[la loi] doit être la même pour tous, soit qu'elle protège, soit qu'elle punisse [...]* ». Cet article impose de manière générale une égalité devant la loi. Il reçoit une application particulière en matière d'égalité devant la loi fiscale. Selon la jurisprudence du Conseil

⁵² CE, 9 novembre 2011, n°342965, Société Laboratoire Juva Santé, conclusions Nathalie ESCAUT, *BDCF*, n°2, février 2012, n°18 ; *RJF*, n°2, février 2012, n°115 ; note Odile COOURJON et Jean-Claude BOUCHARD, *Dr. Fisc.*, n°6, 9 février 2012, comm. 136 ; mentionné aux tables du recueil.

⁵³ CJCE, 19 octobre 1977, aff. 117-76 et 16-77, Albert Ruckdeschel et al., *Rec. CJCE* p.1753 ; CJCE, 19 octobre 1977, aff. 124/76 et 20/77, SA Moulins et Huileries de Pont-à-Mousson et al., *Rec. CJCE* p.1795 ; CJCE, 25 novembre 1986, aff. C-201/85 et C-202/85, Marthe Klensch et al., *Rec. CJCE* p.3477, point 9.

⁵⁴ CJCE, 10 avril 2008, aff. C-309/06, *Marks et Spencer plc*, *précit.*, point 51.

⁵⁵ CC, 30 décembre 1981, n°81-133 DC, loi de finances pour 1982, cons. 6 ; CC, 28 décembre 1990, n°90-285, loi de finances pour 1991, cons. 39.

constitutionnel, en effet, « *le principe d'égalité ne s'oppose ni à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, pourvu que dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit* ». Pour cela, il doit fonder « *son appréciation sur des critères objectifs et rationnels* »⁵⁶. La considération de cet aspect de l'égalité devant l'impôt est alors semblable à celle de l'égalité de traitement, et du principe de neutralité fiscale qui en est son corollaire, tel qu'elle est conçue par la jurisprudence de l'Union européenne.

17. Il apparaît alors clairement que le principe de neutralité fiscale tend à se résoudre en principe d'égalité, tant au niveau européen qu'au niveau national. Les contribuables doivent être traités de manière égale, dans une logique de neutralité. Il en va de même pour les personnes publiques. Comme le décrit Jean-Luc ALBERT, « *le contribuable est perçu globalement, quel que soit son statut juridique. Les personnes publiques relèvent d'un statut fiscal de droit commun* »⁵⁷. Ces dernières sont donc assimilées aux autres contribuables. Selon la définition posée par Le Littré, en effet, l'assimilation suppose une « *action de rendre ou de présenter comme semblable ou identique, par comparaison ou par intégration* ». Seulement l'assimilation ne peut être absolue. C'est d'ailleurs ce que permet le principe de neutralité, dans sa conceptualisation similaire à celle du principe d'égalité de traitement. La lecture et l'analyse des différents régimes fiscaux applicables aux personnes publiques doivent alors permettre d'identifier la nature de leur assimilation aux contribuables privés. Une différenciation fondée sur la seule qualité publique ou privée du contribuable signifierait une assimilation et donc une neutralité organiques. Une distinction basée sur la nature des missions exercées par chacun des contribuables ou assujettis à la TVA impliquerait alors plutôt une assimilation et une neutralité fonctionnelles. Il convient alors de clarifier l'objet de cette neutralité, à savoir la fiscalité pesant sur les biens du contribuable.

⁵⁶ CC, 29 décembre 1998, n°98-405 DC, loi de finances pour 1999, *RJF*, n°2, février 1999, n°194 ; *LPA*, n°2, 4 janvier 1999, p.4 ; note Katia BLANCHARD, *La Gazette du Palais*, n°64, 5 mars 1999, pp.10-11 ; commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *AJDA*, n°1, 20 janvier 1999, pp.14-20 ; cons. 20 et 21.

⁵⁷ Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p.16.

C. *La fiscalité sur les biens du contribuable*

18. La neutralité fiscale conduit à s'intéresser à la fiscalité en elle-même. Le dictionnaire Larousse définit la fiscalité comme « *l'ensemble des lois qui se rapportent à l'impôt* ». De même, Gérard CORNU définit la fiscalité comme étant synonyme de « *règlementation fiscale* », soit pour lui la réglementation « *qui se rapporte à l'impôt* »⁵⁸. La fiscalité devrait alors se rapporter au droit fiscal, lui-même faisant référence au droit touchant à l'impôt. Pourtant, la réglementation relative à l'impôt n'est qu'un élément du droit fiscal. Pour la plupart des auteurs, « *le droit fiscal peut être défini comme l'ensemble des règles juridiques relatives aux impositions* »⁵⁹. Or, il n'y a pas une totale adéquation entre les impositions et l'impôt, strictement entendu. Ce dernier est généralement défini comme une « *prestation pécuniaire, requise autoritairement des assujettis selon leurs facultés contributives par l'Etat [...], à titre définitif et sans contrepartie identifiable, en vue de couvrir les charges publiques ou d'intervenir dans le domaine économique et social* »⁶⁰. En revanche le terme « *imposition* » renvoie, lui, à la notion juridique d' « *impositions de toutes natures* », visée par la Constitution. Comme le rappelle Xavier PRETOT, « *relève de la catégorie des impositions de toutes natures tout prélèvement qui ne répond pas au critère de la redevance pour service rendu, ni à celui de la cotisation sociale. La jurisprudence est sur ce point éloquente qui retient, d'ordinaire, la qualification d'imposition de toutes natures après avoir exclu, faute des éléments caractéristiques, la qualification de redevance ou bien de cotisation, quand bien même elle ne procède pas, purement et simplement, par voie d'affirmation* »⁶¹. Traiter de la fiscalité revient donc à étudier non seulement les impôts, mais également l'ensemble des autres prélèvements qu'il convient d'inclure dans les impositions de toutes natures, telles que les taxes. Du reste, d'un point de vue juridique, si l'incertitude existe sur les contours de chaque élément inclus dans cette catégorie juridique, en revanche, la classification d'un prélèvement dans celle-ci emporte des conséquences précises. Le régime juridique des impositions de toutes natures doit être fixé par le législateur. Comme l'énonce Daniel GUTMANN, « *par la vertu de la clause "balai" de l'article 34 de la Constitution, les "impositions de toute nature" composent une catégorie*

⁵⁸ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 11^{ème} éd., 2016, p.463.

⁵⁹ Par exemple Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général*, Lexis Nexis, 4^{ème} éd., 2016, p.1.

⁶⁰ Serge GUINCHARD (*sous la dir.*), *op.cit.*, p.590. Voir également en ce sens, Gilbert ORSONI, *op.cit.*, p.11 et s.

⁶¹ Xavier PRETOT, « La notion d'imposition de toutes natures », *RFFP*, n°100, novembre 2007, p.149.

résiduelle qui fonde le pouvoir législatif»⁶². Il est ainsi plus cohérent de traiter des prélèvements fiscaux plutôt que seulement des impôts, dont la délimitation peut sembler parfois ambiguë. Il est, en effet, fréquent d'assimiler les impôts aux impositions de toutes natures, les premiers prenant alors une définition large.

19. C'est d'ailleurs ainsi qu'il faut comprendre le propos de MONTESQUIEU. Distinguant deux formes d'impôt, il énonce que « *l'impôt par tête est plus naturel à la servitude ; l'impôt sur les marchandises est plus naturel à la liberté, parce qu'il se rapporte d'une manière moins directe à la personne* »⁶³. De même, pour ROUSSEAU, les impositions sont de deux types, « *les unes réelles, qui se perçoivent sur les choses ; les autres personnelles, qui se payent par tête* »⁶⁴. La classification opérée repose sur un schéma simple. D'un côté, « *les impôts réels sont ceux qui frappent les biens d'un contribuable sans considération de sa situation personnelle* »⁶⁵. D'un autre côté, « *les impôts personnels au sens strict taxent la personne sans prendre en compte ses facultés contributives* »⁶⁶. Dans la pensée des Lumières, la distinction entre les impôts réels et les impôts personnels permet d'identifier les impôts selon un idéal de liberté. Elle justifie dès lors la disparition des seconds, pris dans leur sens strict. Comme le présentent Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, « *la personne même du contribuable n'est plus considérée aujourd'hui comme "matière imposable" [...]. Les impôts sont assis uniquement sur des revenus, des activités, des opérations, des biens* »⁶⁷. Il convient toutefois de rappeler qu'actuellement, l'impôt sur le revenu est parfois considéré comme un impôt personnel. « *L'impôt est dit personnel lorsqu'il est aménagé de façon à assurer une adaptation individuelle de la charge fiscale à la situation particulière du contribuable, spécialement à sa situation familiale* »⁶⁸. Il conviendrait plutôt d'évoquer des impôts personnalisés. Quoiqu'il en soit, dès lors qu'elle touche une personne morale, une imposition a toujours un lien avec un bien. Les revenus de celle-ci sont les résultats de ses activités, c'est-à-dire l'exploitation à visée économique de biens. De même, les opérations ont traits aux acquisitions ou aux cessions de biens. Il est donc

⁶² Daniel GUTMANN, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *art. cit.*, p.8.

⁶³ MONTESQUIEU, Charles-louis De SECONDAT, *De l'esprit des lois*, Tome 2, éd. Vve Dabo (Paris), 1824, Livre XIII, chap. XIV, p.21.

⁶⁴ Jean-Jacques ROUSSEAU, *Economie politique, Œuvres complètes*, Gallimard, bibliothèque de la Pléiade, Tome III, 1966, p.270.

⁶⁵ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, coll. Systèmes, 13^{ème} éd., 2016, p.25.

⁶⁶ *Ibid.*

⁶⁷ Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *op.cit.*, p.110.

⁶⁸ *Ibid.*

naturel d'identifier et d'analyser les impositions sur les biens. Encore convient-il de définir ce que sont les biens.

20. Comme l'annonce Yves GAUDEMET, « *la doctrine administrative est presque inexistante sur les classifications des biens [...]. C'est que la notion de bien public ne se distingue pas fondamentalement, ni dans les principes ni dans les catégories, de celle du droit privé* »⁶⁹. C'est aussi ce que précise Jean-Gabriel SORBARA. Il rappelle en effet que « *les biens publics sont de même nature que les biens privés et qu'il n'existe pas de théorie des biens publics qui se différencierait de la théorie civiliste des biens* »⁷⁰. Toutefois, même en droit privé, elle n'est pas aisée à définir. Pour Sophie SCHILLER, « *la notion de bien se révèle aussi difficile à cerner et à caractériser par un critère défini qu'elle s'est révélée délicate à définir négativement par opposition à celle de personne. Il paraît donc impossible de retenir une conception unitaire de cette notion. C'est pourquoi, la doctrine renonce souvent à établir un critère unique de rattachement à cette catégorie. Elle préfère parler de "biens" au pluriel* »⁷¹. Gérard CORNU illustre cette difficulté en donnant deux définitions du terme « biens ». D'une part, il peut être question de « *toute chose matérielle susceptible d'appropriation* ». D'autre part, il peut s'agir « *relativement à une personne, [de] tous les éléments mobiliers ou immobiliers qui composent son patrimoine, à savoir les choses matérielles qui lui appartiennent et les droits dont elle est titulaire* »⁷². Or, pour lui, le patrimoine est défini comme « *l'ensemble des biens et des obligations d'une même personne* »⁷³. Dès lors, les biens sont à la fois des choses « susceptibles d'appropriation » et des choses appropriées. Il apparaît donc généralement, qu'ils peuvent recouvrir deux situations. Dans un premier sens, les biens sont assimilés à la propriété. Pour François TERRE et Philippe SIMLER, les biens désignent « *les choses qui appartiennent à l'usage de l'homme et permettent à celui-ci de satisfaire ses besoins en les utilisant ou en les échangeant* »⁷⁴. Cela rejoint à la fois les dispositions de l'article 537 du code civil selon lequel « *les particuliers ont la libre disposition des biens qui leur appartiennent [...]* » et de l'article 544 du même code précisant que « *la propriété est le droit de jouir et disposer des choses de la manière la plus absolue [...]* ». Certains auteurs publicistes rejoignent cette position quant aux biens

⁶⁹ Yves GAUDEMET, *Traité de droit administratif des biens. Tome II Droit administratif des biens*, LGDJ, 15^{ème} éd., 2014, p.4.

⁷⁰ Jean-Gabriel SORBARA, *Manuel de droit administratif des biens*, PUF, 2016, p.15.

⁷¹ Sophie SCHILLER, *Droit des biens*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2015, pp.18-19.

⁷² Gérard CORNU, *op.cit.*, p.127.

⁷³ Gérard CORNU, *op.cit.*, p.747.

⁷⁴ François TERRE et Philippe SIMLER, *Droit civil. Les biens*, Dalloz, 9^{ème} éd., 2014, p.37.

appartenant aux personnes publiques, les assimilant à la propriété publique. Ainsi, pour Sabine BOUSSARD et Christophe Le BERRE, « *la notion de biens publics est définie par référence au critère organique : ce sont les biens qui appartiennent aux seules personnes publiques* »⁷⁵. De même, selon Norbert FOULQUIER, « *ne sont pas publics les biens sur lesquels les personnes publiques n'exercent pas un droit de propriété* »⁷⁶. Caroline CHAMARD précise pour sa part que « *les expressions de "biens publics" et de "propriétés publiques" peuvent être considérées comme synonymes* »⁷⁷. Dans le même temps, de nombreux auteurs appréhendent les biens des personnes publiques et les propriétés publiques indistinctement⁷⁸. Deux critères permettraient alors de déterminer un bien. Tout d'abord, un bien peut être défini par son utilité. D'ailleurs, selon Sophie SCHILLER, le « *renvoi à la conception utilitariste est repris par la plupart des grands auteurs actuels* »⁷⁹. Ensuite, un bien devrait être approprié. Un bien répond donc à un critère d'appartenance et à un critère d'utilité. Pourtant, une nuance semble pouvoir être introduite. En effet, pour d'autres auteurs, ce n'est pas tant l'appropriation qui fait le bien mais plutôt l'appropriabilité. Pour Romain BOFFA, « *ce qui déclenche la qualification de bien, c'est qu'une chose soit éligible à la réservation individuelle [...]. La novation de la chose en bien s'effectue par le droit qui est reconnu par le système juridique de se l'approprier* »⁸⁰, et non par son appropriation effective. Dans le même sens, selon Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, par exemple, « *[les choses] ne sont des biens que si elles ont une valeur et sont susceptibles d'appropriation* »⁸¹. Malgré les hésitations dans le contenu de la notion, il apparaît que l'utilisation de ses deux sens peut être envisagée.

21. En effet, malgré son imprécision, la notion de biens est préférable dans une étude sur la fiscalité. Une réflexion centrée seulement sur la propriété ne permettrait pas de considérer l'ensemble des impositions qui pourraient être intégrées à une analyse axée sur les biens. Certaines ne sont pas dues par le propriétaire, mais par la personne qui

⁷⁵ Sabine BOUSSARD et Christophe LE BERRE, *Droit administratif des biens*, LGDJ, 2014, p.19.

⁷⁶ Norbert FOULQUIER, *Droit administratif des biens*, Lexis Nexis, 3^{ème} éd., 2015, p.10.

⁷⁷ Caroline CHAMARD, *La distinction des biens publics et des biens privés. Contribution à la définition de la notion de biens publics*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, 2004, Tome 33, p.23.

⁷⁸ Voir en ce sens, par exemple, Jacqueline MORAND-DEVILLER, *Droit administratif des biens*, LGDJ, 9^{ème} éd., 2016, particulièrement p.23 et s. ; Fanny TARLET, *Les biens publics mobiliers*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, Tome 170, 2017, 746 p.

⁷⁹ Sophie SCHILLER, *op.cit.*, p.16.

⁸⁰ Romain BOFFA, « Quel avenir pour la notion de bien ? », in Romain BOFFA (sous la dir.), *L'avenir du droit des biens*, LGDJ, Actes du colloques organisé à Lille le 7 mars 2014, p.48.

⁸¹ Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, *Les biens*, LGDJ, 7^{ème} éd., 2017, p.21.

utilise effectivement un bien. Ainsi en est-il par exemple de la taxe d'habitation ou de la contribution économique territoriale. De même, la TVA et l'impôt sur les sociétés portent respectivement sur le chiffre d'affaires et sur le résultat fiscal, qui dépendent de l'exploitation non pas d'une propriété mais d'un ensemble de choses qui sont utiles à l'opérateur économique. Les éléments soumis à ces impositions sont certes appropriés mais ne le sont pas nécessairement par l'utilisateur. L'usage de la définition de biens comme étant des choses appropriables correspond alors mieux à la situation traitée ainsi fiscalement. Dans le même temps, certaines impositions sont dues à raison de la propriété. La définition de biens comme étant des choses appropriées est alors pratique.

22. En revanche, il semble plus adéquat d'aborder la fiscalité des biens des personnes publiques plutôt que celle des biens publics. Il est généralement admis que, d'un point de vue juridique, les deux termes sont synonymes. Ainsi, pour Caroline CHAMARD, « *il est indispensable, pour que l'on soit en présence de biens publics, que lesdits biens soient effectivement la propriété de personnes publiques [...]* »⁸². Toutefois, la notion de bien public possède une connotation économique certaine. Ainsi, Jean CLAM rappelle que pour les théoriciens de l'école économique dite du *Public Choice*, « *le bien public est un bien essentiellement commun dans la mesure où la jouissance que l'un en a n'obstrue et ne réduit pas la jouissance de l'autre [...]. Une fois donné, le bien public profite à tout le monde, que les différents individus existant dans la sphère de son utilité le veuille ou non* »⁸³.

23. Plus précisément, la théorie économique libérale place son analyse autour du marché. Ce dernier est censé fournir les prestations au juste prix. Or, cette théorie, également appelée du « bien-être », prévoit que ce que les économistes nomment des « défaillances du marché » peuvent survenir. En effet, certains biens⁸⁴ ne peuvent être apportés en quantité suffisante par le marché. Il revient alors à l'Etat, entendu comme l'expression de la puissance publique, de les prendre en charge. Comme le rappelle Jacques GENEREUX, « *l'économie du bien-être se préoccupe de savoir dans quelles conditions on peut assurer le maximum de satisfaction aux individus qui composent la*

⁸² Caroline CHAMARD, *op.cit.*, p.23.

⁸³ Jean CLAM, « Qu'est-ce qu'un bien public ? Une enquête sur le sens et l'ampleur de la socialisation de l'utilité dans les sociétés complexes », *APD*, Tome 41, 1997, p.234.
Voir également en ce sens, Giulio NAPOLITANO, « Les biens publics et les "tragédies de l'intérêt commun" », *Droit Administratif*, janvier 2007, étude 1.

⁸⁴ Dans la théorie économique, la notion de bien recouvre à la fois le bien tel qu'il est entendu dans la théorie juridique et un service.

société. Dans un premier temps, la théorie néoclassique démontre que des marchés parfaitement concurrentiels débouchent sur une allocation des ressources optimales au sens de Pareto⁸⁵. Mais cela n'est vrai qu'en l'absence [...] de biens publics (services collectifs) et d'interdépendances entre les satisfactions des individus (effets externes). Dans ces derniers cas, la libre concurrence ne débouche plus sur un optimum de Pareto, et des interventions de l'Etat sont nécessaires pour corriger ces défaillances de marchés »⁸⁶.

24. Cette théorie a été développée par Paul SAMUELSON dans les années 1950. Elle s'inscrit dans le modèle concurrentiel, à la base de la pensée libérale classique et néoclassique. Cette dernière s'appuie sur la notion de marché. Or, comme le rappelle Jacques GENEREUX, elle « ne s'applique qu'à des biens privés, c'est-à-dire dont la consommation par un individu est exclusive de la consommation par un autre »⁸⁷. De son côté, « un bien public a deux caractéristiques : les coûts marginaux de fourniture à un individu supplémentaire sont strictement égaux à zéro et il est impossible d'exclure qui que ce soit de sa fourniture »⁸⁸. On dit alors que les biens publics sont non-rivaux, c'est-à-dire qu'« ils peuvent être utilisés simultanément par plusieurs individus »⁸⁹ et non-excluables⁹⁰ ou non-appropriables⁹¹, ce qui « se traduit par le fait que les individus peuvent bénéficier d'un bien public sans investir dans sa construction. Ils se comportent en passagers clandestins (ils profitent du bien ou du service sans le payer) »⁹². La production de ces biens (ou services) n'est pas suffisamment rentable pour une entreprise, dans la mesure où chaque utilisateur est tenté de ne pas le payer, mais il existe une forte demande sociale de ces biens. Comme le rappelle Paul KRUGMAN et Robin WALLS, « dans la mesure où ces biens sont non-excluables, ils sont confrontés au

⁸⁵ « Pour les économistes, le concept d'efficacité est en liaison directe avec celui de bien-être des personnes qui interviennent dans l'économie. Quand on ne peut améliorer la situation d'aucun individu sans détériorer celle d'un autre, on dit que l'allocation des ressources est efficace au sens de Pareto, du nom du grand économiste et sociologue italien Vilfredo PARETO [...] » : Joseph STIGLITZ et al., *Principes d'économie moderne*, De Boeck, 4^{ème} éd, traduction par Françoise Nougès, 2014, p.226.

⁸⁶ Jacques GENEREUX, *Economie politique. 2. Microéconomie*, Hachette, coll. Les Fondamentaux, 8^{ème} éd., 2016, p.143.

⁸⁷ Jacques GENEREUX, *op.cit.*, p.146.

⁸⁸ Joseph STIGLITZ et al., *op.cit.*, p.256.

⁸⁹ John SLOMAN et al., *Principes d'économie*, 9^{ème} éd., édition française dirigée par Patrick COHENDET et al., Pearson Education, 2015, p.301.

⁹⁰ Ce terme résulte de la traduction du manuel de Paul KRUGMAN et Robin WALLS, *Microéconomie*, *op.cit.*, p.787.

⁹¹ Ce terme résulte de la traduction du manuel de John SLOMAN et al., *op.cit.*, p.301.

⁹² John SLOMAN et al., *op.cit.*, p.301.

*problème du cavalier seul*⁹³, et aucune firme privée ne serait disposée à les produire. Et dans la mesure où il y a non-rivalité en consommation, il serait inefficace de faire payer les gens pour les consommer. En conséquence, la société doit trouver des méthodes autres que le marché pour fournir ces biens »⁹⁴. Pour assurer le bien-être des individus, il revient donc à l'Etat, ou à la puissance publique plus généralement, « d'assurer directement la production de ces biens et services publics ou de subventionner des entreprises privées pour qu'elles les produisent »⁹⁵. Parmi ces biens publics peuvent figurer la défense nationale, la police, les routes, la recherche fondamentale, la prévention contre les maladies. Gregory MANKIW et Mark TAYLOR relève également que la lutte contre la pauvreté peut être considérée comme un bien public. Ainsi, « de nombreux programmes de dépenses publiques ont pour objet d'aider les pauvres. Ces programmes anti-pauvreté sont financés par l'imposition des familles qui sont financièrement plus à l'aise. Les économistes s'opposent au sujet du rôle que l'Etat devrait jouer dans la lutte contre la pauvreté. Notons ici un argument important : les défenseurs des programmes anti-pauvreté affirment que cette lutte est un bien public »⁹⁶.

25. La théorie économique du bien-être repose sur le postulat selon lequel le marché n'offre pas certains biens nécessaires à la satisfaction individuelle des consommateurs. Comme le rappelle Guy TERNY dans sa thèse, « tout un courant de pensée [...] propose une analyse des services collectifs reposant sur l'hypothèse selon laquelle ces services doivent être offerts en réponse aux préférences subjectives des consommateurs individuels »⁹⁷. De son côté, au cours des années 1950, Richard MUSGRAVE a montré qu'il existe certains biens offerts par le marché mais sous-consommés par les individus. Il ne revient donc pas à l'Etat, entendu dans le sens de collectivité publique au sens large, de les prendre en charge, comme cela est entendu pour les biens ou services engendrant des externalités ou pour les biens ou services collectifs. Cependant, il exerce sur ces biens une forme de tutelle. Selon Guy TERNY, « l'Etat entrave donc le libre exercice de la souveraineté du consommateur [...]. Son but est d'imposer l'utilisation ou d'interdire la consommation de certains biens et services et, ce faisant, de corriger les préférences individuelles. En l'espèce, nous nous trouvons en présence d'interventions de la

⁹³ Il s'agit d'une autre expression pour désigner le « passager clandestin ».

⁹⁴ Paul KRUGMAN et Robin WELLS, *Microéconomie*, op.cit., p.792.

⁹⁵ John SLOMAN et al., op.cit., p.302.

⁹⁶ Gregory N. MANKIW et Mark P. TAYLOR, *Principes de l'économie*, 4^{ème} éd., traduction de la 3^{ème} édition anglaise par Elise TOSI, De Boek, 2015, p. 313.

⁹⁷ Guy TERNY, *Economie des services collectifs et de la dépense publique*, Dunod, 1971, p.127.

puissance publique qui agit en tant que tutrice des consommateurs et procède à des choix qu'elle considère bon pour eux. De tels besoins (que MUSGRAVE appelle "merit wants") sont satisfaits par des biens ou des services dont la production est totalement ou partiellement réservée au pouvoir de décision de l'Etat, alors que, pour la plupart, ils pourraient l'être par le canal du marché »⁹⁸. Ces biens ou services, appelés généralement « *biens tutélaires* », correspondent également à des défaillances du marché. En effet, comme le rappelle Gregory MANKIW et Mark TAYLOR, « *la sous-consommation peut s'expliquer par le fait que les consommateurs ne bénéficient pas d'une information parfaite et ne sont pas capables d'évaluer les avantages inhérents à ces biens* »⁹⁹. Or, le marché concurrentiel repose notamment sur une information facilement disponible pour les consommateurs. En outre, il s'agit d'une extension particulière de la théorie des externalités puisque, selon Guy TERNY, « *le gouvernement n'intervient que si des éléments de consommations collectives ou des effets externes technologiques sont associés aux activités individuelles placées sous tutelle, de telle sorte qu'un bon nombre des services correspondants constituent pratiquement un sous-ensemble des services collectifs produits par la puissance publique* »¹⁰⁰. Parmi ces services, figurent essentiellement l'éducation¹⁰¹, la formation professionnelle, les soins médicaux, la vaccination, les assurances et les retraites.

26. La notion de biens publics telle qu'elle est conçue par la théorie économique est donc largement distincte de la définition juridique de biens publics. Or, le droit fiscal introduit quelques notions économiques telles que la concurrence. Il convient de rappeler, par exemple, que la directive du Conseil européen n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA évoque la « *neutralité concurrentielle* ». L'usage simultané de notions juridiques et de notions économiques, combiné avec une utilisation unique de l'expression « biens publics » pourrait entraîner une certaine confusion. Il s'agira donc de traiter des biens des personnes publiques en référence aux biens leur appartenant ou qu'elles utilisent.

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ Gregory N. MANKIW et Mark P. TAYLOR, *op.cit.*, p. 323.

¹⁰⁰ Guy TERNY, *op.cit.*, p.132.

¹⁰¹ Selon Gregory N. MANKIW et Mark P. TAYLOR, « *dans le cas d'un bien tutélaire, tel que l'éducation, le problème provient de ce que les avantages sociaux ne sont pas pris en compte par les individus dans leur prise de décision. Le problème est encore plus compliqué en matière d'enseignement scolaire. [...]. Si le parent doit payer pour l'éducation scolaire mais n'en retire pas d'avantage, alors il y a bien une incitation à ne pas envoyer les enfants à l'école, ce qui conduirait à une sous-consommation de l'éducation* » : Gregory N. MANKIW et Mark P. TAYLOR, *op.cit.*, p. 323-324.

II. Intérêt de l'étude

27. Il est manifeste que les personnes publiques sont assujetties à différentes impositions, particulièrement sur leurs biens. Dans cette optique, la fiscalité et les biens des personnes publiques relèvent d'une logique évolutive et ambivalente. Historiquement conçue comme un bien appartenant personnellement aux pouvoirs publics, la fiscalité s'est ensuite développée sur les biens, la richesse. L'aboutissement de cette démarche a été l'imposition même des biens de ces pouvoirs publics, puis des personnes morales de droit public, dès lors que la personnalité leur a été accordée.

A. Approche historique

28. L'impôt n'est pas une création moderne. L'Antiquité en connaissait bien le système. « *L'impôt est né avec l'érection de la vie collective en formation étatique*¹⁰², avec, du reste, toute l'imprécision qu'une telle évolution peut comporter »¹⁰³. Au-delà de ces considérations, et cela est bien connu, l'impôt se substitua au tribut ou au pillage, lorsque les gouvernants eurent conscience de son intérêt économique¹⁰⁴ et pratique¹⁰⁵. Mais le passage à la féodalité¹⁰⁶ et à la fin d'une construction, sinon étatique, du moins fondée sur la puissance étatique, modifia la conception des ressources prélevées pour les besoins de la Couronne et des seigneurs. Celles-ci furent, quelle que soit leur nature, conçues comme des ressources domaniales.

29. A l'époque médiévale, certaines ressources étaient, sans discussion, identifiées comme des ressources domaniales, c'est-à-dire des revenus tirés de l'exploitation du domaine, de la propriété tant du seigneur que du roi¹⁰⁷. « *Le possesseur de fief, comme*

¹⁰² L'expression « formation étatique » doit s'entendre ici non pas au sens d'Etat mais au sens de structure au sein de laquelle un pouvoir central exerce son autorité.

¹⁰³ André NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, QSJ, PUF, 1978, p.4.

¹⁰⁴ Le terme économique doit s'entendre ici dans le sens d'une perception efficace des ressources et non pas encore dans le sens de science économique ou d'économie politique. Une telle définition serait anachronique.

¹⁰⁵ Voir en ce sens, Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre I. De l'Antiquité au XVIIème siècle*, Fayard, 1971, notamment p.30 et 65.

¹⁰⁶ Il convient de préciser que le passage à la féodalité n'est lui-même qu'une lente déconstruction des structures antiques. Les rois dits « barbares » se sont d'abord approprié le territoire en pleine possession, s'attribuant également les revenus correspondants. Puis, ils ont constitué des alleux que les détenteurs ont ensuite eux-mêmes transformé en propriété. C'est là l'origine des fiefs de l'époque féodale. L'appropriation des territoires s'accompagne de l'appropriation des revenus tirés de ces territoires.

¹⁰⁷ Le roi est, de toute façon, considéré comme propriétaire d'un fief, comme tout autre seigneur.

propriétaire foncier [...], recueillait les produits de son domaine [...] »¹⁰⁸. Il s'agissait là de l'usage d'une tradition antique quant à la perception personnelle de revenus sur les propriétés du roi ou du seigneur. Par ailleurs, le roi percevait des droits en vertu de ce que l'on nomme aujourd'hui « prérogatives de puissance publique ». Il s'agissait des droits reçus à l'occasion de l'exercice de la justice d'une part et de l'utilisation de l'outil « fiscal » d'autre part.

30. La justice était pour les seigneurs, et donc le roi, un instrument très efficace d'appropriation. Les confiscations étaient régulières et tous les crimes étaient sanctionnés par ce biais. Or, le produit de ces confiscations était inévitablement une ressource personnelle du seigneur ou du roi. Au-delà de la confiscation, tout jugement était l'occasion de percevoir une amende. Ces amendes remplaçaient l'ancien dédommagement préalablement accordé à la victime ou sa famille. Si, symboliquement, cette mesure préfigurait l'idée d'une atteinte à l'intérêt général, en réalité, le but était, pour le seigneur féodal, de s'octroyer une ressource supplémentaire. Ces deux mesures, issues de l'administration de la justice, permettaient de comprendre la conception de cette dernière. Son but fut d'abord et avant tout patrimonial.

31. L'autre technique qui pouvait donner l'illusion de l'existence d'une souveraineté à côté d'une propriété du seigneur ou roi était la technique de l'impôt. En la matière, la féodalité, en parallèle de « *l'éclatement de l'Etat* »¹⁰⁹, a pu se traduire par « *la provincialisation de la fiscalité* »¹¹⁰. Il est d'ailleurs possible d'affirmer, avec Gabriel ARDANT, que « *[la période] de l'Antiquité à l'époque féodale, a vu la naissance puis la dégradation de l'impôt et de l'Etat jusqu'au jour où Charlemagne s'efforça d'édifier un Etat sans impôt, ouvrant ainsi la voie au système féodal* »¹¹¹. La fiscalité n'était pourtant pas réellement modifiée en apparence. Mais dans sa conception, on assista à une appropriation de l'impôt. Il devint alors également une ressource patrimoniale des seigneurs. Quoiqu'il en soit, l'inspiration romaine en matière d'impôt fut double. Elle résidait à la fois dans la technique et dans la conceptualisation.

¹⁰⁸ Adolphe VUITRY, *Etudes sur le régime financier de la France avant 1789*, Tome I, éd. Guillaumin et cie, 1878, p.141.

¹⁰⁹ André NEURISSE, *Histoire de l'impôt*, QSJ, PUF, 1978, p.4.

¹¹⁰ *Ibid.*

¹¹¹ Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre I, op.cit.*, p.17.

32. S'agissant de la technique, l'identification des « impôts » perçus par les seigneurs à l'époque féodale est révélatrice¹¹². Pour Adolphe VUITRY, « *le gouvernement romain avait eu des livres ou des registres du cens qui contenaient avec les noms des citoyens l'état de leurs biens, [...]. Ces registres furent conservés et restèrent consacrés à peu près aux mêmes usages sous les rois de la première race* »¹¹³. Sans en dresser un inventaire exhaustif, les impôts pouvaient être classés entre les impôts sur les propriétés, les impôts sur les personnes et les impôts qu'il est possible de qualifier d'indirects. Une définition brève permet de comprendre ensuite la liaison qui peut être faite entre d'un côté la conception de l'impôt et de l'autre l'idée que se faisaient les seigneurs des biens et personnes vivant sur leurs territoires.

33. Les impôts sur les propriétés étaient essentiellement le cens, la dîme et la taille. Le cens était une somme due en reconnaissance d'une domination¹¹⁴. A l'époque romaine, le cens s'appliquait à une série de situations différentes. Il pouvait, globalement, s'agir soit d'une reconnaissance d'une « domination publique », soit d'une « domination privée ». C'est-à-dire qu'il y avait, à côté d'une reconnaissance de la souveraineté, une reconnaissance de la propriété. Mais les seigneurs de l'époque féodale avait assimilé les deux. La corvée était l'exemple le plus connu et le symbole le plus marquant de ce qu'étaient les impôts sur les personnes. Enfin, la dernière classe englobait un ensemble de droits de péage, de mutation ou de taxations diverses sur les biens en circulation. Cependant, dresser la liste des impôts est vain. « *L'impôt est une technique, une des techniques de la vie en société mais son histoire est autre chose que l'énumération des divers procédés inventés par les gouvernements pour s'approprier les ressources des contribuables* »¹¹⁵. Il convient dès lors de saisir le sens exact de l'impôt à l'époque féodale, et ainsi de montrer que l'inspiration romaine s'étendait aussi à la conception de l'impôt.

34. Dans la société féodale, une relation patrimoniale était établie entre le territoire et le seigneur. De la même manière, les impôts, prélevés sur le territoire du seigneur,

¹¹² Voir, par exemple, en ce sens, Amans-Alexis MONTEIL, *Histoire financière de la France depuis les premiers temps de la monarchie jusqu'à nos jours*, éd. Dupont, 1881, p.10 : « nous retrouvons en effet, à l'origine de la monarchie, sous les mêmes noms ou sous des noms nouveaux qui s'appliquent à une chose ancienne, la plupart des impôts romains ».

¹¹³ Adolphe VUITRY, *op.cit.*, p.64.

¹¹⁴ « *Le cens est la redevance annuelle payée en reconnaissance du domaine direct et de la sujétion du censitaire* », M. de PASTORET, cité par Adolphe VUITRY, *op.cit.*, p.263.

¹¹⁵ Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre I. op.cit.*, p.9.

appartenait selon la même logique patrimoniale à celui-ci. Pour Jean-Jules CLAMAGERAN, les sujets « *présentent les caractères de l'impôt* »¹¹⁶. C'est ainsi que l'impôt s'est transformé progressivement en bien privatif, tant dans la pratique, que dans l'intention des seigneurs. Par exemple, « *les tailles levées sur les roturiers étaient considérées comme des fruits naturels, comme des conséquences du droit de propriété* »¹¹⁷. Ou encore, « *le cens dérivait de l'ancien impôt romain maintenu par les rois francs et transformé par la féodalité en un droit patrimonial et seigneurial* »¹¹⁸. Amans-Alexis MONTEIL ne dit pas autre chose lorsqu'il affirme que « *les premiers capétiens, comme tous les autres grands feudataires, jouissaient encore d'une foule de revenus, soit à titre de suzerains, soit à titre de propriétaire. C'étaient ces revenus qui formaient le domaine. Ils comprenaient [...] le cens [...] ; les tailles [...]* »¹¹⁹.

35. Il pourrait sembler que la perception de la chose publique et de l'impôt ont été radicalement transformées avec l'instauration de la société médiévale. Pourtant, cette transformation de la conception de l'impôt de chose publique en chose privée – comme la transformation plus générale de la chose publique en chose privée – était visible avant la chute de l'Empire romain.

36. La période classique de la Rome ancienne avait poussé loin la distinction des propriétés. Le droit romain distinguait ainsi les choses susceptibles d'être dans le commerce et celles qui ne l'étaient pas¹²⁰. Parmi les choses hors du commerce, figuraient les choses publiques, les *res publicae*¹²¹. La chose publique elle-même n'était pas unique. Elle correspondait à au moins deux réalités : d'une part, les biens destinés à l'usage public – soit les *res publicae* proprement dites – et d'autre part, les biens privés du peuple romain¹²² – les *res in pecunia populi*. L'écoulement du temps s'est traduit par une simplification. A l'époque du Bas-Empire, tous les biens dits publics revenaient à

¹¹⁶ Jean-Jules CLAMAGERAN, *Histoire de l'impôt en France : depuis l'époque romaine jusqu'en 1774*, éd. Slatkine, 1980, réédition de l'ouvrage de 1867, p.194.

¹¹⁷ André POTHERAT DE THOU, *Recherches sur les origines de l'impôt*, Levrault, 1838, p.23.

¹¹⁸ Adolphe VUITRY, *op.cit.*, p.263.

¹¹⁹ Amans-Alexis MONTEIL, *op.cit.*, p.14-15.

¹²⁰ Sur la distinction entre les *res in commercio* et les *res extra commercium* ainsi que sur les *res in patrimonio* et les *res extra nostrum patrimonium*, soit les biens susceptibles d'appropriation privée et les autres, voir Philippe YOLKA, *La propriété publique. Eléments pour une théorie*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 191, 1997, p.29.

¹²¹ « *Les choses publiques, ou res publicae, se situent hors du commerce parce qu'elles appartiennent au peuple romain dans son ensemble [...]* » : Jean-François BREGI, *Droit romain. Les biens et la propriété*, Ellipses, 2009, p.46.

¹²² Voir en ce sens, sur la distinction des biens dans l'Empire romain, Caroline CHAMARD, *op.cit.*, pp.69 et s. ; Philippe YOLKA, *op.cit.*, pp.35 et ss. ; Jean-François BREGI, *op.cit.*, p.47.

l'empereur, et avec eux tous les revenus tirés de leur exploitation. Caroline CHAMARD précise ainsi que « *l'empereur s'est progressivement substitué au peuple dans l'incarnation de l'Etat et il est devenu, probablement au Bas-Empire, le propriétaire de l'ensemble des biens publics* »¹²³. Le constat est identique pour Philippe YOLKA pour qui « *les choses publiques productives de revenus [sont] intégrées dans le patrimoine impérial sous le nom de res fiscales [...]* »¹²⁴.

37. Cette nouvelle identification des biens rejaillit corrélativement sur celle des impôts. Si « *le domaine antique, [...], c'est d'abord [...], le trésor de l'Etat, le dépôt public où s'accumule l'argent des tributs et des impôts [...]* »¹²⁵, « *la République périclite sous les coups des Césars [...] et bientôt le trésor public se confond avec leur patrimoine. Auguste commence cette spoliation de l'Etat [...], et, dès le temps de Sénèque, on sait que l'empereur s'est emparé de toute la fortune d'une nation [...]* »¹²⁶.

38. Cette transfiguration est perceptible ne serait-ce que dans le vocable utilisé, qui, perdant en nuance, modifie l'usage du Trésor public lui-même. Le *fiscus*, ne désignait à l'origine que le panier d'osier qui était censé recueillir les sommes versées par les contribuables. Il a ensuite permis de désigner le trésor impérial. « *A mesure [qu'il] se remplissait des produits de l'ancien aerarium¹²⁷, des conquêtes nouvelles, des confiscations, des legs imposés, la cassette impériale, le fisc prit dans la langue la signification du mot qui avait désigné le trésor de tous* »¹²⁸. Enfin, le *fiscus* finit par désigner, progressivement, et contre le droit, simplement, le trésor personnel de l'Empereur¹²⁹. Philippe YOLKA relève ainsi que, « *en pratique, pendant la décadence du Bas-Empire, la distinction entre les res publicae et les res fiscales s'est effacée et tous les biens de l'Etat ont été incorporés dans le patrimoine personnel de l'empereur* »¹³⁰.

¹²³ Caroline CHAMARD, *op.cit.*, p.71.

¹²⁴ Philippe YOLKA, *op.cit.*, p.33.

¹²⁵ Paul BOITEAU, *Fortune publique et finances de la France*, Tome I, éd. Guillaumin et cie, 1866, p.3.

¹²⁶ *Ibid.*

¹²⁷ Trésor public sous la République romaine.

¹²⁸ Paul BOITEAU, *op.cit.*, p.4.

¹²⁹ « *Les jurisconsultes établissaient théoriquement la distinction entre le fisc et le trésor, mais les empereurs ne se piquaient pas d'appliquer le droit et à mesure que la société romaine se corrompait, la confusion des idées et des mots devenaient plus complète* », *ibid.*

¹³⁰ Philippe YOLKA, *op. cit.*, p.33 ; voir également Caroline CHAMARD, *op.cit.*, p.71 et s. : « *l'empereur s'est progressivement substitué au peuple dans l'incarnation de l'Etat et il est devenu, probablement au Bas-Empire, le propriétaire de l'ensemble des biens publics. En effet, à partir du IIIème siècle, les res publicae sont devenues des propriétés impériales [...]. Les biens du fisc sont globalement restés la propriété publique de l'empereur incarnant l'Etat [...]. L'empereur détenait donc tous les biens de l'ancien fiscus* ».

39. Concomitamment, les phénomènes relevés peuvent être englobés dans une simplification plus vaste qui correspondait à l'identité-même de la souveraineté. Le droit romain distinguait deux fondements à la domination. Il attribuait d'une part le *dominium*, caractéristique de la patrimonialité de la terre. D'autre part, il attribuait au prince une domination que l'on qualifierait aujourd'hui de publique par l'*imperium*. Le *dominium ex jure quiritium*, soit la propriété quiritaire, permettait au *dominus ex jure quiritium*, c'est-à-dire au propriétaire quiritaire, de posséder « sur sa chose un droit absolu de disposition »¹³¹. Ainsi, « la propriété suppose [...] une maîtrise, que les Romains désignent [par le mot] de *dominium*, qui devient en pratique, synonyme de *proprietas* dans le langage des jurisconsultes du Haut-Empire »¹³². Mais « dans son acception littérale, le terme *dominium* indique l'ensemble des pouvoirs qu'un maître peut détenir sur les choses »¹³³. Jean GAUDEMET précise ainsi que le terme « *dominium* » désigne « une maîtrise sur les biens privés (y compris les esclaves), qui permet d'en disposer juridiquement et éventuellement de les détruire »¹³⁴. L'*imperium* désignait quant à lui un pouvoir de commandement, une puissance qui appartenait au prince, puis à l'empereur¹³⁵. Il s'agissait donc avec ce terme d'une maîtrise sur les hommes. Sous la République, le prince recevait l'*imperium* par délégation du Sénat¹³⁶. Sous l'Empire, l'empereur le détenait du fait de sa qualité-même¹³⁷.

40. Cette distinction fondamentale entre ces deux formes de domination s'est progressivement estompée, et ceci dès la fin de l'empire romain. La chute de ce dernier et l'avènement des monarchies, puis du système médiéval finit d'achever la confusion des deux notions¹³⁸. L'ancienne puissance publique devint alors une puissance privée. Elle était appropriée comme un bien privé. La domination sur les hommes s'apparentait à la domination sur les choses. L'*imperium* finit par disparaître. Pour Léon DUGUIT,

¹³¹ Pierre WILLEMS, *Le droit public romain ou les institutions politiques de Rome depuis l'origine de la ville jusqu'à Justinien*, éd. C. Peeters, Louvain, 5^{ème} éd., 1883, p.89.

¹³² Jean-François BREGI, *op.cit.*, p.67.

¹³³ *Ibid.*

¹³⁴ Jean GAUDEMET, « *Dominium – imperium*. Les deux pouvoirs dans la Rome ancienne », *Revue Droits*, n°22, 1995, p. 12.

¹³⁵ « Le terme évoque toujours une autorité sur les hommes, une puissance personnelle, des relations "politiques" de supérieur à inférieur », Jean GAUDEMET, *art.cit.*, p.13.

¹³⁶ Le peuple lui transmet aussi, par délégation, la puissance tribunitienne, qui peut être assimilée à la part de « puissance publique » de la plèbe, par la *lex regia*.

¹³⁷ Voir en ce sens, par exemple, Léon DUGUIT, *Les transformations du droit public*, Armand Colin, 1913, p.3.

¹³⁸ « Déjà quelque peu mise à mal dans l'Empire romain tardif avec le régime du "Dominat", la distinction avait quasiment disparu dans les Monarchies "barbares", qui considéraient les royaumes comme la chose de la famille royale, acquise par droit de conquête, transmise par succession privée et éventuellement partagée au gré des héritiers », Jean GAUDEMET, *art.cit.*, p.15.

« comme la plupart des institutions juridiques sur lesquelles ont vécu jusqu'à présent les peuples civilisés de l'Europe, la puissance publique trouve son origine première dans le droit romain. Pendant la période féodale elle s'éclipse à peu près complètement »¹³⁹.

41. L'époque médiévale a donc vu disparaître presque totalement la notion d'*imperium*¹⁴⁰. Finalement, ce constat doit être rapproché de celui établi pour l'impôt. L'impôt, par nature, est un acte de puissance, de domination et de commandement. Il ne pouvait donc être prélevé qu'en vertu de l'*imperium*. Toute instauration d'un prélèvement ne releva plus que du *dominium* du roi ou du seigneur féodal à la disparition de l'*imperium*. Cela fut le cas, même si ces prélèvements prirent les formes des anciens impôts. Les impositions ressemblaient à celles de l'ancien Empire romain. Mais en réalité elles n'étaient que des prélèvements conçus comme relevant du *dominium* du roi ou du seigneur. C'étaient donc, par essence, des revenus domaniaux.

42. La renaissance de l'autorité royale restaura l'idée antique d'une distinction entre la propriété et la souveraineté. Ce mouvement s'accompagna de la rénovation des impôts perçus comme des revenus de puissance publique. Puis, progressivement, ces ressources, d'abord simplement extraordinaires se substituèrent aux revenus domaniaux qui s'avèrent insuffisants pour équilibrer des dépenses toujours plus importantes, à mesure de l'affirmation de la royauté.

43. Il existe une consubstantialité entre l'Etat et l'impôt, entre la renaissance de l'Etat et la renaissance de l'impôt. L'histoire de l'impôt décrit un tournant, qu'il est possible de dater au règne de Philippe Le Bel (1268-1314), même si des signes avant-coureurs peuvent être décelés chez ses prédécesseurs¹⁴¹. La personnalité des rois fut un fait déterminant. C'est parce que les rois ont voulu restaurer leur pouvoir, que l'Etat, ou du moins le pouvoir d'Etat, s'est reconstitué. Pour légitimer cette volonté, les rois ont donc fait appel à des juristes, qui ont redécouvert le droit romain. Les rois avaient essentiellement besoin d'un moyen théorique pour assurer leur domination. Ils le trouvèrent dans l'attribution des prérogatives de la souveraineté. « *Parallèlement à cet*

¹³⁹ Léon DUGUIT, *op.cit.*, p.2.

¹⁴⁰ Léon DUGUIT relève dans son ouvrage précité (p.4) que la notion d'*imperium* reste présente pour évoquer le roi justicier. « *Le roi reste toujours dans le monde féodal le grand justicier. Même au moment où la monarchie capétienne paraît réduite à rien, subsiste toujours dans l'esprit des hommes cette idée que le roi "est chargé d'assurer la paix par la justice" ».*

¹⁴¹ Voir en ce sens, Jean-Jules CLAMAGERAN, *Histoire de l'impôt en France : depuis l'époque romaine jusqu'en 1774*, éd. Slatkine, 1980, réédition de l'ouvrage de 1867, pp.293 et s.

*héritage romain s'est développée la notion de Couronne : celle-ci a commencé, à partir de la seconde moitié du XII^{ème} siècle, à symboliser l'ensemble des prérogatives royales détachées de la personne même du roi et à devenir une entité politique à part entière. Progressivement, la Couronne s'est vue attribuer de plus en plus de pouvoirs jusqu'à parvenir à représenter complètement l'Etat au XV^{ème} siècle »¹⁴². L'époque féodale était marquée par l'assimilation de la souveraineté et de la propriété, et des droits attribués à chacune d'elle. La période suivante distingua à nouveau souveraineté et propriété – *dominium* et *imperium*. Certes, la distinction resta théorique dans la mesure où le *dominium* sur le domaine royal et l'*imperium* restaient entre les mains du roi. Mais l'impôt pouvait de nouveau être considéré comme relevant de la compétence souveraine.*

44. Les revenus publics étaient schématiquement répartis en deux catégories. D'une part, il s'agissait des revenus issus des biens publics, entendus comme biens des personnes publiques – ou biens des pouvoirs publics, quand l'idée de personne publique n'était pas encore été développée. D'autre part, il était question des revenus issus de l'exercice des pouvoirs publics. Les revenus du roi n'ont pas changé dans leur identité. Le roi percevait, tant à l'époque féodale qu'au temps de la restauration de l'Etat, des revenus issus de l'exploitation de ces propriétés, des revenus issus de l'exercice de la justice, et, bien entendu, des revenus issus de l'impôt. Mais c'est la conception de chacun de ces revenus qui a évolué. Ainsi, quand à l'époque féodale, justice et impôt étaient conçus comme des propriétés privées, à l'image de la propriété des domaines, ces deux droits furent ensuite perçus comme des attributs de la souveraineté. La fiscalité s'exerçait dès lors non plus en vertu d'un droit de propriété mais d'un droit de puissance publique.

45. L'Etat se développant, des ressources supplémentaires devinrent nécessaires. Le développement du commerce permit à la Couronne de percevoir des impôts indirects supplémentaires. La taxe sur le sel, la gabelle, fut également instaurée. Progressivement, la fiscalité se substitua aux revenus tirés des biens publics, pour deux raisons. D'une part, l'impôt se détachait des biens publics pour se retrouver dans la catégorie des prérogatives de puissance publique. D'autre part, les revenus tirés de l'exploitation des biens étaient insuffisants pour combler les dépenses de la Couronne, qui augmentaient. Avec l'essor du commerce, l'impôt devint la ressource principale du roi, dont le but était d'accumuler les richesses, selon l'idée développée par la théorie économique du mercantilisme, entre

¹⁴² Caroline CHAMARD Caroline, *op.cit.*, p.94.

le XVI et le XVIII^{ème} siècle¹⁴³. Pour Jacques VALIER, « *il s'agit pour les mercantilistes de développer la richesse et la puissance nationales et de rechercher les conditions de la croissance. Pour eux, l'objectif visé est la richesse et la puissance de l'Etat. Cette richesse est liée à l'enrichissement des marchands [...]. Le développement du commerce [...] engendre les profits privés et [...] assure en même temps richesse et puissance de l'Etat* »¹⁴⁴ grâce à l'impôt.

46. Toutefois, le siècle des Lumières revint sur le principe d'accumulation de la richesse, des métaux précieux, de l'or. Les idées économiques se propagent. Parmi celles-ci, il fut admis que la richesse du prince, de l'Etat ou de la Nation ne provient pas de l'accumulation d'or. Il ne convenait dès lors plus de taxer pour accumuler mais de taxer pour avoir une politique économique globale et équilibrée. Deux courants principalement ont été tentés par la conceptualisation d'une taxation cohérente, à savoir celui des physiocrates¹⁴⁵ d'une part et le libéralisme d'Adam SMITH¹⁴⁶ d'autre part. A cet effet, en France, la création de la contribution foncière est un symbole marquant de l'influence des physiocrates¹⁴⁷. Ces courants ont vite été dépassés mais il en est resté une impression globale. Il ne fut plus question d'une taxation pour la richesse du prince mais d'une taxation sur la richesse, où qu'elle soit placée, afin de seulement combler les stricts besoins de l'Etat. L'idée sous-jacente repose sur une taxation sur les biens, qui sont la source de la richesse.

47. Les revenus publics ont donc d'abord été perçus sur les biens appartenant aux pouvoirs publics. La restauration du pouvoir souverain a alors modifié cet état des choses. L'imposition, à nouveau entendue comme une prérogative de puissance publique, a permis de lever de nouveaux fonds, attribués à la Couronne. L'étape suivante du processus a consisté en la création d'une fiscalité sur les biens, sur les sources de richesse. Il ne s'agissait plus seulement d'une fiscalité pour la richesse mais d'une

¹⁴³ Voir par exemple, Centre d'Economie Régionale et Européenne, *Le mercantilisme en Europe*, Publications de l'Université François Rabelais – Tours, 2^{ème} éd., 2001, 122 p.

¹⁴⁴ Jacques VALIER, *Brève histoire de la pensée économique*, Flammarion, 2014, p.33.

¹⁴⁵ Sur la théorie fiscale des physiocrates, voir notamment Bernard DELMAS, « Les physiocrates, Turgot et le "grand secret de la science fiscale" », *Revue d'histoire moderne et contemporaine*, n°56-2, février 2009, pp.79-103 ; Catherine LARRERE, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *ADP*, Tome 46, 2002, pp.117-130.

¹⁴⁶ Voir en ce sens, Adam SMITH, *Recherche sur la nature et les causes de la richesse des nations. Livre V*, Traduction sous la coordination de Philippe JAUDEL, Economica, 2005, p.851 et s.

¹⁴⁷ Voir en ce sens, Gabriel ARDANT, *Histoire de l'impôt. Livre II. Du XVIII^{ème} au XXI^{ème} siècle*, Fayard, 1972, p.168 et s.

fiscalité sur la richesse. La dernière étape consiste désormais à observer la fiscalité sur les biens, sur les richesses, des personnes publiques.

B. Approche contemporaine

48. Aujourd'hui, l'ensemble des personnes publiques peut être amené à payer des impôts. La question de l'imposition des biens de l'Etat a pu s'avérer longtemps délicate à appréhender. Aussi, l'examen approfondi des lois de finances initiales ou des lois de règlement ne permettait pas d'identifier clairement le montant des impôts et taxes payés par l'Etat. La modification de la comptabilité de l'Etat, voulue par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, s'est traduite par l'adoption d'une comptabilité rénovée. Cette comptabilité associe désormais une comptabilité budgétaire dite « de caisse » avec une comptabilité générale dite « en droits constatés » ou « d'exercice »¹⁴⁸. La comptabilité budgétaire suppose, selon l'article 28 de la LOLF, que « *la comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires obéit aux principes suivants : 1° les recettes sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées par un comptable public ; 2° les dépenses sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont payées par les comptables assignataires* ». D'après l'article 30 de la LOLF, « *la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement* ». Le compte général de l'Etat¹⁴⁹ inclut l'ensemble des états financiers, à savoir le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe. Selon le recueil des normes comptables de l'Etat, « *le bilan de l'Etat se présente sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense, comme un bilan d'entreprise classique, les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés* »¹⁵⁰. Le compte de résultat retrace le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice. Le recueil des normes comptables de l'Etat précise également que « *le tableau des charges nettes présente le montant total des charges nettes non*

¹⁴⁸ L'article 27 de la LOLF précise à ce titre que « *l'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* ».

¹⁴⁹ Le plan comptable se rapproche autant que possible du plan comptable général applicable aux entreprises et permet en outre d'avoir une image fiable et fidèle de la situation patrimoniale de l'Etat.

¹⁵⁰ Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, p.30.

couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice », « *le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens) présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat sans contrepartie directe équivalente pour les tiers* », « *le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets* ». « *Le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les entrées et les sorties des [éléments, d'actif (disponibilités, autres composantes de la trésorerie et équivalents de trésorerie) et de passif de la trésorerie de l'Etat] classées par catégorie* »¹⁵¹. L'annexe « *fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse* »¹⁵². C'est l'examen de l'ensemble de ces états financiers qui nous permet de cerner le montant des impôts et taxes dus par l'Etat sur ses biens.

49. L'examen des comptes de l'Etat permet donc d'avoir une vision globale intégrant les impôts et taxes payés par l'Etat, dans le cadre de son budget général, de ses budgets annexes et de ses comptes spéciaux. L'utilisation des données de l'annexe s'avère fondamentale. Une note en annexe précise justement des informations relatives aux « *achats et autres charges de fonctionnement* ». Dans le récapitulatif de cette note figure un titre intitulé « *autres charges de fonctionnement* », parmi lesquelles se trouvent les « *impôts, taxes et versements assimilés* ». Le tableau ci-dessous permet de récapituler les montants des impôts dus par l'Etat. Les sommes y figurent en millions d'euros.

Tableau récapitulatif des impôts payés par l'Etat

Année	Sommes figurant à l'annexe	Sommes retraitées
2016	153	
2015	163	163 (retraitement de 2016)
2014	161	161 (retraitement de 2015)
2013	163	173 (retraitement de 2015)
2012	193	193 (retraitement de 2014)
2011	179	179 (retraitement de 2013)
2010	172	172 (retraitement de 2012)

(Source : *Compte général de l'Etat, annexe au projet de la loi de règlement du budget et d'approbation des comptes, 2010-2016*)

¹⁵¹ Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, p.31.

¹⁵² Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, p.32.

50. Au sein de l'Etat, il existe d'une part un budget général et des budgets concernant des services qui ont une autonomie financière mais non une autonomie juridique (budgets annexes et comptes spéciaux). Lorsque cette dernière est acquise, un établissement public est créé. La comptabilité des établissements publics de l'Etat est régie par l'instruction commune du 22 décembre 2016. Elle prévoit que l'établissement public devra établir des états financiers comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe. Des informations plus précises figurant au compte de résultat permettent d'identifier certaines charges fiscales. Il est alors possible de récapituler les impôts payés par un établissement public. A titre d'exemple, le premier tableau ci-après illustre les charges d'impôt dues par la chambre de commerce et d'industrie de Toulouse, un établissement public à caractère administratif. Les sommes sont présentées en millions d'euros.

Tableau récapitulatif des impôts payés par la Chambre de commerce et d'industrie de Toulouse

Année	Sommes des impôts payés figurant au compte de résultat	Impôts en pourcentage des charges d'exploitation
2016	0,60	1,54
2015	0,64	0,99
2014	0,64	0,98
2013	0,56	0,88
2012	2,19	3,54

(Source : *Rapport financier de la Chambre de commerce et d'industrie de Toulouse, 2012- 2016*)

51. Le tableau suivant concerne le Commissariat à l'énergie atomique (CEA) qui est un organisme public de recherche à caractère scientifique, technique et industriel, classé parmi les établissements publics à caractère industriel et commercial. Les sommes sont présentées en millions d'euros, et l'imposition indiquée est celle qui résulte de l'exploitation sur l'exercice, avant établissement de l'impôt sur les sociétés.

Tableau récapitulatif des impôts et taxes payés par le Commissariat à l'énergie atomique

Année	Sommes des impôts payés figurant au compte de résultat	Impôts en pourcentage des charges d'exploitation
2016	227	5,25
2015	233	5,60
2014	203	4,92
2013	191	4,76
2012	172	4,39

(Source : Rapport financier du Commissariat à l'énergie atomique, 2012-2016)

52. Les comptes des collectivités territoriales permettent également d'identifier la charge d'impôt de chacune, mettant en exergue les enjeux de la fiscalité des biens de ces différentes personnes morales. Plus précisément, les comptes de résultats, établis selon une instruction comptable propre à chacune des catégories de collectivités montrent le poids des impositions sur leurs biens. Les tableaux ci-dessous retracent, à titre d'exemple, les sommes d'impôts payés par les communes de Toulouse et de Paris.

Tableau récapitulatif des impôts et taxes payés par la ville de Toulouse (en millions d'euros)

Année	Sommes des impôts payés figurant au compte de résultat	Impôts en pourcentage des dépenses de fonctionnement
2015	2,534	0,40
2014	2,520	0,39
2013	2,376	0,35
2012	2,145	0,35

(Source : Compte administratif de la ville de Toulouse, 2012-2015)

Tableau récapitulatif des impôts et taxes payés par la ville de Paris (en millions d'euros)

Année	Sommes des impôts payés figurant au compte de résultat	Impôts en pourcentage des dépenses de fonctionnement
2016	23,89	0,43
2015	16,21	0,28
2014	15,65	0,27
2013	16,65	0,30
2012	15,98	0,31

(Source : *Compte administratif de la ville de Toulouse, 2012-2016*)

III. Délimitation et problématique de l'étude

53. L'ensemble de ces éléments conduit à s'interroger sur la fiscalité des personnes publiques. Plus précisément, comme cela a été décrit, la fiscalité des personnes morales est généralement liée aux biens dont elles disposent, soit qu'elles les contrôlent, soit qu'elles les exploitent. L'étude de la fiscalité sur les biens des personnes morales de droit public est donc bien adaptée à une réflexion globale sur la charge d'impositions pesant sur les organismes publics. Elle permet d'une part de subdiviser les biens selon leur rapport aux personnes publiques et d'autre part d'intégrer la majeure partie des impositions dans une analyse cohérente. Elle autorise non seulement une prise en compte des impôts, mais également des taxes et plus largement de tout ce qui n'est ni des redevances ni des cotisations sociales. Seuls ne seront pas étudiés les droits de timbres dans la mesure où il s'agit d'impositions relatives à la délivrance d'un acte. D'ailleurs, en la matière, les personnes publiques bénéficient d'une exemption quasi-générale, la plupart de leurs actes n'entrant pas dans le champ d'application des différents droits de timbre. Il est cependant ici notable que les organismes publics sont redevables de la taxe sur les certificats d'immatriculation, en vertu de l'article 1599 *quindecies* du code général des impôts. Quoiqu'il en soit, les personnes publiques sont intégrées au système fiscal en vertu d'une assimilation aux personnes privées. Elles bénéficient cependant de certaines dérogations suivant les différentes impositions auxquelles elles sont assujetties. L'assimilation n'est que la conséquence de l'objectif de neutralité en matière fiscale, lui-même découlant du principe d'égalité. Il convient dès lors de s'interroger sur la manière dont l'objectif est atteint. Comment la neutralité se matérialise-t-elle dans le cadre de la fiscalité des biens des personnes publiques ?

54. Pour répondre à cette interrogation, il convient tout d'abord de préciser le cadre de l'étude. Cette dernière inclura l'ensemble des impositions prévues au niveau national et touchant les biens la plupart des personnes publiques françaises, qu'il s'agisse de l'Etat, des collectivités territoriales ou des établissements publics. L'étude de la fiscalité des opérateurs publics aurait pu être privilégiée puisqu'il s'agit désormais de la notion utilisée dans le cadre de la comptabilité de l'Etat. Ainsi, « *la notion d'opérateur de l'Etat est née avec la mise en œuvre de la LOLF, dont les principes ont vocations à s'appliquer tant au budget de l'Etat qu'aux entités jouissant de la personnalité morale qui participent de manière déterminante aux missions de l'Etat, grâce à son concours financier et sous son contrôle* »¹⁵³. Le jaune budgétaire, annexé au projet de loi de finances, intitulé « opérateurs de l'Etat » précise qu'elle « *structure le cadre de la gouvernance budgétaire des entités majoritairement financées par des subventions de l'Etat ou des taxes affectées, ou porteurs d'enjeux importants pour l'Etat* »¹⁵⁴. Pourtant cette notion semble à la fois trop large et trop restreinte dans le cadre de l'étude de la fiscalité des biens des personnes publiques. Elle est tout d'abord trop large car elle englobe à la fois des personnes morales de droit public et des personnes morales de droit privé. Or, pour avoir une vision générale des problématiques posées par l'étude, il convient d'appréhender seulement les organismes publics. Elle est également trop restreinte dans la mesure où elle ne comprend que des personnes morales. Pourtant, il convient de rappeler que l'autonomie financière peut suffire pour qu'un organisme soit redevable d'un impôt.

55. Pour déterminer la nature de l'assimilation aux personnes privées, afin d'appréhender le degré de neutralité organisée en matière fiscale, une comparaison avec la fiscalité pesant sur les biens des personnes privées s'avèrera nécessaire. Une telle démarche est pratiquée pour déterminer « *l'originalité [du droit de la propriété publique] par rapport au droit de la propriété privée. Il est évident que des règles particulières s'appliquent aux propriétés publiques* »¹⁵⁵. Cette méthode peut être appliquée de la même manière à la fiscalité pesant sur les biens des personnes publiques. En revanche, l'étude n'intégrera pas les mesures fiscales auxquelles pourraient être soumises les personnes morales étrangères qualifiables de publiques. En effet, la plupart du temps, ces

¹⁵³ Ministre de l'action et des comptes publics, Circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'Etat pour 2018, 11 août 2017.

¹⁵⁴ Annexe au projet de loi de finances pour 2017, « Opérateurs de l'Etat », p.5.

¹⁵⁵ Jean-Gabriel SORBARA, *op.cit.*, p.20.

personnes sont protégées par des conventions spécifiques, à condition qu'une réciprocité soit prévue. Comme le note Jean-Luc ALBERT, « *cette protection ne repose pas sur une base d'extraterritorialité mais de courtoisie internationale fondée sur la réciprocité des protections* »¹⁵⁶. Par ailleurs, il aurait été nécessaire d'examiner les situations des différentes personnes au cas par cas, certaines personnes pouvant être considérées comme publiques selon leur droit national et privées en France, et inversement. Le même raisonnement est valable pour l'imposition des personnes publiques pour leurs biens détenus à l'étranger. Il apparaît toutefois que le juge veille à ce qu'aucune discrimination n'existe entre le traitement fiscal des personnes publiques françaises et de leur équivalent étranger. Dans un arrêt du 5 juillet 2010, le Conseil d'Etat a estimé qu'une personne morale de droit public grecque ne pouvait pas être imposée plus lourdement qu'une personne morale de droit public française poursuivant le même but¹⁵⁷. Cela était contraire à la clause de non-discrimination incluse dans la convention bilatérale signée entre la France et la Grèce. De même, la Cour de Justice de l'Union européenne a jugé qu'une disposition fiscale française favorisant les dons aux organismes de droit public nationaux par rapport aux organismes de droit public étrangers était contraire à la libre circulation des capitaux¹⁵⁸.

56. Hormis ces cas d'exclusion, l'objectif de neutralité fiscale dans le cadre de l'imposition des personnes publiques pouvait être étudié sous plusieurs angles. L'analyse pouvait seulement porter sur les impositions que les personnes publiques se contentent de subir sur leurs biens. Cela n'aurait toutefois pas permis de traiter les cas où les personnes publiques se saisissent de l'opportunité offerte par la valorisation de leurs biens pour partager la charge fiscale avec un cocontractant. Dès lors, il aurait été possible d'examiner d'une part la fiscalité pesant sur les biens contrôlés par les personnes publiques et d'autre part celle due dès lors que les biens sont valorisés. La valorisation aurait supposé soit l'exploitation directe des biens, soit leur gestion par le biais contractuel. Cette démarche est tentante. Pourtant, elle ne laisse pas de place à l'examen des solutions pratiques retenues par les différentes entités pour tenter de modérer l'imposition pesant sur leurs biens. Il est donc préférable d'avoir une approche axée d'un

¹⁵⁶ Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p.26.

¹⁵⁷ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 5 juillet 2010, n°309693, Pinacothèque d'Athènes, conclusions Emmanuelle CORTO-BOUCHER, *BDCF*, n°11, novembre 2010, n°122 ; *RJF*, n°11, novembre 2010, n°1092 ; commentaire Frédéric DIEU, *Dr. Fisc.*, n°44, 4 novembre 2010, comm. 543 ; note Olivier FOUQUET, *RTD Com.*, n°4, octobre 2010, pp.819-823 ; *Rec.* p.243.

¹⁵⁸ CJUE, 16 juillet 2015, aff. C-485/14, Commission contre République française, *RJF*, n°11, novembre 2015, n°973, note Frédéric SUBRAC, *Lexbase Hebdo – Edition Fiscale*, n°624, 10 septembre 2015.

côté sur la fiscalité telle qu'elle est subie par les personnes publiques sur leurs biens et d'un autre côté sur les moyens dont disposent les collectivités pour la gérer. Dès lors, dans un premier temps, il s'agira de considérer l'objectif de neutralité au regard de l'imposition subie par les personnes publiques, soit qu'elles contrôlent leurs biens, soit qu'elles les exploitent. Dans ce cadre la tendance est à la neutralité, du moins la neutralisation des conséquences fiscales des différentes missions exercées par les organismes publics. Dans un second temps, il conviendra de traiter l'objectif de neutralité en matière fiscale au regard tant de la gestion de leurs biens par les personnes publiques que de la gestion de la fiscalité pesant sur ces biens. Il apparaît alors que cet objectif semble difficilement atteignable compte tenu de la place particulière occupée par les organismes publics.

Partie 1 : Vers la neutralité de la contrainte fiscale pesant sur les biens des personnes publiques

Partie 2 : L'illusoire neutralité totale du lien entre gestion et fiscalité des biens des personnes publiques

Partie 1. Vers la neutralité de la contrainte fiscale pesant sur les biens des personnes publiques

57. Pour Michel BOUVIER, « *la diversité des impôts et leurs mécanismes n'exclut pas leur classement possible par grandes catégories. L'intérêt de la démarche de classification est qu'elle s'efforce de restituer une approche d'ensemble et ordonnée de structures fiscales* »¹⁵⁹. Il apparaît alors que la doctrine privilégie deux types d'approche. Historiquement, la classification a d'abord porté sur la distinction entre impôts directs et impôts indirects. C'est d'ailleurs pour partie celle qui prévaut dans le code général des impôts. Or, pour reprendre les écrits de Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, « *la distinction entre impôts directs et indirects a perdu beaucoup de son intérêt en raison de la fusion des administrations traditionnelles d'assiette des impôts directs et des impôts indirects. Certains impôts directs ne sont pas perçus par voie de rôle [...]. En ce qui concerne l'incidence de l'impôt, on ne saurait soutenir que tout impôt direct n'est supporté définitivement et personnellement que par celui qui le paie* »¹⁶⁰. Si cette distinction garde malgré tout un intérêt, désormais, la classification économique des impôts est privilégiée. Pour les auteurs précités, « *cette classification est fondée sur les concepts économiques de capital, de revenu et de dépense. Elle a aujourd'hui les préférences de la doctrine, parce que c'est elle qui permet le mieux de déterminer les effets de l'impôt en ce qui concerne, d'une part, les différentes interventions de l'Etat en matière sociale, économique ou financière et d'autre part, l'incidence de l'impôt notamment du point de vue de la justice fiscale* »¹⁶¹. Finalement,

¹⁵⁹ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op.cit., p.20.

¹⁶⁰ Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, op.cit., p.118.

¹⁶¹ Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, op.cit., p.110.

l'impôt reposant sur une taxation de la richesse, il est cohérent de classer les impositions par rapport à cette richesse, qu'elle soit détenue, acquise ou dépensée.

58. Les impôts sur la dépense peuvent toutefois être de deux types. Il s'agit tout d'abord des prélèvements effectués au moment de l'acquisition d'un bien. Ce dernier entre donc par principe dans le patrimoine du contribuable. Une taxation à ce stade peut donc s'apparenter à une taxation du capital. C'est ce que présente Michel BOUVIER quand il indique que « *la taxation de la dépense peut représenter parfois aussi une taxation du capital ou du patrimoine. Tel est le cas si le bien acquis représente un bien d'investissement (immeuble, fonds de commerce, titres de valeurs mobilières)* »¹⁶². Il peut ensuite s'agir de taxes sur le chiffre d'affaire. Ces impôts sont généralement indirects en ce que celui qui en supporte le poids, le contribuable, n'est pas celui qui en reverse le montant à l'Etat, le redevable. Du point de vue du contribuable, ces taxes sont effectivement des impositions sur la dépense. En revanche, du point de vue du redevable, ces prélèvements sont dus à raison du résultat de leur activité, c'est-à-dire de l'exploitation économique de leurs biens.

59. Dès lors, en considérant les biens, il est possible de catégoriser les impositions selon qu'elles touchent le contrôle des biens (Titre 1) ou leur exploitation (Titre 2). Dans le premier cas, il s'agit de prendre en considération le capital du redevable de l'impôt, dans un sens juridique ou économique, le capital étant alors conçu essentiellement au regard de l'usage qui en est fait, sans tenir compte de sa possession juridique. Dans le second cas, il convient d'examiner tant l'imposition sur le revenu de l'activité du redevable que l'imposition sur son chiffre d'affaire. Les impositions des biens des personnes publiques suivent cette catégorisation. Au sein de ces deux éléments, l'identification d'une spécificité de l'action publique permet l'exemption d'impôts de certains biens, le législateur fiscal tirant généralement les conséquences de la dualité fonctionnelle des personnes publiques.

¹⁶² Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op.cit., p.21.

Titre 1. La neutralisation partielle de la fiscalité pesant sur le contrôle des biens des personnes publiques

60. Dans un premier sens, les biens des personnes publiques peuvent s'identifier aux propriétés publiques. Ils correspondent alors à la définition posée par les civilistes. Ainsi, Jean-Marie AUBY – entre autres – précise que « *les biens publics sont objets de propriété* »¹⁶³. Pour Yves GAUDEMET, « *la notion de bien public ne se distingue pas fondamentalement, ni dans les principes ni dans les catégories, de celle du droit privé. Les biens sont toutes choses susceptibles d'appropriation [...]* »¹⁶⁴. La théorie civiliste est plus précise encore sur la proximité, voire l'identité, entre le bien et la propriété. Pour Jean-Louis BERGEL, « *les choses ne sont utiles à l'Homme que lorsqu'il peut s'en servir, en profiter et exercer sur elles certains pouvoirs. Elles ne sont des biens que si elles sont objets de droits exprimant les pouvoirs que des personnes détiennent sur elles* »¹⁶⁵. De manière plus claire, Pierre BERLIOZ rappelle que dans un sens classique, « [...] "*les biens*", c'est aussi l'ensemble des choses qui appartiennent à une personne »¹⁶⁶ et, citant le dictionnaire de l'Académie française, que « *le bien peut alors se définir comme "ce que l'on possède, ce dont on est le propriétaire"* ». Les biens se confondant avec la propriété, les biens des personnes publiques s'identifient alors à la propriété publique. Analysant la distinction des biens publics et des biens privés, Caroline CHAMARD-HEIM, par exemple, évoque indistinctement les biens publics et les propriétés publiques¹⁶⁷. Dans cette optique, il convient alors d'étudier les impositions qui pèsent sur le contrôle juridique d'un bien, c'est-à-dire sur la propriété publique. Cette démarche conduit à déterminer les critères qui permettent d'aboutir à l'imposition ou à l'exonération desdites propriétés. Il apparaît alors que si la logique d'assimilation des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées est présente, les premières bénéficient tout de même de quelques exonérations privilégiées. Pourtant, la tendance qui

¹⁶³ Jean-Marie AUBY et al., *Droit administratif des biens*, Dalloz, précis de droit public – science politique, 7^{ème} éd., 2016, p.21.

¹⁶⁴ Yves GAUDEMET, *op.cit.*, p.4.

¹⁶⁵ Jean-Louis BERGEL et al., *Traité de droit civil. Les biens*, LGDJ, 2^{ème} éd., 2010, p.1.

¹⁶⁶ Pierre BERLIOZ, *La notion de bien*, LGDJ, bibliothèque de droit privé, Tome 489, 2007, p.4.

¹⁶⁷ Caroline CHAMARD, *op.cit.*, 670 p.

se dégage est une imposition de leurs biens selon une assimilation fonctionnelle aux biens des personnes privées (Chapitre 1).

61. Dans un second sens, le bien public se distingue de la propriété. Il convient de rappeler que dans la définition de la propriété, il est fait référence à un bien appropriable. Donc le bien n'est qu'un élément de la propriété. C'est un usage. Pour Christophe GRZEGORCZYK, « *l'appropriation n'est pas un critère suffisant pour la définition du bien juridique, il faut que la chose en question ait une certaine valeur pour qu'elle intéresse le droit* »¹⁶⁸. Cette valeur est révélée par l'usage qu'en fait une personne. C'est ainsi que Frédéric ZENATI-CASTAING et Thierry REVET rappellent que « *les biens sont, étymologiquement, des choses qui procurent des utilités à l'homme* »¹⁶⁹. Toutefois, la vision civiliste du bien, dont le droit public se saisit, a traditionnellement du mal à distinguer bien et propriété. D'ailleurs ces derniers auteurs ne précisent-ils pas que « *toutes les choses utiles ne sont pas nécessairement des biens. Elles le deviennent que lorsque le bienfait ne peut en être retiré sans appropriation* ».

62. Pourtant le droit devrait pouvoir distinguer le bien-propriété et le bien-usage en se rapprochant du sens commun, selon lequel est bien « *ce qui contribue à la satisfaction, à l'intérêt* »¹⁷⁰. Cet aspect de la notion de bien est saisi par le droit fiscal. Des impositions sont établies en vertu de l'usage d'une chose, qui devient alors un bien détaché de toute idée d'appropriation. De manière concomitante et logique, la taxation de ces biens, à usage économique ou non, se fait selon un critère fonctionnel, lié à l'activité menée par la personne bénéficiaire du bien. Réciproquement, les personnes publiques, comme certaines personnes privées, peuvent bénéficier alors d'un régime favorable, qu'il soit dû à des exonérations ou à des exclusions de champ d'application, lié à un critère fonctionnel. Dans ce cas, la neutralisation de la fiscalité est renforcée. Les biens des personnes publiques sont largement assimilés aux biens des personnes privées, selon une logique fonctionnelle, bien que certains dispositifs s'en éloignent marginalement (Chapitre 2).

¹⁶⁸ Christophe GRZEGORCZYK, « Le concept de bien juridique : l'impossible définition ? », *ADP*, tome 24, 1979, p.265.

¹⁶⁹ Frédéric ZENATI-CASTAING et Thierry REVET, *Les biens*, PUF, coll. Droit fondamental, 3^{ème} éd., 2008, p.19.

¹⁷⁰ Dictionnaire de l'Académie française, 9^{ème} éd., 1992, voir « bien ».

Chapitre 1. La neutralisation de l'imposition par l'assimilation fonctionnelle partielle des propriétés publiques et privées

63. Le bien, entendu dans le sens de propriété, se caractérise par deux éléments. D'une part, le bien est approprié, ce qui institue alors un lien juridique entre une personne et une chose, et crée donc un lien organique. Comme le précise Christian ATIAS, « *la situation juridique qui met en rapport une seule chose, tout entière, avec une personne et une seule, c'est la propriété* »¹⁷¹. D'ailleurs, la propriété publique se définit aujourd'hui majoritairement en doctrine par l'appropriation publique d'un bien, soit selon un critère organique. Mais d'autre part, le bien n'est pas seulement approprié, il correspond aussi à une utilité, une fonction. Ces deux éléments se retrouvent naturellement dans l'analyse de la fiscalité sur les biens des personnes publiques. Il convient alors d'examiner les impositions pour comprendre la manière dont joue chacun de ces critères dans la détermination de la charge fiscale pesant sur les propriétés des personnes publiques.

64. Deux stades doivent être distingués. Le bien est une chose approprié. Ce qui signifie qu'il existe une phase d'appropriation. Cette étape donne lieu à certaines impositions. Là, le critère déterminant pour apprécier la charge fiscale de la personne publique semble être le critère organique. Le critère fonctionnel tend toutefois à prendre une place plus importante, dans une logique d'assimilation de l'acquisition du bien par les personnes publiques et par les personnes privées. (Section 1) Une fois acquis, le bien est évidemment détenu. Dans ce contexte, la logique de l'assimilation entre les biens des personnes privées et les biens des personnes publiques est renforcée et le critère fonctionnel devient déterminant (section 2). Le critère organique ne doit cependant pas être évacué, la propriété étant conditionnée, il convient de le rappeler, par ces deux éléments. Dans les deux cas, la détermination des critères d'imposition permet d'identifier le degré d'assimilation des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées. Dès lors que les exonérations dépendent davantage d'un critère fonctionnel, lié principalement à l'intérêt général, l'imposition relève d'une neutralisation

¹⁷¹ Christian ATIAS, *Droit civil. Les biens*, Lexis Nexis, 12^{ème} éd., 2014, p.1.

fiscale des biens des différentes entités. Une dualité fonctionnelle des organismes publics est alors identifiable par le biais de l'imposition de leurs biens. En revanche, dès lors que le critère d'imposition ou d'exonération est essentiellement organique, les entités bénéficient d'une fiscalité favorable sur leurs biens, compte tenu seulement de leur qualité publique.

Section 1. La large faveur fiscale accordée aux personnes publiques pour l'acquisition de leurs biens

65. Les personnes publiques peuvent acquérir des biens, entendus dans le sens de propriété. La propriété peut être matérielle. Il s'agit là du cas le plus classique. Mais elle peut aussi être immatérielle. Ainsi, par exemple, l'Etat a créé l'Agence du Patrimoine Immatériel de l'Etat (APIE), qui a pour « *mission de promouvoir une gestion optimisée des actifs immatériels publics* ». Certes, le patrimoine matériel, essentiellement immobilier d'ailleurs, a longtemps été considéré comme l'expression même de la richesse, notamment sous l'influence des physiocrates lors de la Révolution française. Mais il apparaît que le patrimoine immatériel peut constituer également une importante ressource, qu'il convient de valoriser.

66. L'imposition de la richesse lors de son acquisition a toujours constitué un des moyens les plus efficaces et les plus simples, notamment durant les périodes où l'administration fiscale était peu développée, pour enrichir le trésor public. Le législateur révolutionnaire ne s'y est pas trompé et les grandes réformes fiscales n'ont pas oublié ces impositions par la loi du 22 frimaire an VII sur l'enregistrement. La taxation au moment de l'acquisition de la propriété a donc naturellement porté d'abord sur la propriété matérielle, essentiellement immobilière, par les droits d'enregistrement, puis sur la propriété immatérielle.

67. Dans ce contexte, les personnes publiques bénéficient globalement d'un régime fiscal favorable en ce qui concerne l'acquisition des biens matériels, ce que Jean-Luc ALBERT traduit par l'idée selon laquelle la politique d'acquisition est favorisée pour celles-là¹⁷² (§1). En revanche, en matière d'imposition à l'acquisition des biens immatériels, les propriétés des personnes publiques sont globalement assimilées à celles des personnes privées (§2).

¹⁷² Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p. 133 et s.

§ 1. La large prise en compte du critère organique dans les exonérations fiscales lors de l'acquisition de biens matériels

68. Traditionnellement, les biens matériels sont taxés au moment de leur acquisition par les droits d'enregistrement. Les personnes publiques bénéficient généralement d'un régime fiscal favorable dans le cadre de l'acquisition des biens immobiliers¹⁷³ (A). Mais l'imposition du propriétaire peut se réaliser aussi en amont de l'acquisition proprement dite, soit au moment de la délivrance des autorisations d'urbanisme, préalable à la construction desdits biens immobiliers. Ces autorisations donnent également lieu à la perception de taxes d'urbanisme, pour lesquelles les propriétés publiques sont assimilées aux propriétés privées (B).

A. Les exonérations de droits d'enregistrement largement fondées sur un critère organique

69. Les droits d'enregistrement sont dus pour deux types d'opération, à savoir les mutations de propriété et les mutations de jouissance. Seule l'imposition sur les premières sera traitée ici, les mutations de jouissance ne correspondant pas à l'acquisition d'un bien, entendu dans le sens de propriété, mais plutôt à des opérations de gestion d'un bien¹⁷⁴. Il convient d'examiner en premier lieu quelques généralités sur les droits d'enregistrement applicables aux personnes publiques (1). En second lieu, des spécificités en fonction des modes d'acquisition et des personnes publiques bénéficiaires doivent être présentées (2).

1. Généralités sur les droits d'enregistrement applicables aux acquisitions des personnes publiques

70. Les droits d'enregistrement sont généralement dus par l'acquéreur, en vertu de l'article 1712 du code général des impôts qui dispose que « *les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, sont supportés par les nouveaux possesseurs [...]* ». Il faut tout de même relever que

¹⁷³ Les biens matériels mobiliers seront étudiés lors de l'analyse de l'imposition de l'acquisition des biens immatériels. En effet, l'acquisition de biens mobiliers donne lieu à imposition, mais seulement lorsqu'il s'agit d'actions par exemple, soit des biens immatériels.

¹⁷⁴ Voir en ce sens, *infra.*, n°500 et s.

dans la plupart des acquisitions, les parties au contrat sont solidairement responsables du paiement, le cédant pouvant ensuite exiger le remboursement des sommes avancées¹⁷⁵.

71. Selon Pierre MOULIE, l'enregistrement « *est peut-être l'imposition où s'est le mieux fait sentir le courant novateur en faveur de la suppression des exonérations organiques propres aux collectivités territoriales* »¹⁷⁶. En réalité, le constat aujourd'hui doit être renversé : les droits d'enregistrement sont les impositions qui résistent le plus à l'assimilation entre les biens des personnes publiques et les biens des personnes privées. Les personnes publiques semblent bénéficier d'un régime de faveur, principalement selon un critère organique. D'ailleurs, Pierre MOULIE reconnaît lui-même que ces exonérations organiques survivent¹⁷⁷.

72. L'acquisition d'un bien peut donner lieu au paiement de trois types de droits, à savoir l'enregistrement, la taxe sur la publicité foncière ou la formalité fusionnée. « *La formalité de l'enregistrement est obligatoire pour certains actes* »¹⁷⁸, comme les actes translatifs de propriété ou les actes notariés¹⁷⁹. « *La formalité de publicité foncière consiste en une publicité à l'égard des tiers des actes portant mutation de propriété* »¹⁸⁰, notamment. Enfin, « *la formalité fusionnée résulte de la loi du 26 décembre 1969 et [...] combine les formalités de l'enregistrement et de publicité foncière* »¹⁸¹. Cette situation se retrouve particulièrement dans les cas de mutation de propriété. Par ailleurs, le régime juridique des droits d'enregistrement est différent selon que l'on se situe dans le cadre d'une mutation à titre gratuit ou dans le cadre d'une mutation à titre onéreux.

73. Le régime fiscal des acquisitions de propriété est globalement favorable aux personnes publiques qui bénéficient largement d'exonérations du seul fait de leur qualité publique. Il convient toutefois de distinguer les acquisitions à titre onéreux et les acquisitions à titre gratuit.

¹⁷⁵ Art. 1705 et s. du CGI.

¹⁷⁶ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.561.

¹⁷⁷ *Ibid.*

¹⁷⁸ Ludovic AYRAULT, « Fiscalité des propriétés publiques », *JCl propriétés publiques*, fasc. 59, 2009, n°89.

¹⁷⁹ Art. 635 du code général des impôts.

¹⁸⁰ Ludovic AYRAULT, *précit.*, n°90.

¹⁸¹ *Ibid.*

2. *Spécificités des droits d'enregistrement en fonction des modes d'acquisition et des personnes publiques bénéficiaires*

74. Les modalités d'impositions aux droits d'enregistrement varient selon que les acquisitions des personnes publiques sont effectuées à titre onéreux (a) ou à titre gratuit (b).

a. *Les acquisitions à titre onéreux*

75. En matière d'acquisition à titre onéreux, l'Etat et les collectivités territoriales bénéficient le plus largement des exonérations parmi l'ensemble des personnes publiques. S'agissant de l'Etat, le I de l'article 1040 du code général des impôts dispose que « *les acquisitions et échanges faits par l'Etat, les partages de biens entre lui et les particuliers, et tous autres actes faits à ce sujet sont exonérés des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière* ». Ces dispositions ne sont finalement que l'héritage de la loi du 22 frimaire an VII, dont l'article 70, §2, 1^o disposait que « *les acquisitions et échanges faits par la République; les partages de biens entre elle et des particuliers, et tous autres actes faits à ce sujet* » sont à enregistrer gratis. Auparavant, il était cohérent de souscrire ici à l'explication fournie par Pierre MOULIE, à savoir que « *c'est là la stricte application du principe aux termes duquel l'Etat ne se paie pas d'impôts à lui-même* »¹⁸². Toutefois, désormais, alors que l'Etat reste exonéré des droits de mutations à titre onéreux, c'est le département qui est le bénéficiaire du produit de cette taxe. Dès lors, seul le critère organique permet de justifier l'exonération favorable à l'Etat en matière de droit d'enregistrement sur ses acquisitions à titre onéreux.

76. En ce qui concerne les collectivités territoriales, le I de l'article 1042 du même code dispose quant à lui que « *les acquisitions immobilières faites à l'amiable et à titre onéreux par les communes ou syndicats de communes, [...], les départements, les régions [...] ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor* ». Cette exonération n'a pas toujours été réalisée. La loi du 22 frimaire an VII, dans la lignée des principes révolutionnaires d'égalité matérialisés, notamment, par l'abolition des privilèges par la fameuse loi prise durant la nuit du 4 au 5 août 1789¹⁸³, ne reconnaissait pas aux communes une telle exonération. Pour le législateur révolutionnaire, les propriétés

¹⁸² Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.565.

¹⁸³ Voir en ce sens, Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p.16 et s.

publiques autres que celles de l'Etat sont donc assimilées aux propriétés privées du point de vue des droits d'enregistrement. La Cour de cassation avait alors jugé en 1823 que les dispositions de l'article 70 de la loi de l'an VII, exonérant de droits d'enregistrement les acquisitions de l'Etat, ne pouvait pas être étendues aux communes¹⁸⁴. Il faut attendre la fin de la première guerre mondiale pour que les collectivités locales puissent être exonérées de droit d'enregistrement, mais seulement pour certaines acquisitions. L'article 22 de la loi du 29 avril 1921 prévoit ainsi que « *les actes constatant les acquisitions d'immeubles faites par les départements ou les communes, en vue de revente après lotissement, [...], sont exonérés de tout droits d'enregistrement et d'hypothèques [...]* ». En 1979, l'article 1042 du code général des impôts dispose que « *les acquisitions faites à l'amiable et à titre onéreux par les départements, communes ou syndicats de communes et par les établissements publics, départementaux ou communaux, ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor lorsqu'elles sont destinées à l'enseignement public, à l'assistance ou à l'hygiène sociales, ainsi qu'aux travaux d'urbanisme et de construction, et qu'un arrêté préfectoral a déclaré, en cas d'urgence, l'utilité publique de ces acquisitions [...]* ». L'exonération favorable aux collectivités locales n'est encore instituée que pour des activités très spécialisées.

77. L'exonération générale des droits d'enregistrement pour les acquisitions immobilières à titre onéreux réalisées par les collectivités territoriales intervient dans la loi de finances pour 1983. Le projet de loi avait été adopté en première lecture à l'Assemblée nationale le 19 novembre 1982, puis rejeté par le Sénat le 11 décembre 1982. Après le désaccord survenu lors de la commission mixte paritaire, une nouvelle lecture a eu lieu à l'Assemblée nationale qui a modifié et adopté le projet, le 15 décembre 1982. En première lecture, le député DOUYERE avait soutenu un amendement tendant à étendre l'exonération de droit d'enregistrement à l'acquisition de biens affectés à certaines activités des collectivités territoriales, dont les compétences avaient été élargies par la célèbre loi n°82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions. Lors de la nouvelle lecture à l'Assemblée nationale, le gouvernement a présenté un amendement tendant à élargir encore le champ de

¹⁸⁴ Cour de cassation, chambre civile, 18 novembre 1823, La direction générale de l'enregistrement contre ville de Lyon, journal des audiences de la Cour de cassation, 1823, pp.455-458 : « *Attendu, en fait, qu'en se référant à l'ordonnance royale qui a autorisé l'acquisition dont il s'agit, et à l'acte notarié par lequel elle a été réalisée, cette acquisition a été faite par la ville de Lyon [...]; qu'ainsi, sous ce rapport, la régie a été fondée à exiger de cette ville le droit de mutation, auquel son acquisition donnait ouverture [...]; qu'en ordonnant la restitution intégrale du droit payé par la ville de Lyon, le jugement attaqué a fait une fautive application de l'article 70 [...] de la loi du 22 frimaire an VII [...]* ».

l'exonération de droits d'enregistrement. Au cours de la discussion sur le texte, le rapporteur général Christian PIERRET précisa ainsi que cet amendement « [répond] à une préoccupation qui a été exprimée par la commission des finances, mais qui n'a pu être concrétisée dans les faits en raison de l'application de l'article 40 de la Constitution. [Il élargit et précise] la rédaction de l'article 15 bis en lui apportant trois modifications essentielles. Premièrement, [cet amendement étend] à l'ensemble des acquisitions immobilières faites par les communes, les départements, les régions et leurs établissements publics, l'exonération de droits de timbre et d'enregistrement prévue par l'article 1042 du code général des impôts [...] »¹⁸⁵. L'adoption de cet amendement a conduit à rompre la logique d'assimilation des propriétés des personnes publiques à celle des propriétés privées, décelée en 1972 par Pierre MOULIE. Actuellement, l'article 1042 du code général des impôts conserve cet héritage puisqu'il dispose encore que « les acquisitions immobilières faites à l'amiable et à titre onéreux par les communes ou syndicats de communes, [...], les départements, les régions [...] ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor [...] ». Désormais, en matière de droits d'enregistrement, pour les acquisitions immobilières à titre onéreux, les collectivités publiques – Etat et collectivités territoriales – bénéficient d'une exonération pleinement organique.

78. Les acquisitions à titre onéreux de biens immobiliers par les collectivités publiques sont également exonérées de droits d'enregistrement lorsqu'elles sont la conséquence d'une expropriation pour cause d'utilité publique en vertu de l'article 1045 du code général des impôts.

79. Concernant les acquisitions à titre onéreux de biens immobiliers par des établissements publics, l'exonération de droits d'enregistrement n'est pas aussi globale. Certes, les établissements publics locaux bénéficient d'une exonération générale, que l'on peut qualifier d'organique. Le législateur a ainsi précisé au I de l'article 1042 du code général des impôts que « les acquisitions immobilières faites à l'amiable et à titre onéreux [...] les établissements publics communaux, départementaux ou régionaux ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor ». Si le code général ajoute que les établissements publics fonciers locaux sont également exonérés¹⁸⁶, en réalité, du fait même des dispositions précédentes, seule la qualité d'établissement public local suffit

¹⁸⁵ Christian PIERRET, compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du mercredi 15 décembre 1982, JOAN, 16 décembre 1982, p.8380.

¹⁸⁶ I de l'article 1042 du CGI.

pour bénéficier de l'exonération. Il est donc curieux de constater que l'article 169 de l'annexe IV du code général des impôts dispose au contraire que « *sont assimilés, au point de vue de la perception des droits d'enregistrement et de timbre, à ceux des entreprises privées les actes passés : 1° Par les établissements publics de l'Etat, des régions, des départements et des communes [...]* ». Toutefois, les établissements publics de l'Etat ne bénéficient pas de cette exonération générale sur leurs acquisitions à titre onéreux de biens immobiliers. Le code général des impôts exonère de droits d'enregistrement sur leurs acquisitions immobilières à titre onéreux les établissements de gestion des parcs nationaux à l'article 1045 bis, le conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres à l'article 1041 par exemple. En revanche, l'article 1040 du code général des impôts dispose que « *les acquisitions et échanges faits par l'Etat, les partages de biens entre lui et les particuliers, et tous autres actes faits à ce sujet sont exonérés des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière. Cette disposition n'est pas applicable aux établissements publics de l'Etat, autres que les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance* ». L'article 170 de l'annexe IV du code général des impôts indique une série d'établissements publics de l'Etat qui ne bénéficient pas de l'exonération car n'entrant pas dans la catégorie des « *établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance* », comme par exemple la caisse des dépôts et consignations, les chambres d'agriculture, Voies Navigables de France. La Banque de France ne bénéficie pas non plus de l'exonération¹⁸⁷. Son bénéfice n'est alors plus organique en apparence, même si la multiplication des cas particuliers d'exemption peut laisser supposer une large prise en compte de ce critère. Ludovic AYRAULT a ainsi pu écrire que « *sauf exceptions, les établissements publics bénéficient des exonérations prévues au profit des personnes publiques pour leurs acquisitions amiables à titre onéreux [...]* »¹⁸⁸, alors qu'*a priori*, une stricte lecture du code invite à penser que l'exception réside dans l'exonération.

b. Les acquisitions à titre gratuit

80. En matière d'acquisition à titre gratuit, il convient traditionnellement de distinguer les cas de succession et les cas de donations. Pour ce qui est des personnes publiques, ces deux cas suivent le même régime fiscal. Comme le précise le bulletin officiel des finances publiques, « *les dispositions appliquées en matière de succession au*

¹⁸⁷ Article 1654 du CGI.

¹⁸⁸ Ludovic AYRAULT, *précit.*, n°100.

profit des collectivités publiques et personnes morales françaises ou étrangères sont communes aux donations. En outre, les dispositions de l'article 1039 du CGI concernant certaines transmissions au profit d'établissements reconnus d'utilité publique ou d'établissements publics s'appliquent aux donations. »¹⁸⁹.

81. Pour l'Etat, l'article 1040 du code général des impôts s'applique aussi aux acquisitions à titre gratuit. Dès lors, celui-ci est exonéré de tout droit d'enregistrement sur les dons et legs qui lui sont consentis. Là encore le critère d'exonération est purement un critère organique.

82. L'analyse est différente pour les collectivités locales et leurs établissements publics. Ainsi, si l'article 794 du code général des impôts les exonère bien des droits de mutation à titre gratuit, c'est seulement lorsque les biens transmis sont affectés à des activités non lucratives. Le critère déterminant d'exonération n'est alors plus un critère organique mais un critère fonctionnel, qui toutefois ne joue que de manière asymétrique, c'est-à-dire qu'une entité, autre que les collectivités territoriales, dont les biens seraient affectés à une activité non lucrative ne se verrait pas exonérer de droit de mutation à titre gratuit.

83. Le critère d'exonération de ces droits favorable aux autres personnes publiques est quant à lui totalement fonctionnel. Le 2° de l'article 795 du code général des impôts prévoit ainsi que l'exonération bénéficie aux établissements « *dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé* », qu'ils soient public ou d'utilité publique. Le 4° du même article dispose que le régime exonératoire joue tant pour les établissements publics charitables que pour les établissements d'utilité publique, dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, qui se rapprochent donc par leurs activités des établissements publics charitables. Les établissements en lien avec l'enseignement supérieur, public ou privé, bénéficie largement des exonérations, en vertu du 5° de l'article 795 du code général des impôts qui leur étend la faveur accordée aux universités par le I de l'article 1040 du code général des impôts¹⁹⁰. Enfin, le 7° de l'article 795 dudit code exonère les organismes à

¹⁸⁹ BOI-ENR-DMTG-20-20-20-110.

¹⁹⁰ « *Les acquisitions et échanges faits par l'Etat, les partages de biens entre lui et les particuliers, et tous autres actes faits à ce sujet sont exonérés des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière. Cette disposition n'est pas applicable aux établissements publics de l'Etat, autres que les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance* ».

loyer modéré, qu'ils soient publics ou privés. L'exonération est donc bien fonction de l'activité menée par un organisme, en lien avec une mission d'intérêt général ou public, et non de sa qualité publique ou privée.

84. Les exonérations de droits de mutation restent très largement mues par un critère organique, favorable aux personnes publiques. En 1972, Pierre MOULIE relevait que ce critère était largement supprimé et qu'avec « *le développement de l'interventionnisme économique de l'Etat, le principe d'équité allait vite rendre nécessaire l'égalité de traitement fiscal entre les personnes privées et les entreprises publiques* »¹⁹¹. Or, la loi de finances pour 1983 a rompu ce mouvement d'assimilation des propriétés des personnes publiques à celles des personnes privées. Les personnes publiques bénéficient très largement d'exonération du seul fait de leur qualité publique pour ce qui est des droits de mutation. Elles ne subissent donc pas de réelles contraintes fiscales à l'enregistrement, et l'acquisition des propriétés est favorisée. La qualité publique ou privée de l'acquéreur n'est donc pas neutre dans ce contexte.

85. Toutefois, les biens immobiliers des personnes publiques subissent une forme de contrainte fiscale au moment de leur construction. Ils sont en effet soumis aux taxes d'urbanisme, dont les exonérations sont, de manière déterminante, le fait d'un critère fonctionnel, réintroduisant ainsi l'assimilation des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées, et donc une certaine neutralité.

B. Vers une assimilation fonctionnelle des propriétés publiques et des propriétés privées dans le cadre de l'imposition des autorisations d'urbanisme

86. Certaines impositions sont dues au moment de l'obtention d'une autorisation d'urbanisme, qui conduit ensuite à l'acquisition d'un bien immobilier, par une personne publique ou privée. Ces impositions relèvent principalement de la catégorie des taxes d'urbanisme. Elles « *correspondent à une contribution des constructeurs à l'effort général d'aménagement des collectivités* »¹⁹². Il s'agit de la taxe d'aménagement et du versement pour sous-densité (1). Par ailleurs, la redevance d'archéologie préventive « *[relève] plus d'une mission générale de service public (les fouilles archéologiques préventives) à laquelle les constructeurs sont tenus de contribuer, que d'un service qui*

¹⁹¹ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.562.

¹⁹² Jean-Philippe STREBLER, *Taxes et participations d'urbanisme*, EFE, 2008, p.50.

leur serait rendu »¹⁹³. Toutefois, exigible lors de la délivrance de l'autorisation d'urbanisme, cette redevance est une charge supplémentaire pour le futur propriétaire (2).

1. *L'imposition des biens des personnes publiques aux taxes d'urbanisme*

87. La taxe d'aménagement (a) et le versement pour sous-densité (b) sont des créations de la loi de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010.

a. *La taxe d'aménagement*

88. La taxe d'aménagement est codifiée aux articles L.331-7 et suivants et R.331-1 et suivants du code de l'urbanisme. Elle est principalement perçue par les communes et les départements¹⁹⁴. Remplaçant la plupart des taxes d'urbanisme préexistantes¹⁹⁵, elle conserve les grandes lignes du régime juridique de la taxe locale d'équipement, modèle des autres taxes d'urbanisme. Le rapport sur le projet de loi de finances rectificative fait par la commission des finances à l'Assemblée nationale précise ainsi que celui-ci « opère une réforme globale de l'ensemble de la fiscalité perçue sur les opérations d'urbanisme »¹⁹⁶ et « propose de remplacer l'ensemble des taxes perçues sur les constructions, aux régimes nombreux et hétéroclites, par deux impôts : une taxe unique d'aménagement et un versement pour sous-densité »¹⁹⁷. Toutefois, de nombreuses dispositions restent similaires à celles relatives à la taxe locale d'équipement. Ainsi en est-il pour l'exclusion du champ de la taxe. L'ancien article 1585 C du code général des impôts prévoyait notamment que « sont exclus du champ d'application de la taxe locale d'équipement : 1° Les constructions qui sont destinées à être affectées à un service public ou d'utilité publique, et dont la liste est fixée par un décret en Conseil d'Etat [...] ». Ces dispositions sont reprises par l'actuel article L.331-7 du code de l'urbanisme, qui toutefois transforme une exclusion du champ d'application de la taxe en

¹⁹³ *Ibid.*

¹⁹⁴ L'article L.331-1 du code de l'urbanisme dispose que « [...] les communes ou établissements publics de coopération intercommunale, la métropole de Lyon, les départements et la région d'Ile-de-France perçoivent une taxe d'aménagement [...] ».

¹⁹⁵ Il s'agit de la taxe locale d'équipement, la taxe complémentaire à la taxe locale d'équipement en région Ile-De-France, la taxe départementale pour le financement des dépenses des conseils d'architecture, d'urbanisme et de l'environnement, la taxe départementale des espaces naturels sensibles, la taxe spéciale d'équipement perçue dans le département de la Savoie et le versement pour le dépassement du plafond légal de densité.

¹⁹⁶ Gilles CARREZ, Rapport n°2998 fait par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificative pour 2010, 1^{er} décembre 2010, p.197.

¹⁹⁷ *Ibid.*

exonération¹⁹⁸. La proximité entre la taxe locale d'équipement et la taxe d'aménagement est donc évidente.

89. La taxe locale d'équipement a été créée par la loi n°67-1253 du 30 décembre 1967 portant orientation foncière. Le texte initial du projet de loi disposait notamment que « *sont exclues du champ d'application de la taxe locale d'équipement : 1° Les constructions faites pour le compte de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics sans caractère industriel, ou commercial, qui sont destinées à être affectées à un service public ou d'utilité générale [...]* ». La référence à une exclusion du champ des collectivités publiques, soit l'Etat et les collectivités locales, était alors claire. Or, un amendement adopté par l'Assemblée nationale a supprimé cette référence¹⁹⁹. Même si, pour certains, la finalité était surtout de faire payer à l'Etat une taxe dont le produit était destiné aux collectivités locales²⁰⁰, la conséquence fut le retrait de toute mention expresse dans la loi à un régime favorable aux collectivités publiques, celui-ci s'appliquant alors aux « *constructions qui sont destinées à être affectées un service public ou d'utilité publique* ».

90. Le régime juridique de la taxe d'aménagement a été inspiré par celui de la taxe locale d'équipement. L'article 317 bis de l'annexe II du code général des impôts avait codifié la liste dressée par décret en conseil d'Etat des « *constructions qui sont destinées à être affectées un service public ou d'utilité publique* ». Le pouvoir réglementaire avait alors certes réintroduit l'exclusion du champ d'application de la taxe bénéficiant aux collectivités publiques, mais seulement pour les constructions affectées à un service d'utilité générale et non productives de revenus. Surtout, il a étendu l'exclusion du champ en faveur de certaines personnes privées comme par exemple des associations ou des fondations reconnues d'utilité publique, des associations déclarées dont le but est l'assistance et la bienfaisance, des associations culturelles, des mutuelles. Ces dispositions ont été reprises par l'article R.331-4 du code de l'urbanisme, quant aux services exonérés

¹⁹⁸ L'article 331-7 dispose que « *sont exonérés de la part communale ou intercommunale de la taxe : 1° Les constructions et aménagements destinés à être affectés à un service public ou d'utilité publique, dont la liste est fixée par un décret en Conseil d'Etat [...]* ».

¹⁹⁹ Lors des débats à l'Assemblée nationale, le député Raymond TRIBOULET avait ainsi soutenu que « *nous ne voyons pas pourquoi on exempterait de la taxe locale d'équipement les constructions faites par l'Etat, les départements, les communes ou les établissements publics sans caractère industriel ou commercial* » ; compte rendu intégral des débats 1^{ère} séance du mercredi 28 juin 1967, JOAN n°57, 29 juin 1967, p.2334.

²⁰⁰ Pour le député Raymond MONDON, « *pour une fois que les communes seraient à même de faire supporter à l'Etat des charges qui lui incombent, l'Assemblée serait bien inspirée en votant l'amendement [...]* » ; *Ibid.*

de taxe d'aménagement pour leurs constructions. Ce faisant, le pouvoir réglementaire a surtout précisé ce qui était pour lui un service public ou d'utilité publique. Les exonérations de taxe d'aménagement, comme précédemment l'exclusion du champ d'application de la taxe locale d'équipement et des autres taxes d'urbanisme – qui s'alignaient sur le régime fiscal de la taxe locale d'équipement –, suivent donc bien une logique fonctionnelle. C'est l'activité de service public ou d'utilité publique qui permet l'exonération. Les propriétés des personnes publiques sont assimilées aux propriétés des personnes privées et l'activité d'utilité publique peut être menée tant par une personne publique, selon des conditions d'activité même et de non-production de revenus, que par certaines personnes privées.

b. Le versement pour sous-densité

91. Le versement pour sous-densité est une innovation de la loi de finances rectificative pour 2010 du 29 décembre 2010. Codifié aux articles L.331-35 et suivants et R.331-17 et suivants du code de l'urbanisme, « *le produit des versements dus au titre des densités de construction inférieures au seuil minimal de densité est attribué à la métropole de Lyon, aux communes ou établissements publics de coopération intercommunale* » en vertu de l'article L.331-46 du code précité. Le demandeur d'un permis de construire est redevable de ce versement²⁰¹. « *Ce nouveau prélèvement facultatif vise à promouvoir la politique de lutte contre l'étalement urbain* »²⁰².

92. En matière d'exonération, le régime fiscal prévu pour le versement pour sous-densité reprend le régime prévu pour la taxe d'aménagement. Ainsi, les personnes publiques sont redevables de cette imposition par principe. Les exonérations portent, comme pour la taxe d'aménagement, sur les constructions affectées à un service public ou d'utilité publique. La qualité publique ou privée du demandeur du permis de construire n'est pas prise en compte. Certaines personnes privées, comme certaines associations ou fondations, sont exonérées si les constructions qu'elles projettent sont affectées à un service d'utilité publique. Parallèlement, les personnes publiques sont redevables du versement si les constructions voulues ne sont pas affectées à un service public ou d'utilité générale et non-productives de revenus. Comme en matière de taxe d'aménagement, l'assimilation entre les propriétés des personnes publiques et les

²⁰¹ Article L.331-36 du code de l'urbanisme.

²⁰² Gilles CARREZ, Rapport n°2998, *précit.*, p.22.

propriétés des personnes privées tend à être réalisée, les exonérations du versement étant réalisées en fonction de l'activité du propriétaire et non de sa qualité. Le même mouvement est perceptible en matière d'imposition des biens des personnes publiques à la redevance d'archéologie préventive.

2. *L'imposition des propriétés publiques à la redevance d'archéologie préventive*

93. La redevance d'archéologie préventive est issue de la loi n°2001-44 du 17 janvier 2001 relative à l'archéologie préventive. Plusieurs fois révisée, notamment par la loi n°2003-707 du 1^{er} août 2003, elle a subi une modification substantielle en 2011 par la loi n°2011-1978 de finances rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011. Elle est codifiée aux articles L.524-1 et suivants et R.524-1 du code du patrimoine.

94. Deux précisions doivent être apportées sur cette redevance. Tout d'abord, bien que ne figurant pas dans le code de l'urbanisme, il s'agit bien d'un prélèvement dû au moment de la délivrance de l'autorisation d'urbanisme, comme le prévoit l'article L.524-4 du code du patrimoine. Ensuite, malgré l'appellation « redevance », ce prélèvement est bien une imposition et à ce titre possède un caractère fiscal. Les motifs du projet de loi relatif à l'archéologie préventive, créant la redevance indique clairement à cet effet que *« ces redevances d'archéologie préventive entrent dans la catégorie des impositions de toute nature au sens de l'article 34 de la Constitution. Le projet de loi en précise donc l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement »*. Cela a été confirmé par le Conseil constitutionnel dans sa décision n°2000-439 DC du 16 janvier 2001²⁰³.

95. Par ailleurs, l'article 9 de la loi n°2001-44 indiquait de manière très claire que les personnes publiques étaient redevables de la redevance d'archéologie préventive dès lors qu'elles projetaient d'exécuter des travaux soumis à une autorisation d'urbanisme²⁰⁴. Les modifications successives, antérieures à la réforme de 2011, n'ont pas altéré ce principe, de sorte que l'assimilation entre les propriétés des personnes publiques et les propriétés des personnes privées étaient réalisées. Les exonérations prévues d'abord à l'article 9 de

²⁰³ CC, 16 janvier 2001, n°2000-439 DC, loi relative à l'archéologie préventive, commentaire Frédérique RUEDA, *RDP*, n°3, septembre 2001, pp.947-961 ; commentaire Pierre-Laurent FRIER, *AJDA*, n°2, 20 février 2001, pp.182-187, commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *LPA*, n°30, 12 février 2001, pp.18-25, cons.11 : *« Considérant que l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des redevances d'archéologie préventive, lesquelles constituent des " impositions de toutes natures " au sens de l'article 34 de la Constitution, sont précisément déterminés par l'article 9 de la loi déférée »*.

²⁰⁴ *« Les redevances d'archéologie préventive sont dues par les personnes publiques ou privées projetant d'exécuter des travaux qui sont soumis à autorisation préalable en application du code de l'urbanisme »*.

la loi n°2001-44, puis 9-1 suite à la réforme du 1^{er} août 2003 et codifié à l'article L.524-3 du code du patrimoine²⁰⁵, ne concernaient que certaines opérations, notamment « *les travaux relatifs aux logements à usage locatif construits ou améliorés avec le concours financier de l'Etat* », « *les constructions de logements réalisées par une personne physique pour elle-même* », ou encore les logements dits sociaux²⁰⁶, sans qu'il soit tenu compte de la qualité publique ou privée du maître d'ouvrage.

96. En janvier 2006, un rapport de la mission d'audit de modernisation sur la redevance d'archéologie préventive a été remis au ministre des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer. Il « *excluait cependant un alignement strict de l'assiette de la redevance sur celle de la taxe locale d'équipement* »²⁰⁷, une des raisons invoquées étant le fait que « *les collectivités publiques, exonérées de taxes d'urbanisme*²⁰⁸, *ne devraient pas être exonérées de la redevance d'archéologie préventive* »²⁰⁹. Ces éléments renforcent l'assimilation volontaire entre les propriétaires publics et les propriétaires privés dans leurs opérations de construction. Le rapport concluait, toutefois, que « *le mode de calcul de la redevance d'archéologie préventive [devait] être réexaminé en cas de réforme de la taxe locale d'équipement* »²¹⁰.

97. Il existe donc un lien entre la redevance d'archéologie préventive et la taxe d'aménagement. La taxe locale d'équipement a bien été réformée en 2010, avec l'ensemble des taxes d'urbanisme, pour aboutir à la taxe d'aménagement et le versement pour sous-densité. La redevance d'archéologie préventive a suivi le mouvement, un an après, par la loi de finances rectificative pour 2011 du 28 décembre 2011. Si en 2006, il était exclu d'aligner la redevance sur la taxe locale d'équipement, en 2011 l'alignement

²⁰⁵ La partie législative du code du patrimoine a été publiée au journal officiel le 24 février 2004 suite à l'adoption de l'ordonnance n°2004-178 du 20 février 2004. La partie réglementaire a été publiée suite à l'adoption des décrets n°2011-573 et 2011-574 du 24 mai 2011.

²⁰⁶ L'article L.524-3 disposait de manière plus précise que l'exonération était acquise pour « *les travaux relatifs aux logements à usage locatif construits ou améliorés avec le concours financier de l'Etat en application des 3° et 5° de l'article L. 351-2 et des articles L. 472-1 et L. 472-1-1 du code de la construction et de l'habitation, au prorata de la surface hors œuvre nette effectivement destinée à cet usage, ainsi que les constructions de logements réalisées par une personne physique pour elle-même et les affouillements rendus nécessaires pour la réalisation de travaux agricoles ou forestiers* ».

²⁰⁷ Jean-Philippe STREBLER, *op.cit.*, p.109.

²⁰⁸ Cette affirmation doit être contredite, sinon nuancée. En 2006, les collectivités publiques étaient redevables de taxes d'urbanisme sauf pour certaines opérations, et le sont toujours malgré la rénovation de ces taxes.

²⁰⁹ Jean-Philippe STREBLER, *op.cit.*, p.109.

²¹⁰ Inspection générale des finances, conseil général des ponts et chaussées et inspection générale de l'administration des affaires culturelles, Rapport sur la redevance d'archéologie préventive remis au ministre des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer, janvier 2006, p.12.

se réalise sur la taxe d'aménagement, qui pourtant s'inspire fortement de la taxe locale d'équipement. Le projet de loi de finances rectificative pour 2010 précise les raisons de ce choix. « *Le choix d'un adossement à la taxe d'aménagement a été préféré pour les raisons suivantes : la corrélation "aménageur – payeur" est améliorée par une plus forte mutualisation ; l'adossement à la taxe d'aménagement contribue à la simplification de la réforme de la fiscalité de l'aménagement ; malgré une diminution du taux, le produit total de la taxe est amélioré grâce à un élargissement de l'assiette* »²¹¹.

98. Dans son rapport, la commission des finances à l'Assemblée nationale montre que la nouvelle rédaction de l'article L.524-3 du code du patrimoine a pour effet d'exonérer les constructions destinées à un service public²¹². Le même constat est dressé par la commission des finances au Sénat²¹³. En réalité, la réforme est plus précise sur ces exonérations. En adossant la redevance d'archéologie préventive sur la taxe d'aménagement, ce ne sont pas seulement les constructions destinées à être affectées à un service public qui sont nouvellement exonérées, mais également les constructions destinées à être affectées à un service d'utilité publique²¹⁴. Le constat dressé pour la taxe d'aménagement est donc similaire à celui qui doit être établi pour la redevance d'archéologie préventive. Dans un même mouvement, le législateur, puis le pouvoir réglementaire, ont exonéré, en vertu de la même disposition, les constructions affectées aux services publics ou d'utilité publique sans tenir compte de la qualité publique ou privé du propriétaire. L'assimilation entre les propriétés est à nouveau établie. Les propriétaires publics et les propriétaires privés sont assujettis en principe à la redevance d'archéologie préventive. Les exonérations dépendront des activités et des missions menées par chacun, comme en matière de taxe d'aménagement.

99. En matière d'imposition à l'acquisition des biens matériels, le régime de faveur accordé aux personnes publiques oscille entre un critère organique et un critère fonctionnel. La tendance est toutefois à une assimilation entre les propriétaires publics et

²¹¹ Projet de loi n°3952, de finances rectificative pour 2011, présenté au nom de François FILLON, Premier ministre par Mme Valérie PECRESSE, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 16 novembre 2011, p.311.

²¹² Gilles CARREZ, Rapport n°4006 fait par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificatives pour 2011, le 23 novembre 2011, p.329.

²¹³ « *Concrètement, sortent donc du nouveau champ d'application les constructions destinées à un service public* » : Nicole BRICQ, Rapport n°164 fait au nom de la commission des finances du Sénat sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011, Tome 1, 7 décembre 2011, p.452.

²¹⁴ 1° de l'article L.524-3 du code du patrimoine.

privés, par une certaine neutralisation des impositions fondées sur un critère fonctionnel. Une certaine résistance est tout de même notable en matière de droit de mutation des biens immobiliers. En matière d'imposition à l'acquisition des biens immatériels, l'assimilation est renforcée et les exonérations sont globalement élaborées suivant un critère fonctionnel.

§ 2. La large assimilation fonctionnelle de l'imposition des acquisitions des biens immatériels par les personnes publiques et privées

100. Répondant à une question écrite du député Lionel TARDY portant sur la notion de patrimoine immatériel de l'Etat, son contenu et son régime juridique, Bernard CAZENEUVE, alors ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, a précisé qu' *« il est possible de définir ce patrimoine d'un point de vue comptable. Il s'agit d'éléments identifiables du patrimoine, sans substance physique, engendrant des avantages économiques futurs ou un potentiel de service pour l'entité qui les contrôle. Une liste non exhaustive des actifs immatériels publics est citée dans la circulaire du 18 avril 2007 relative à la gestion des actifs immatériels de l'État. Ces actifs sont notamment révélés par des droits qui sont principalement de trois ordres : - droits de propriété industrielle : brevets, marques publiques, savoir-faire, ... ; - droits de propriété littéraire et artistique : droits d'auteur, droits voisins et droits sui generis relatifs à des bases de données, ... ; - droits spécifiques à l'État : droit de lever l'impôt, droit d'accès aux professions réglementées, droit d'attribution de quotas, droit de privatisation temporaire du domaine public, ... La comptabilisation de ce patrimoine immatériel doit répondre aux conditions fixées par la norme comptable de l'État n° 5 "les immobilisations incorporelles" »*²¹⁵. Les droits spécifiques à l'Etat lui sont attribués du fait même de son existence et ne donne donc lieu à aucune formalité pour les acquérir. En revanche, les droits de propriété industrielle et les droits de propriété littéraire doivent être protégés par l'Institut Nationale de la Propriété Industrielle (INPI). Cette formalité donne lieu à la perception par l'Institut d'une redevance de dépôt, en vertu de l'article R.411-17 du code de la propriété intellectuelle. Selon l'article L.411-2 du même code, ces redevances sont des redevances pour services rendus et ne possèdent donc pas de caractère fiscal. En revanche, l'acquisition de droits préexistants peut donner lieu à la

²¹⁵ Réponse de Bernard CAZENEUVE, ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, à la question écrite n°14499 du député Lionel TARDY, JOAN, 30 avril 2013, p.4757.

perception d'un droit d'enregistrement, de mutation de propriété. Ce type d'acquisition par des personnes publiques tend à s'assimiler, d'un point de vue fiscal, à celui effectué par des personnes privées. Son imposition repose donc principalement sur un critère fonctionnel. Il apparaît en effet qu'en effectuant ce type d'opération, les personnes publiques agissent comme le feraient les personnes privées. Il en va de même pour les droits de mutation dus à l'occasion d'une acquisition d'actions (A).

101. Les actions et parts sociales ont indéniablement un caractère immatériel. Le législateur leur a également reconnu un caractère patrimonial. L'article 529 du code civil dispose ainsi que « *sont meubles par la détermination de la loi [...] les actions ou intérêts dans les compagnies de finance, de commerce ou d'industrie, [...]* ». Le transfert de propriété d'une action est susceptible de donner lieu au paiement de la taxe sur les transactions financières. En l'occurrence, l'assimilation entre certaines institutions publiques redevables, dont de manière étonnante l'Etat, et les personnes privées est totale, l'imposition reposant uniquement sur un critère fonctionnel (B).

A. Le critère fonctionnel déterminant en matière de droit de mutation d'une propriété immatérielle

102. En matière d'enregistrement, les règles applicables à l'acquisition de biens immatériels diffèrent notablement de celles qui prévalent en matière de biens immobiliers, à l'exception des exonérations des acquisitions réalisées par l'Etat et des établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance. Il convient en effet de rappeler que le I de l'article 1040 du code général des impôts dispose que « *les acquisitions et échanges faits par l'Etat, les partages de biens entre lui et les particuliers, et tous autres actes faits à ce sujet sont exonérés des droits d'enregistrement et de la taxe de publicité foncière. Cette disposition n'est pas applicable aux établissements publics de l'Etat, autres que les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance* ». Ces exonérations sont clairement fondées sur un critère organique, même si l'exonération générale de l'Etat peut à nouveau s'expliquer par le principe dégagé par Pierre MOULIE selon lequel « *l'Etat ne se paie pas d'impôts à lui-même* »²¹⁶.

²¹⁶ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.205.

103. Les règles d'imposition aux droits d'enregistrement sont cependant différentes pour les autres personnes publiques, selon qu'il s'agit de l'acquisition de biens matériels ou de biens immatériels. Précédemment, il a été observé que les collectivités territoriales sont exonérées de droit d'enregistrement pour l'acquisition de leurs biens immobiliers, en fonction d'un critère organique. Il en va de même pour les établissements publics, qu'ils soient locaux – l'exonération favorable aux collectivités territoriales leur étant étendue – ou nationaux, sauf exceptions, compte tenu de la multiplication des cas d'exonération. S'agissant de l'acquisition des biens immatériels, les rares exonérations sont établies selon un critère fonctionnel. Il convient d'examiner successivement les acquisitions de fonds de commerce (1) et les acquisitions des autres biens immatériels (2).

1. L'imposition des acquisitions de fonds de commerce faites par les personnes publiques

104. L'alinéa 2 du I de l'article 1042 du code général des impôts dispose que « *les acquisitions de fonds de commerce réalisées par les collectivités ou établissements publics mentionnés au premier alinéa dans le cadre des articles L. 2251-1 à L. 2251-4, L. 2253-1, L. 3231-1 à L. 3231-3, L. 3231-6, L. 3232-4, et des 5°, 6°, 7° et 8° de l'article L. 4211-1 du code général des collectivités territoriales [ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor]* ».

105. S'il peut apparaître de prime abord que le critère déterminant de l'exonération de l'acquisition d'un fonds de commerce par les collectivités territoriales est un critère organique, en réalité il est principalement fonctionnel. Il revient à la loi n°82-1126 de finances pour 1983, du 29 décembre 1982 d'avoir introduit cette disposition. Un amendement déposé en première lecture à l'Assemblée nationale, et adopté par elle, prévoyait que « *les actes passés par les communes ou syndicats de communes, les départements, les régions et les établissements publics communaux, départementaux ou régionaux dans le cadre des articles 5, 48 et 66 de la loi n°82-213 du 2 mars relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions sont exonérés de droits de timbre, d'enregistrement et de taxe de publicité foncière [...]* »²¹⁷. L'introduction de cet amendement visait à répondre « *à l'objectif de la loi du 2 mars 1982 donnant aux communes, aux départements et aux régions une plus grande autonomie. Elles seront*

²¹⁷ Compte rendu intégral des débats, 3ème séance du jeudi 28 octobre 1982, JOAN, 29 octobre 1982, p.6480

donc de nature à rendre un grand service à l'ensemble de ces collectivités territoriales »²¹⁸. En effet, les articles 5, 48 et 66 de la loi n°82-213 permettaient respectivement aux communes, aux départements et aux régions d'intervenir en matière économique et sociale, si « *l'intervention a pour but d'assurer le maintien des services nécessaires à la satisfaction des besoins de la population [...] et [si] l'initiative privée est défailante ou absente* ». Dès lors, étant donné que les collectivités locales devaient être amenées « *à entreprendre des actions économiques pour lesquelles elles [devaient être] appelées à passer des actes, sous forme d'achats ou de transferts* », l'amendement avait « *pour objet, [...], d'étendre également à l'ensemble des droits de mutation et aux acquisitions [les exonérations de droit d'enregistrement], notamment en faveur des actions économiques* »²¹⁹.

106. Cet amendement avait été accepté par le Sénat. Mais suite au rejet du projet de la loi de finances par le Sénat et au désaccord de la commission mixte paritaire, une nouvelle lecture a eu lieu à l'Assemblée nationale. A cette occasion, le gouvernement a présenté un nouvel amendement, adopté par cette chambre, modifiant les dispositions précédentes. Cet amendement gouvernemental disposait alors que « *les acquisitions de fonds de commerce réalisées par les collectivités ou établissements publics [...] dans le cadre des articles 5, 48 et 66 de la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions* »²²⁰ devaient être exonérées de droits d'enregistrement.

107. Actuellement, l'alinéa 2 du I de l'article 1042 du code général des impôts exonère les acquisitions de fonds de commerce « *réalisées par les collectivités ou établissements publics mentionnés au premier alinéa dans le cadre des articles L. 2251-1 à L. 2251-4, L. 2253-1, L. 3231-1 à L. 3231-3, L. 3231-6, L. 3232-4, et des 5°, 6°, 7° et 8° de l'article L. 4211-1 du code général des collectivités territoriales* ». Ces différentes dispositions du code général des collectivités reprennent le fond des dispositions de la loi n°82-213. L'exonération de droit de mutation lors de l'acquisition d'un fonds de commerce par les collectivités locales est donc déterminée par un critère fonctionnel, celui notamment de la conduite d'une activité nécessaire à la satisfaction des besoins de la population en cas de défaillance de l'initiative privée.

²¹⁸ Raymond DOYERE, compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du jeudi 28 octobre 1982, *précit.*, p.6480.

²¹⁹ *Ibid.*

²²⁰ Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du mercredi 15 décembre 1982, *précit.*, p.8380.

2. *L'imposition des acquisitions des autres biens immatériels faites par les personnes publiques*

108. Deux types d'acquisition de biens immatériels doivent être distingués, en matière d'imposition. Il s'agit tout d'abord de l'acquisition des brevets et des marques de fabrique (a). Il est ensuite question de l'acquisition des droits sociaux (b).

a. *L'acquisition de brevets et des marques de fabrique*

109. Les acquisitions de biens immatériels autres que les fonds de commerce ne sont pas concernées par les dispositions spéciales précédemment décrites. Les appropriations de tels biens par les collectivités territoriales ou les établissements publics locaux sont donc assimilées à celles réalisées par les personnes privées. Ainsi, le cadre général s'applique aux collectivités territoriales lorsque ces dernières acquièrent des brevets d'inventions inexploités.

110. En vertu de l'article 731 du code général des impôts, « *les cessions de brevets sont enregistrées au droit fixe de 125 €* ». Il convient de rappeler qu'en matière d'enregistrement, l'article 1712 du même code dispose que « *les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou immeubles, sont supportés par les nouveaux possesseurs* ». Le législateur n'ayant pas prévu d'exonération spécifique ou générale – sauf pour l'Etat et les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance – pour la plupart des personnes publiques, celles-ci devraient supporter la charge résultant de l'acquisition d'un brevet d'invention. Toutefois, la doctrine fiscale assimile la cession d'un brevet exploité à la cession d'un fonds de commerce « *puisque, du fait de la cession, la clientèle qui est attachée au brevet est cédée en même temps que ce dernier* »²²¹, même si le tarif de l'enregistrement reste celui de la cession de brevet et non de la cession d'un fonds de commerce²²². Or, le régime des cessions de fonds de commerce connaît des exonérations particulières lorsque l'acquéreur est une collectivité territoriale ou un établissement public local.

²²¹ BOI-ENR-DMTOM-10-30-10-40.

²²² BOI-ENR-DMTOM-10-30-10-50 : « *Toutefois, elles ne donnent ouverture qu'au seul droit fixe prévu à l'article 731 du CGI* ».

111. L'acquisition et l'enregistrement qui s'ensuit, d'un bien immatériel peut ne pas être spécifiquement prévue par le code général des impôts. Tel est le cas de l'acquisition par une personne publique des marques de fabrique, de commerce ou de service ou encore des droits de possession industrielle. En matière de cession de marques de fabrique, le bulletin officiel des finances²²³ rappelle qu'une telle opération donne lieu au paiement des droits prévus à l'article 719 du code général des impôts relatif à la cession des fonds de commerce ou des clientèles. Toutefois, contrairement à la cession des brevets exploités, il n'y a pas assimilation à la cession d'un fonds de commerce mais seulement la perception d'un même droit. L'acquéreur, personne publique, ne devrait alors pas bénéficier du régime de faveur sur la cession de fonds de commerce. Il en va de même pour les cessions de droits de possession industrielle qui donnent lieu au seul paiement du droit fixe de 125 euros prévu à l'article 731 du code général des impôts, applicable à la cession de brevets. Mais il n'y a pas assimilation à la cession de brevets. Partant, les personnes publiques qui acquièrent un droit de possession industrielle devraient supporter le droit prévu à l'article 731, même si ledit droit de possession industrielle est exploité. La cession d'un brevet exploité est assimilée à la cession d'un fonds de commerce et bénéficie du régime particulier alors que la cession d'un droit de possession industrielle exploité ne devrait pas en profiter.

b. L'acquisition des droits sociaux

112. Enfin, les personnes publiques devraient être concernées par les droits d'enregistrement dus lors de l'acquisition de droits sociaux. En effet, hormis l'Etat et les établissements publics scientifiques, d'enseignement, d'assistance et de bienfaisance qui bénéficient de l'exonération générale prévue à l'article 1040 du code général des impôts, les autres personnes publiques ne peuvent se prévaloir d'une disposition dudit code pour échapper à cette imposition. Toutefois, elle ne devrait être que marginale.

113. Les communes sont ainsi limitées dans l'acquisition de droits sociaux et de participations dans des sociétés commerciales par l'article L.2253-1 du code général des collectivités territoriales qui disposent que « *sont exclues, sauf autorisation prévue par décret en Conseil d'Etat, toutes participations d'une commune dans le capital d'une société commerciale et de tout autre organisme à but lucratif n'ayant pas pour objet d'exploiter les services communaux ou des activités d'intérêt général dans les conditions*

²²³ BOI-ENR-DMTOM-10-30-10-70 et BOI-ENR-DMTOM-10-30-10-80.

prévues à l'article L. 2253-2. Par dérogation au premier alinéa, les communes et leurs groupements peuvent, par délibération de leurs organes délibérants, participer au capital d'une société anonyme ou d'une société par actions simplifiée dont l'objet social est la production d'énergies renouvelables par des installations situées sur leur territoire ou sur des territoires situés à proximité et participant à l'approvisionnement énergétique de leur territoire. ». Autrement dit, les communes ne peuvent acquérir que des actions dans des sociétés commerciales dont « *l'objet social est la production d'énergies renouvelables* » ou dans des sociétés d'économie mixte locales ou des obligations dans des sociétés exploitant un service communal ou des activités d'intérêt général. Or, « *les acquisitions d'actions réalisées par les communes, les départements, les régions et leurs groupements dans le cadre [de la création de société d'économie mixte locale] ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor* » en vertu du II de l'article 1042 du code général des impôts. Par ailleurs, l'acquisition d'une obligation n'est pas concernée par l'enregistrement car « *pour entrer dans le champ d'application du droit d'enregistrement, la cession doit avoir pour objet un droit social* »²²⁴, ce que n'est pas une obligation. L'apport réalisé par une commune, ou tout autre personne publique ou privée, en échange de titres non négociables représentatifs de leurs droits, pour la constitution d'un groupement d'intérêt public ou d'un groupement d'intérêt économique, est également exonéré de droits d'enregistrement, en vertu de l'article 810 *bis* du code général des impôts. Finalement, les communes ne sont concernées par le paiement de droits d'enregistrement que lorsqu'elles acquièrent des droits sociaux dans des sociétés dont l'objet est la production d'énergie renouvelable, dans des sociétés publiques locales ou dans des organismes à but non lucratifs.

114. Les mêmes observations doivent être faites concernant les départements. L'article L.3231-6 du code général des collectivités territoriales reprend en effet les mesures destinées aux communes et dispose que « *sont exclues, sauf autorisation prévue par décret en Conseil d'Etat, toutes participations dans le capital d'une société commerciale et de tout autre organisme à but lucratif n'ayant pas pour objet d'exploiter les services départementaux ou des activités d'intérêt général dans les conditions analogues à celles prévues, pour les communes, par l'article L. 2253-2. Par dérogation au présent article, un département peut, par délibération de son organe délibérant, détenir des actions d'une société anonyme ou d'une société par actions simplifiée dont l'objet social est la*

²²⁴ BOI-ENR-DMTOM-40-10-10-1.

production d'énergies renouvelables par des installations situées sur son territoire ou sur des territoires situés à proximité et participant à l'approvisionnement énergétique de leur territoire ». Le département peut seulement, « *participer au capital d'un établissement de crédit ou d'une société de financement revêtant la forme de société anonyme régie par les dispositions du livre II du code de commerce et ayant pour objet exclusif de garantir les concours financiers accordés à des entreprises privées [...]* », sous conditions. Cette participation donne alors lieu au paiement de droits d'enregistrement.

115. Les régions ont davantage de possibilités d'intervention puisque le code général des collectivités territoriales ne prévoit pas, à leur encontre, d'exclusions à l'entrée au capital social d'une société. Elles sont donc largement concernées par les droits d'enregistrement prévus lors de la cession de droits sociaux. Les seules exonérations concernent donc celles admises par le code général des impôts de manière générale comme par l'exemple l'acquisition de droits sociaux en échange d'un apport réalisé au profit d'un groupement d'intérêt économique ou d'un groupement d'intérêt public et de manière spécifique par l'article 1042 du code général des impôts exonérant l'acquisition d'actions des sociétés d'économie mixte locales.

116. Les acquisitions d'actions réalisées par les collectivités publiques et celles faites par les personnes privées sont alors globalement assimilées. Dans leur capacité d'intervention, les collectivités sont largement assujetties aux droits d'enregistrement, sauf en cas d'acquisition d'actions de société d'économie mixte. Toutefois, les communes et les départements sont très restreints dans les possibilités d'acquisition de tels biens, de sorte que finalement ces deux collectivités ne sont que très peu concernées par les droits d'enregistrement dus à cette occasion. Cela ne remet pas en cause l'assimilation fiscale. Cela est seulement dû à une législation extérieure du code général des impôts, posée dans le code général des collectivités territoriales.

117. Les établissements publics peuvent également largement acquérir des actions dans des sociétés commerciales puisque aucune disposition ne les contraint dans cette faculté. De son côté, le code général des impôts ne les exonère pas spécifiquement des droits d'enregistrement dus à cette occasion. L'exonération des collectivités territoriales pour l'acquisition d'actions de sociétés d'économie mixte locales ne leur est pas non plus étendue. Les acquisitions d'actions réalisées par ces établissements sont alors totalement assimilées à celles réalisées par les personnes privées.

118. Les collectivités publiques sont donc largement assujetties à une imposition lors de l'acquisition d'actions, même si en pratique elles seront peu concernées. Surtout, l'Etat, comme pour l'ensemble des droits d'enregistrement est exonéré. En matière d'imposition lors de l'acquisition de biens immatériels, les droits d'enregistrement sont très classiques. A côté, les actions peuvent donner lieu à un impôt plus moderne, la taxe sur les transactions financières, auquel certaines institutions publiques peuvent être assujetties, parfois de manière étonnante dans le cas de l'Etat.

B. L'assimilation fonctionnelle potentiellement contre-nature de certaines institutions publiques à la taxe sur les transactions financières

119. La taxe sur les transactions financières est une création relativement récente (1). Son régime ne prévoit pas une spécificité en ce qui concerne les transactions financières effectuées par les personnes publiques et notamment l'Etat. Si cette solution semble logique dans la mesure où les personnes publiques agissent ici nécessairement comme les personnes privées, et sont donc assimilées fonctionnellement à ces dernières, elle peut entraîner des conséquences parfois étonnantes (2).

1. Généralités sur la taxe sur les transactions financières

120. La taxe sur les transactions financières a été instaurée par l'article 5 de la loi n°2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificatives pour 2012. L'exposé des motifs du projet de loi rappelle que « à l'heure où l'ensemble des contribuables sont sollicités pour participer à l'effort collectif de redressement des finances publiques, il est légitime que le secteur financier apporte également sa contribution, d'autant que la crise est en partie le fruit de dysfonctionnements des marchés financiers »²²⁵. Elle remplace une taxe sur les transactions sur devises, au comptant ou à terme qui avait été mise en place par l'article 88 de la loi de finances pour 2002.

²²⁵ Projet de loi n°4332, de finances rectificative pour 2012, présenté au nom de François FILLON, Premier ministre par Mme Valérie PECRESSE, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 8 février 2012.

L'exposé des motifs illustre clairement le sens de cette taxe. Inspirée de la « taxe Tobin », elle ne va pas au bout de la démarche. Certes, la taxe proposée en 1972 par l'économiste devait porter sur les transactions financières dans le but d'endiguer la spéculation et les risques de crises financières, mais le produit de cette taxe devait ensuite être redistribué vers les pays les plus pauvres. La taxe sur les transactions financières française, elle, doit conduire « le secteur financier [à apporter] également sa contribution » au « redressement des finances publiques ».

121. Par ailleurs, « *le dispositif proposé comporte deux volets : d'une part, une taxe sur les acquisitions d'actions qui vise avant tout à faire participer le secteur financier au redressement des finances publiques, d'autre part, deux taxes à visée incitative frappant des activités particulièrement spéculatives, l'une portant sur le trading à haute fréquence, l'autre sur la détention de certains contrats d'échange sur risque souverain* »²²⁶.

122. Dans le cadre de l'étude de l'imposition due à l'occasion de l'acquisition de biens immatériels, seule l'analyse du premier volet, concernant des opérations à visée patrimoniale doit être approfondie.

123. La taxe sur les acquisitions d'actions a été codifiée à l'article 235 *ter* ZD. Il dispose notamment qu' « *une taxe s'applique à toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital, au sens de l'article L. 212-1 A du code monétaire et financier, ou d'un titre de capital assimilé, au sens de l'article L. 211-41 du même code, dès lors que ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger, au sens des articles L. 421-4, L. 422-1 ou L. 423-1 dudit code, que son acquisition donne lieu à un transfert de propriété, au sens de l'article L. 211-17 du même code, et que ce titre est émis par une société dont le siège social est situé en France et dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d'euros au 1er décembre de l'année précédant celle d'imposition. [...]. L'acquisition, au sens du premier alinéa, s'entend de l'achat, y compris dans le cadre de l'exercice d'une option ou dans le cadre d'un achat à terme ayant fait préalablement l'objet d'un contrat, de l'échange ou de l'attribution, en contrepartie d'apports, de titres de capital mentionnés au même premier alinéa [...]* ». En visant explicitement « *toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital, au sens de l'article L. 212-1 A du code monétaire et financier, ou d'un titre de capital assimilé, au sens de l'article L. 211-41 du même code, dès lors que ce titre est admis aux négociations sur un marché réglementé français, européen ou étranger* », le législateur n'a inclus dans le champ de la taxe que les actions, les titres de capital « *comprenant les actions et les autres titres donnant ou pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote* »²²⁷. Les obligations sont par conséquent exclues du champ d'application. L'exposé des motifs du projet de loi de finances rectificative pour 2012 précise en ce sens que « *la taxe sur les acquisitions d'actions appréhende l'ensemble des transactions réalisées sur*

²²⁶ *Ibid.*

²²⁷ Article L.212-1 A du code monétaire et financier.

des actions de grandes entreprises françaises cotées, quel que soit le lieu de réalisation de la transaction. [...] En revanche, afin de ne pas pénaliser le financement des entreprises comme celui de l'Etat, essentiels dans le contexte économique actuel, le Gouvernement a maintenu les obligations hors du champ de la taxe »²²⁸.

124. De plus, la nature patrimoniale de l'acquisition des actions, donnant lieu à l'imposition, est explicite et l'article 235 *ter* ZD du code général des impôts précise ainsi que l'« acquisition donne lieu à un transfert de propriété [...] », et le fait générateur de la taxe est justement « constitué par l'acquisition du titre qui s'entend de la date du transfert de propriété du titre »²²⁹.

125. Le redevable de la taxe est d'abord le prestataire de service d'investissement « ayant exécuté l'ordre d'achat du titre ou ayant négocié pour son compte propre, quel que soit son lieu d'établissement »²³⁰. Les prestataires de service d'investissement « sont des entreprises d'investissement et des établissements de crédit ayant reçu un agrément pour fournir des services d'investissement au sens de l'article L. 321-1 du code monétaire et financier »²³¹, soit « la réception et la transmission d'ordres pour le compte de tiers ; l'exécution d'ordres pour le compte de tiers ; la négociation pour compte propre ; la gestion de portefeuille pour le compte de tiers ; le conseil en investissement ; la prise ferme ; le placement garanti ; le placement non garanti ; l'exploitation d'un système multilatéral de négociation ».

126. Si l'opération d'acquisition d'actions se réalise sans l'intervention d'un prestataire de service d'investissement, le redevable de la taxe est alors « l'établissement assurant la fonction de tenue de compte-conservation »²³². Lorsqu'ils sont acquis, les titres financiers sont inscrits dans un compte-titres en vertu de l'article L.211-3 du code monétaire et financier. L'intermédiaire chargé de la conservation de ce compte assure ainsi la tenue du compte-conservation.

²²⁸ Projet de loi n°4332, de finances rectificative pour 2012, *précit.*

²²⁹ BOI-TCA-FIN-10-30-50.

²³⁰ Article 235 *ter* ZD, VI, alinéa 1 du code général des impôts.

²³¹ BOI-TCA-FIN-10-30-1.

²³² Article 235 *ter* ZD, VI, alinéa 3 du code général des impôts.

2. *L'assujettissement des personnes publiques à la taxe sur les transactions financières*

127. Le code monétaire et financier détermine, d'une part, les organismes qui peuvent fournir des prestations de service d'investissement²³³. Or, l'article L.531-2 dudit code dispose, notamment, que « *peuvent fournir des services d'investissement dans les limites des dispositions législatives [...] : 1° a) L'Etat, la Caisse de la dette publique et la Caisse d'amortissement de la dette sociale ; b) La Banque de France ; c) L'Institut d'émission des départements d'outre-mer et l'Institut d'émission d'outre-mer [...]* ». En tant que prestataire de service d'investissement, ces institutions et organismes publics²³⁴ pourraient être assujettis à la taxe sur les transactions financières. Toutefois, à l'exception de l'Etat, il n'est pas dans l'attribution de ces personnes morales d'acquérir des actions, ce qui les sort évidemment du champ d'application de la taxe.

128. Ainsi, l'article 125 de la loi n°2002-1575 de finances pour 2003 dispose que « *la Caisse de la dette publique peut effectuer, sur les marchés financiers, toutes les opérations concourant à la qualité de la signature de l'Etat. Elle peut notamment acheter les titres émis par l'Etat, garantis par lui ou émis par des établissements ou des entreprises publics, en vue de leur conservation, de leur annulation ou de leur cession* ». Les titres que la Caisse de la dette publique peut acquérir ne sont donc pas au nombre de ceux qui donnent lieu à l'établissement de la taxe sur les transactions financières, tels que définis par l'article 235 *ter* ZD du code général des impôts. La Caisse d'amortissement de la dette sociale a pour mission « *d'une part, d'apurer la dette [des organismes de sécurité sociale] et, d'autre part, d'effectuer les versements prévus aux III, IV et V du*

²³³ Article L.531-1 à L.531-2 du code monétaire et financier.

²³⁴ La Caisse de la dette publique est un établissement public administratif créé par l'article 125 de la loi n°2002-1575 de finances pour 2003 du 30 décembre 2002 ; la caisse d'amortissement de la dette sociale est, en vertu de l'article 1 de l'ordonnance n°96-50 du 24 janvier 1996, « *un établissement public national à caractère administratif* » ; la Banque de France est une personne morale de droit public, comme le rappelle par exemple les conclusions du commissaire du gouvernement Jacques ARRIGHI DE CASANOVA sous l'arrêt du Tribunal des conflits en date du 16 juin 1997, Epoux Muet, Société la Fontaine de Mars et *al.* contre Banque de France, pour qui elle est un « *établissement public d'un genre tout à fait spécifique* » et que l'on qualifie généralement de « *personne morale de droit public sui generis* » ; l'Institut d'émission des départements d'outre-mer est un « *établissement public national* » d'après l'article L.711-2 du code monétaire et financier, complété par l'article R.711-1 qui dispose que « *l'Institut d'émission des départements d'outre-mer est doté de la personnalité civile et de l'autonomie financière* » ; l'Institut d'émission d'outre-mer est un « *établissement public national doté de la personnalité civile et de l'autonomie financière* » en vertu de l'article R.712-2 du code monétaire et financier.

même article »²³⁵, soit aux caisses nationales de sécurité sociale et au budget général de l'Etat. En vertu de l'article 5 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 modifiée relative au remboursement de la dette sociale, la caisse peut contracter des emprunts. « *Elle peut notamment à cet effet, dès sa création, procéder à une offre au public de titres financiers et émettre tout titre négociable représentatif d'un droit de créance* ». Et si elle bénéficie de certaines ressources²³⁶, ces dernières ne peuvent servir à acquérir des titres concernés par la taxe sur les transactions financières. Enfin, il ne ressort pas des statuts de la Banque de France, de l'Institut d'émission des départements d'outre-mer et l'Institut d'émission d'outre-mer que ces institutions puissent également acquérir des titres financiers donnant lieu à l'établissement de la taxe. Finalement, seul l'Etat, en tant que prestataire de services d'investissement pourrait potentiellement être concerné par l'assujettissement à la taxe lors de l'acquisition de titres financiers, dans les conditions prévues par le code général des impôts.

129. D'autre part, le code monétaire et financier précise également les organismes habilités à tenir des comptes-conservation. L'article L.542-1 dudit code dispose notamment que « *seuls peuvent exercer les activités de tenue de compte-conservation d'instruments financiers : [...] ; 6° Les institutions mentionnées à l'article L. 518-1 [...]* », c'est-à-dire « *le Trésor public, la Banque de France, [...] ; l'institut d'émission des départements d'outre-mer, l'institut d'émission d'outre-mer et la Caisse des dépôts et consignations* ». Ces institutions sont des personnes morales de droit public²³⁷, à l'exception du Trésor public qui est une administration centrale de l'Etat. Agissant en tant que teneur de compte-conservation, les institutions que sont la Banque de France, l'institut d'émission des départements d'outre-mer et l'institut d'émission d'outre-mer ne peuvent acquérir, directement pour leur compte ou pour le compte d'un tiers, des titres financiers ouvrant l'assujettissement à la taxe sur les transactions financières car cela n'entre pas dans leurs attributions. La Caisse des dépôts, qui était explicitement visée comme redevable de la taxe sur les transactions sur devises²³⁸, ne l'est plus pour

²³⁵ Article 76 de la loi n°2004-810 du 13 août 2004 relative à l'assurance maladie.

²³⁶ Articles 6 et 9 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996 modifiée.

²³⁷ « *La Caisse des dépôts et consignations et ses filiales constituent un groupe public au service de l'intérêt général et du développement économique du pays* » selon l'article L.518-2 du code monétaire et financier. Le groupe est constitué de la Caisse des dépôts qui est un établissement public créée en 1816 et des filiales intervenant dans le secteur concurrentiel.

²³⁸ L'ancien article 235 *ter* ZD du code général des impôts disposait que « *la taxe est due par [...] les institutions et les services mentionnés à l'article L. 518-1 du code monétaire et financier [...]* », ce dernier article mentionnant précisément la Caisse des dépôts et consignations.

l'assujettissement à la taxe sur les transactions financières. Mais elle n'est pas expressément exonérée de cette imposition. Les exonérations prévues par le nouvel article 235 *ter* ZD du code général des impôts ne touchent que certaines activités et non les institutions. Et la Caisse des dépôts et consignations peut acquérir des actions visées par l'article susmentionné. Pour cette activité elle peut donc être redevable de la taxe sur les transactions financières. Enfin, l'Etat – plus précisément le Trésor – avait été expressément exonéré de la taxe sur les transactions sur devises²³⁹. Ce n'est plus le cas pour la taxe sur les transactions financières et il pourrait donc être concerné par la taxe sur les transactions financières en tant que teneur de compte-conservation.

130. L'acquisition par l'Etat, puis la gestion, des participations financières sont confiées, généralement, à l'Agence des participations de l'Etat (APE). L'article 1 du décret n°2004-963 du 9 septembre 2004 portant création du service à compétence nationale "Agence des participations" de l'Etat dispose ainsi que « *I.- Il est créé, sous le nom d'Agence des participations de l'Etat, un service à compétence nationale rattaché directement au ministre chargé de l'économie ; II.- L'agence exerce, en veillant aux intérêts patrimoniaux de l'Etat, la mission de l'Etat actionnaire dans les entreprises et organismes contrôlés ou détenus, majoritairement ou non, directement ou indirectement, par l'Etat qui figurent sur la liste annexée au présent décret* ». L'ensemble des opérations en lien avec « *l'Etat actionnaire* » est ensuite retracé comptablement dans le compte d'affectation spéciale « *participation financière de l'Etat* ». L'article 21 de la LOLF précise, à cet effet, que « *les comptes d'affectation spéciale retracent, dans les conditions prévues par une loi de finances, des opérations budgétaires financées au moyen de recettes particulières qui sont, par nature, en relation directe avec les dépenses concernées. Ces recettes peuvent être complétées par des versements du budget général, dans la limite de 10 % des crédits initiaux de chaque compte. Les opérations de nature patrimoniale liées à la gestion des participations financières de l'Etat, à l'exclusion de toute opération de gestion courante, sont, de droit, retracées sur un unique compte d'affectation spéciale* ».

131. La possible taxation de l'Etat peut apparaître comme « contre-nature ». Pierre MOULIE, dans sa thèse, avait relevé le principe selon lequel « *l'Etat ne se paie pas d'impôt à lui-même* », cela résultant finalement « *de l'application à l'Etat de la règle de*

²³⁹ L'ancien article 235 *ter* ZD du code général des impôts précisait que la taxe « *n'est pas due [...] par le Trésor public* ».

droit civil selon laquelle personne ne peut être son propre créancier ou son propre débiteur »²⁴⁰. Il précisait alors que l'autonomie financière créait « *un écran suffisant entre l'Etat et les autres collectivités* »²⁴¹ pour justifier l'imposition. Un service étatique possède l'autonomie financière dès lors qu'est constitué un budget annexe. Selon l'article 18 de la loi organique relative aux lois de finances, « *des budgets annexes peuvent retracer, dans les conditions prévues par une loi de finances, les seules opérations des services de l'Etat non dotés de la personnalité morale résultant de leur activité de production de biens ou de prestation de services donnant lieu au paiement de redevances, lorsqu'elles sont effectuées à titre principal par lesdits services* ». La comptabilisation des acquisitions de participations financières de l'Etat n'est pas réalisée sous la forme d'un budget annexe. L'autonomie financière du service gérant ce type d'activité n'étant pas réalisée, et si l'on suit le principe établi par Pierre MOULIE, alors l'Etat ne devrait pas être concerné par le paiement de l'impôt étatique qu'est la taxe sur les transactions.

132. Depuis la création de la taxe sur les transactions financières par l'article 5 de la loi n°2012-354 du 14 mars 2012 de finances rectificatives pour 2012, la Cour des comptes relève systématiquement que l'Etat est redevable de ladite taxe lors de l'analyse de l'exécution du budget de l'Etat et plus précisément du compte d'affectation spéciale « *participations financières de l'Etat* ». Ainsi, pour l'exécution du budget de 2012, la Cour précise que parmi les dépenses entrant dans le champ de l'Etat actionnaire figurent la « *taxe sur les transactions financières suite à l'achat de titres Areva (428 200,02 €) et la taxe sur les transactions financières suite au retour de titres AF KLM (30,39 €)* »²⁴². Dans le cadre de l'exécution du budget de 2013, au sein des dépenses est inscrite « *la taxe sur les transactions financières suite à l'achat de titres Areva (714 800 €)* »²⁴³. L'exécution du budget de 2014 a, lui, donné lieu au paiement de la taxe pour l'achat d'actions AREVA²⁴⁴.

²⁴⁰ Pierre MOULIE, *op. cit.*, p.207.

²⁴¹ *Ibid.*

²⁴² Cour des comptes, Analyse de l'exécution du budget de l'Etat par mission et programme – exercice 2012 – compte d'affectation spéciale « participation financière de l'Etat », mai 2013, p. 18.

²⁴³ Cour des comptes, Analyse de l'exécution du budget de l'Etat par mission et programme – exercice 2013 – compte d'affectation spéciale « participation financière de l'Etat », mai 2014, p. 23.

²⁴⁴ Cour des comptes, Analyse de l'exécution du budget de l'Etat par mission et programme – exercice 2014 – compte d'affectation spéciale « participation financière de l'Etat », mai 2015, p. 22.

133. Ces différentes analyses sont confirmées par l'examen des rapports annuels de performance respectifs de ces comptes d'affectation spéciale successifs. L'article 54 de la LOLF dispose que « [...] 4° Les rapports annuels de performances, faisant connaître, par programme, en mettant en évidence les écarts avec les prévisions des lois de finances de l'année considérée, ainsi qu'avec les réalisations constatées dans la dernière loi de règlement : a) Les objectifs, les résultats attendus et obtenus, les indicateurs et les coûts associés ; b) La justification, pour chaque titre, des mouvements de crédits et des dépenses constatées, en précisant, le cas échéant, l'origine des dépassements de crédits exceptionnellement constatés pour cause de force majeure ; c) La gestion des autorisations d'emplois, en précisant, d'une part, la répartition des emplois effectifs selon les modalités prévues au e du 5° de l'article 51, ainsi que les coûts correspondants et, d'autre part, les mesures justifiant la variation du nombre des emplois présentés selon les mêmes modalités ainsi que les coûts associés à ces mesures ; d) La présentation des emplois effectivement rémunérés par les organismes bénéficiaires d'une subvention pour charges de service public prévue au II de l'article 5 ; e) Le montant des dépenses fiscales [...] ». La justification au premier euro, incluse dans les rapports annuels de performance annexés à la loi de règlement pour 2012, fait ainsi apparaître que dans le cadre de l'action n°5 « prestations de services : commissions bancaires, frais juridiques et frais liés aux opérations de gestion des participations financières de l'État », « pour toute acquisition à titre onéreux d'un titre de capital émis par une société figurant sur l'arrêté du 12 juillet 2012 établissant la liste des sociétés dont le siège social est situé en France et dont la capitalisation boursière dépasse un milliard d'euros au 1^{er} janvier 2012, l'État est désormais redevable de la taxe sur les transactions financières. Cette taxe s'élève, pour tout achat réalisé après le 1^{er} août 2012, à 0,2 % du prix d'acquisition, conformément à l'article 235 ter ZD du code général des impôts. En 2012, il a ainsi été versé 428 200 € au titre de l'achat des titres Areva en décembre 2012, et 30 € au titre de la rétrocession des titres Air France-KLM »²⁴⁵. De la même manière, les rapports annuels de performance annexés à la loi de règlement pour 2013 précise qu' « au titre de l'achat des titres Areva et Dassault Aviation, la taxe sur les transactions financières a été versée pour un montant de 0,7 M€ »²⁴⁶. Les rapports annexés à la loi de règlement pour 2014 évoquent le fait que « au titre de l'achat des titres AREVA, la taxe sur les transactions

²⁴⁵ Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2012, p.32.

²⁴⁶ Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2013, p.31.

financières a par ailleurs été versée pour un montant de 0,7 M€ »²⁴⁷. Les rapports annuels de performance du compte d'affectation spéciale « participations financière de l'Etat » pour les années 2015²⁴⁸ et 2016²⁴⁹ sont moins précis et se contentent seulement d'évoquer la taxe parmi l'ensemble des frais liés à la gestion des participations financières de l'Etat.

134. Ces précisions illustrent avec force le fait que lorsque l'Etat, par le biais d'un service d'une administration centrale tel qu'APE, intervient sur les marchés financiers pour acquérir des actions, il est totalement assimilé à un investisseur privé, du moins d'un point de vue fiscal. La fonction d'Etat actionnaire, équivaut à celle d'une personne privée actionnaire pour l'établissement de la taxe sur les transactions financières. Mais, ce faisant, une rupture avec le principe selon lequel « *l'Etat ne se paie pas d'impôts à lui-même* » a été mise en œuvre. Or, ce principe découlait lui-même d'une assimilation entre l'Etat et les personnes privées puisqu'il paraît se rapporter, il convient de le rappeler, au principe de droit civil selon lequel nul ne peut être son créancier ou son débiteur. Cette contradiction prouve alors que l'assimilation fonctionnelle ne peut être totale, dans la mesure où l'Etat n'a pas la même nature ni les mêmes fonctions qu'une personne privée. En organisant de manière volontariste une assimilation fonctionnelle totale d'un point de vue fiscal, le principe largement entendu selon lequel « *l'Etat ne se paie pas d'impôt à lui-même* » a été remis en cause. Le dédoublement fonctionnel au sein de l'Etat, entre activités de puissance publique et activités assimilables à celles des personnes privées est alors parfois difficilement conciliable avec l'assujettissement de ces dernières et les règles générales applicables à l'Etat.

135. La majeure partie de la doctrine considère que les droits dus à l'acquisition du patrimoine sont déjà une imposition sur le capital²⁵⁰ ou le patrimoine²⁵¹. Pour reprendre les termes de Jacques GROSCLAUDE et de Philippe MARCHESSOU, cette imposition

²⁴⁷ Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2014, p.31.

²⁴⁸ « *Les dépenses effectuées en 2015 ont concerné l'ensemble des frais liés aux opérations Renault, Safran, Air-France-KLM, ENGIE, Aéroport de Toulouse-Blagnac (commissions, taxe sur les transactions financières, etc.) [...]* » : compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2015, p.30.

²⁴⁹ « *Les dépenses effectuées en 2016 ont concerné l'ensemble des frais liés aux opérations Safran, Aéroports de Nice et Lyon, FSI Equation et le Nickel SLN (commissions, conseils, etc.)* » : compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2016, p.32.

²⁵⁰ Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *op.cit.*, p.125.

²⁵¹ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général, op.cit.*, p.469.

est occasionnelle. Cependant le patrimoine peut aussi donner lieu à une imposition frappant « *de manière permanente, c'est-à-dire chaque année la détention du bien. Il s'agit alors de l'imposition annuelle du patrimoine* »²⁵², matérialisée par les taxes foncières et les taxes additionnelles et supplémentaires aux taxes foncières. Les personnes publiques sont redevables dans une certaine mesure de ces impôts, ceci en vertu principalement d'un critère fonctionnel, même si l'autre critère de la propriété, le critère organique, n'est pas totalement abandonné.

²⁵² Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *op.cit.*, p.467.

Section 2. Vers l'assimilation fiscale fonctionnelle des propriétés détenues par les personnes publiques et privées

136. Lorsque le bien est assimilé à la propriété, il existe une relation juridique entre une personne et un bien. Autrement dit, un rapport d'appartenance, d'appropriation est établi entre la personne et un objet appropriable et utile. Deux éléments sont nécessaires pour établir la propriété d'un bien. Tout d'abord, il s'agit de déterminer la personne qui possède le bien. Il convient ici de préciser un critère organique d'appartenance. Ensuite, il est nécessaire d'appréhender l'objet approprié. Cet objet est approprié en raison de son utilité et donc de la mission à laquelle il va servir. Il s'agit donc de caractériser le critère fonctionnel du bien. Ces deux critères se retrouvent alors logiquement dans l'examen des impositions dues à raison de la propriété du bien. Dès lors, il apparaît que les biens des personnes publiques sont assimilés aux biens des personnes privées, dans la mesure où ils sont soumis aux impositions communes. Ils entrent dans le champ de ce type de prélèvement. C'est donc le traitement exonératoire des propriétés des personnes qu'il convient d'examiner. Or, si, bien entendu, le critère organique reste présent, en réalité, le critère déterminant de l'exonération du bien est le critère fonctionnel. Ceci est identifiable tant dans les exonérations de taxes foncières des biens des personnes publiques (§1) que pour les exonérations de certaines taxes additionnelles et supplémentaires aux taxes foncières dues à raison de la détention du bien (§2).

§ 1. L'importance déterminante du critère fonctionnel dans l'exonération de taxes foncières des propriétés publiques

137. Les biens des personnes publiques ne sont pas exclus de l'imposition aux taxes foncières. Aucune disposition générale d'exonération ou de non-assujettissement n'est prévue que ce soit pour la taxe foncière sur les propriétés bâties dans les articles 1382 et suivants du code général des impôts ou pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties dans les articles 1394 et suivants du même code.

138. L'imposition des personnes publiques aux taxes foncières pourrait surprendre, surtout concernant les communes, dans la mesure où ces dernières sont les principales

bénéficiaires de ces impôts²⁵³. Si la logique n'est pas d'exclure les personnes publiques du champ d'application des taxes foncières, en revanche, le code général des impôts prévoit des exonérations spécifiques. Une fois ces éléments établis, il s'agit de comprendre le sens des exonérations prévues en faveur de certaines personnes publiques. Les taxes foncières sont dues à raison de la propriété sur un bien immobilier. Or, la propriété est définie, nous l'avons vu, par deux éléments : un critère organique et un critère fonctionnel. Ces deux éléments se retrouvent donc naturellement dans les exonérations prévues en faveur de certaines personnes publiques. Toutefois, si le critère organique est présent (A), en revanche le critère déterminant des exonérations est le critère fonctionnel (B).

A. L'insuffisance du critère organique pour expliquer les exonérations de taxes foncières des biens des personnes publiques

139. Il n'existe pas de principe général d'exonération de taxes foncières pour les propriétés des personnes publiques. L'étude des normes comptables applicables à celles-ci en donne la preuve (1). Toutefois, le code général des impôts accorde une place marginale au critère organique pour protéger les propriétés publiques, d'un point de vue fiscal (2).

1. Les normes comptables, preuve de l'imposition des propriétés publiques

140. Le compte général de l'Etat²⁵⁴ inclut l'ensemble des états financiers, à savoir le bilan, le compte de résultat, le tableau des flux de trésorerie et l'annexe. C'est l'examen de l'ensemble de ces états financiers qui nous permet de cerner le montant des impôts et taxes dus par l'Etat sur ses biens. La comptabilité des établissements publics administratifs de l'Etat est régie par l'instruction commune du 22 décembre 2016, qui remplace les différentes instructions codificatrice M9. S'agissant des comptes des collectivités territoriales, ce sont l'instruction M14²⁵⁵ pour les communes et les services publics communaux à caractère administratif, l'instruction M52²⁵⁶ pour les départements

²⁵³ Article 1379, I du CGI.

²⁵⁴ Le plan comptable de l'Etat se rapproche autant que possible du plan comptable général applicable aux entreprises et permet d'avoir une image fiable et fidèle de la situation patrimoniale de l'Etat.

²⁵⁵ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M14*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017.

²⁵⁶ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M52*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017.

et l'instruction M71²⁵⁷ pour les régions qui prévoient les normes comptables applicables aux différentes collectivités territoriales. Ces instructions prévoient également un bilan et un compte de résultat. L'ensemble est présenté dans un seul compte administratif. L'instruction comptable M4²⁵⁸ organise le cadre comptable des services publics locaux à caractère industriel et commercial. Cette instruction a été adaptée en fonction de certaines particularités tenant au service public à caractère industriel et commercial concerné. Ainsi, l'instruction codificatrice M41 porte sur les services publics de distribution d'énergie électrique et gazière. L'instruction M42 codifie les normes pour les services publics des abattoirs, l'instruction M43 pour les services publics locaux de transport de personnes, l'instruction M44 pour les établissements publics fonciers locaux, l'instruction M49 pour les services publics d'assainissement et de distribution d'eau potable. L'instruction comptable M31²⁵⁹ pose, quant à elle, les normes applicables aux offices publics de l'habitat, qui sont des établissements publics industriels et commerciaux particuliers.

141. Quoi qu'il en soit, et à l'exception notable du compte général de l'Etat, l'ensemble des normes comptables applicables aux différentes personnes publiques peut nous montrer que ces dernières ne sont pas exclues du champ d'application des taxes foncières. Elles prévoient ainsi que le montant des taxes foncières figure dans un compte n°63512²⁶⁰. Il convient dès lors de rechercher les raisons des potentielles exonérations de taxes foncières.

2. *La faible protection organique accordée par le code général des impôts*

142. Ce sont les articles 1382 à 1382 D du code général des impôts qui établissent les exonérations permanentes de taxe foncière sur les propriétés bâties. Plus spécifiquement, s'agissant de certaines personnes publiques, l'article 1382 dispose que « *sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties : 1° Les immeubles nationaux, les immeubles*

²⁵⁷ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M71*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017.

²⁵⁸ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M4*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017.

²⁵⁹ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M31*, en vigueur au 1^{er} janvier 2016.

²⁶⁰ Le compte 63512 appartient au compte 6 intitulé « compte de charge », qui est intégré au compte de résultat, et qui fait apparaître notamment un compte 63 « impôts, taxes et versement », dont une subdivision est le compte 635 « autres impôts, taxes et versements assimilés », auquel est intégré ce compte 63512.

régionaux, les immeubles départementaux pour les taxes perçues par les communes et par le département auquel ils appartiennent et les immeubles communaux pour les taxes perçues par les départements et par la commune à laquelle ils appartiennent, lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non productifs de revenus [...] ; sous réserve des dispositions du 9°, cette exonération n'est pas applicable aux immeubles qui appartiennent à des établissements publics autres que les établissements publics de coopération intercommunale, les syndicats mixtes, les pôles métropolitains, les ententes interdépartementales, les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance ainsi que les établissements visés aux articles 12 et 13 de la loi n° 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale, ni aux organismes de l'Etat, des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial [...] ».

143. S'agissant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties, les dispositions portant exonérations permanentes figurent aux articles 1394 à 1394 C du code général des impôts. L'article 1394 dispose ainsi que *« sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés non bâties : [...] 2° les propriétés de l'Etat, les propriétés des régions, les propriétés des départements pour les taxes perçues par les communes et les propriétés des communes pour les taxes perçues par la commune à laquelle elles appartiennent, lorsqu'elles sont affectées à un service public ou d'utilité générale et non productives de revenus [...] Cette exonération n'est pas applicable aux propriétés des établissements publics autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ni à celles des organismes de l'Etat, des départements ou des communes, ayant un caractère industriel ou commercial, ni aux forêts et terrains visés à l'article L. 221-2 du code forestier [...] ».*

144. Ces dispositions reprennent l'esprit, et quelque peu la lettre, des dispositions de l'article 105 de la loi du 3 frimaire an VII relative à la répartition, à l'assiette et au recouvrement de la contribution foncière qui disposait que *« les domaines nationaux non productifs exceptés de l'aliénation ordonnée par les lois, et réservés pour un service national, tels que les deux palais du Corps législatif, celui du Directoire exécutif, le Panthéon, les bâtiments destinés au logement des ministres et de leurs bureaux, les arsenaux, magasins, casernes, fortifications et autres établissements dont la destination a pour objet l'utilité générale, ne seront portés aux états de sections et matrices de rôles*

que pour mémoire; ils ne seront point cotisés ». Cette loi reprenait une loi des 23 novembre – 1er décembre 1790 qui avait créé une contribution foncière dont les taxes foncières sont les héritières.

145. Le code général des impôts fait donc apparaître nettement que si le critère organique peut potentiellement expliquer en partie l'exonération de certains biens des personnes publiques, il ne peut que partiellement être pris en compte. Le bulletin officiel des finances publiques traduit cela, s'agissant de l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties, en précisant que les immeubles des personnes publiques concernés par une exonération sont les « *immeubles appartenant : à l'État ; aux régions ; aux départements ; aux communes ; aux établissements publics de coopération intercommunale : syndicats de communes, communauté de communes, communautés urbaines, communautés d'agglomération, syndicats d'agglomération nouvelle ; aux syndicats mixtes ; aux pôles métropolitains ; aux ententes interdépartementales ; aux établissements publics fonciers de Lorraine et de Normandie* »²⁶¹. Pour ce qui est des exonérations permanentes de taxe foncière sur les propriétés non bâties, le bulletin officiel se contente de reprendre mot pour mot l'article 1394 du code général des impôts²⁶². Les biens de la plupart des établissements publics doivent donc d'ores et déjà être exclus d'une exonération de taxes foncières spécifique aux personnes publiques.

146. La loi n°80-10 du 10 janvier 1980 portant aménagement de la fiscalité directe locale a par ailleurs réduit l'intérêt de cet élément organique. En effet, l'article 25 de ladite loi « *[supprime] l'exonération de taxes foncières dont bénéficient les immeubles appartenant à des collectivités locales et qui sont situés sur le territoire d'autres collectivités de même niveau* »²⁶³. Ces dispositions, prévues à l'article 25 de ladite loi, ont été introduites par un amendement parlementaire, adopté par l'Assemblée nationale lors de la première lecture de cette loi, le 9 octobre 1979 et ensuite adopté par le Sénat lors de la seconde lecture dans cette assemblée, le 20 novembre 1979. Les discussions à l'Assemblée nationale ont mis en exergue le fait que certains biens étaient exonérés alors qu'ils étaient détenus par une commune sur le territoire d'une autre commune. Les débats

²⁶¹ BOI-IF-TFB-10-50-10-10-1.

²⁶² BOI-IF-TFNB-10-40-10-1.

²⁶³ André-Georges VOISIN, rapporteur de la loi n°80-10 à l'Assemblée nationale, Compte rendu des débats, 3^{ème} séance du mardi 9 octobre 1979, JOAN n°80, 10 octobre 1979, p.7971.

se sont surtout cristallisés d'une part sur les centres de vacances²⁶⁴ possédés par certaines communes sur le territoire d'autres communes et d'autre part sur le domaine militaire appartenant à l'Etat et possédé évidemment sur le territoire de communes. Les parlementaires souhaitaient d'abord supprimer cette exonération. Toutefois, l'utilisation de l'article 40 de la Constitution les a privés de cette initiative²⁶⁵. Plus précisément, cet article a privé les parlementaires de l'initiative quant à la suppression des exonérations de taxes foncières dues par des collectivités publiques pour des biens possédés sur le territoire d'autres collectivités d'un niveau différent²⁶⁶. Les parlementaires ont donc dû se contenter de l'adoption d'un amendement supprimant partiellement le critère organique de l'exonération permanente de taxes foncières. Quoi qu'il en soit, seule une initiative du gouvernement peut aboutir à la suppression totale d'une telle exonération. Interrogé par certains parlementaires, lors de l'examen en première lecture de la loi n°80-10, le ministre du budget de l'époque, Maurice PAPON, était resté très évasif et ambigu sur le sujet²⁶⁷. Force est de constater aujourd'hui qu'aucune initiative, qui aurait abouti à l'accroissement de charges de l'Etat au profit des communes et départements – bénéficiaires des taxes foncières – n'a été prise en ce sens.

147. La logique qui découle de cet amendement – codifié au 1° de l'article 1382 s'agissant de la taxe foncière et au 2° de l'article 1394 pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties – est de supprimer simplement cette exonération spécifique aux collectivités publiques. Cela est suggéré par le député BOYON, lors des débats survenus à l'occasion de la première lecture à l'Assemblée nationale de la loi n°80-10. Il prétend ainsi qu'il « *serait absolument normal de ne pas distinguer les redevables selon qu'il s'agit de personnes privées ou de collectivités publiques* »²⁶⁸. Dans l'esprit de M. BOYON, l'assimilation des biens des personnes privées et des biens des personnes publiques doit donc être réalisée en matière de taxes foncières.

²⁶⁴ Le député VOISIN a ainsi fait remarquer que « *aux réclamations de la commune auprès des services fiscaux départementaux, il est répondu que les collectivités possédant des biens, comme des colonies de vacances, sont exonérés d'impôt* », *ibid.*

²⁶⁵ Compte rendu des débats, *précit.* ; particulièrement le député BOYON : « [...] tombés sous le coup de l'article 40 de la Constitution, ils ont été déclarés irrecevables [...] » p.7969 et le député DUBEDOUT : « [...] du fait de l'article 40 de la Constitution, les députés sont démunis [...]. Permettez-nous d'insister sur l'injustice créée par l'appartenance à l'Etat de terrains très importants [...] » p.7971.

²⁶⁶ Selon le député VOISIN, « *l'article 40 ne s'applique pas lorsqu'il s'agit de collectivités de même niveau. Dès que l'on change de niveau, il s'applique [...]* », compte rendu des débats, *précit.*, p.7972.

²⁶⁷ Maurice PAPON, Compte rendu des débats, *précit.*, p.7970 : « *Le problème posé par M. BOYON est difficile à résoudre [...]. Les sommes en jeu, considérables, exigent une vue d'ensemble* ».

²⁶⁸ Jacques BOYON, Compte rendu des débats, *précit.*, p.7969.

148. En réalité, la raison de cette assimilation ne serait pas tant organique que fonctionnelle. Si l'assimilation doit être accomplie, c'est bien en raison de l'utilisation du bien soumis aux taxes foncières. Or, justement, le critère fonctionnel est bien pris en compte dans l'exonération de taxes foncières des biens des personnes publiques, même s'il ne joue que de manière asymétrique. Comme le rappelle Jean-Luc ALBERT, « *pour ce qui est des immeubles publics, le non-assujettissement de leurs propriétaires publics aux taxes foncières sur les propriétés bâties et non bâties dépend étroitement de l'usage qui en est fait* »²⁶⁹.

B. Le critère fonctionnel expliquant l'exonération de taxes foncières de certaines propriétés publiques

149. L'article 105 de la loi du 3 frimaire an VII relative à la répartition, à l'assiette et au recouvrement de la contribution foncière disposait, il convient de le rappeler, que « *les domaines nationaux non productifs exceptés de l'aliénation ordonnée par les lois, et réservés pour un service national tels que [...] les établissements dont la destination a pour objet l'utilité générale [...] ne seront point cotisés* ». Le lien avec les articles 1382 et 1394 du code général des impôts est évident. Ainsi, l'article 1382 dispose que « *sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties : 1° Les immeubles nationaux, les immeubles régionaux, les immeubles départementaux pour les taxes perçues par les communes et par le département auquel ils appartiennent et les immeubles communaux pour les taxes perçues par les départements et par la commune à laquelle ils appartiennent, lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non productifs de revenus* » et l'article 1394 prévoit que « *sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés non bâties : [...] 2° Les propriétés de l'Etat, les propriétés des régions, les propriétés des départements pour les taxes perçues par les communes et les propriétés des communes pour les taxes perçues par la commune à laquelle elles appartiennent, lorsqu'elles sont affectées à un service public ou d'utilité générale et non productives de revenus* ». Deux critères supplémentaires semblent donc se dégager pour que les propriétés des personnes publiques soient exonérées de taxes foncières, à savoir celui de l'affectation à un service public et celui de la production de revenus. Ces deux critères sont fonctionnels (1), bien que la protection ainsi accordée aux biens ne joue que

²⁶⁹ Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p. 44.

de manière asymétrique, dans la mesure où les biens des personnes privées n'en profitent pas totalement (2).

1. *La protection fonctionnelle accordée aux propriétés des personnes publiques*

150. Cette protection résulte de deux conditions supplémentaires pour que les biens des personnes publiques bénéficient d'une exonération de taxes foncières. Ils doivent être affectés à un service public (a) et non productif de revenus (b).

a. *Le critère fonctionnel de l'affectation à un service public*

151. Le premier critère – celui de l'affectation à un service public ou d'utilité générale – peut laisser penser que le droit fiscal reprend le critère administratif de l'affectation conditionnant l'appartenance au domaine public ou au domaine privé. Et Ludovic Ayrault précise-t-il qu'une « *proximité existe bien entre les critères du domaine public et la présence de la condition nécessaire à l'exonération des taxes foncières* »²⁷⁰. La doctrine fiscale est plus nuancée. Si elle s'affranchit de la définition administrative du domaine public pour l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties de certaines personnes publiques, elle la reprend pour l'exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties.

152. La définition de l'affectation à un service public ou d'utilité générale posée par le bulletin officiel des finances publiques, en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, repose sur une liste de service. Ainsi, « *doit être regardé comme affecté à un service public ou d'intérêt général tout immeuble dans lequel s'exerce une activité profitable, sinon à la totalité des ressortissants de la collectivité propriétaire, du moins à une large catégorie d'entre eux. Cette notion d'affectation à un service public ou d'intérêt général s'applique non seulement aux bâtiments indispensables au bon fonctionnement des services publics essentiels, mais encore à des locaux dans lesquels s'exercent des activités présentant un caractère éducatif, culturel, sanitaire, social, sportif, touristique* »²⁷¹. En revanche, pour l'exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés non bâties dont bénéficient certaines propriétés publiques, le BOFiP semble reprendre la distinction domaine public – domaine privé. Ainsi distingue-t-il les biens

²⁷⁰ Ludovic AYRAULT, « Domaine public et taxes foncières », *Droit administratif*, n°3, mars 2005, étude 4.

²⁷¹ BOI-IF-TFB-10-50-10-20-10.

affectés à l'usage du public²⁷² et les biens spécialement affectés à un service public²⁷³, soit les deux critères alternatifs pour qu'un bien appartienne au domaine public. Cela pourrait laisser suggérer qu'un bien appartenant au domaine public est exonéré de taxe foncière sur les propriétés non bâties et qu'un bien appartenant au domaine privé est imposé. Pourtant, le BOFiP précise aussi qu' « *en vertu du principe général posé par l'article 1394-2° du code général des impôts, les propriétés du domaine privé de l'État, des départements et des communes qui sont affectées à un service public ou d'utilité générale et non productives de revenus sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés non bâties* »²⁷⁴. Il convient donc de déterminer l'affectation à un service public ou d'utilité générale de manière disjointe de l'appartenance ou non au domaine public. Il reviendra dès lors à la jurisprudence de déterminer les biens susceptibles d'exonération. Et la méthode promue par le BOFiP en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties semblent plus adéquate puisque la distinction domaine public – domaine privé n'est pas pertinente dans la mesure où des biens du domaine public comme des biens du domaine privé peuvent bénéficier de l'exonération. En matière de taxe foncière, l'exonération a ainsi été accordée à des logements de fonction « *octroyés à des agents en raison de la nécessité impérieuse, eu égard au service qu'ils accomplissent, de les loger soit sur place, soit à une distance des locaux de service qui permette le plein exercice [de leurs] fonctions* »²⁷⁵, à une piscine municipale²⁷⁶, à un complexe sportif²⁷⁷. La question de l'exonération de taxes foncières en faveur des biens de certaines personnes publiques a été également sensible en matière militaire. Le sujet avait d'ailleurs été largement abordé lors des débats qui ont eu lieu à l'Assemblée nationale lors de l'adoption de la loi

²⁷² Le BOFiP reprend ainsi la jurisprudence du Conseil d'Etat, 28 juin 1935, Marécar, conditionnant l'appartenance au domaine public par l'affectation du bien à l'usage direct du public.

²⁷³ Le BOFiP reprend ainsi la jurisprudence du Conseil d'Etat, section, 19 octobre 1956, Société Le Béton, conditionnant l'appartenance au domaine public par l'affectation du bien à un service public, à condition que le bien ait été spécialement aménagé à cet effet. Il est notable toutefois que l'article L.2111-1 du code général de la propriété des personnes publiques exige désormais que l'aménagement ne soit plus seulement spécial mais indispensable.

²⁷⁴ BOI-IF-TFNB-10-40-10-80-10.

²⁷⁵ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 7 mai 2012, n°342240, Assistance publique des hôpitaux de Marseille, *RJF*, n°7, juillet 2012, n°708 ; *Dr. Fisc.*, n°29, 19 juillet 2012, comm. 382 ; *Rec.* p.701 ; pour un refus d'exonération d'un logement à un instituteur, non absolument nécessaire à l'exercice de ses fonctions, TA Versailles, 5^{ème} chambre, 24 juin 1993, n°90-319, Commune de Draveil, *Dr. Fisc.*, n°10, 9 mars 1994, n°439.

²⁷⁶ Réponse de Maurice PAPON, ministre du budget, à la question n°32938 du sénateur Henri CAILLAVET, JOS, 16 juillet 1980, p.3433.

²⁷⁷ CAA Nancy, 2 mai 1990, n°89NC00917, Ministre du budget contre commune de Lens, *Dr. Fisc.*, n°6, 6 février 1991, n°185.

n°80-10 du 10 janvier 1980²⁷⁸. Jean-Luc ALBERT rappelle notamment à ce propos que « *la question militaire est marquée par une certaine confrontation entre les collectivités locales et l'Etat* »²⁷⁹. Ainsi, les arsenaux sont soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties sauf si « *ces bâtiments sont affectés à des utilisations exclusivement militaires* »²⁸⁰. Il en va de même pour les cercles militaires²⁸¹ par exemple.

153. Quoi qu'il en soit, c'est bien un critère fonctionnel qui va être déterminant dans l'exonération permanente de taxes foncières des biens des personnes publiques. Ce critère fonctionnel réside dans l'affectation du bien à une activité, engageant ainsi la personne publique dans l'exercice d'une mission particulière d'intérêt général. Toutefois, le critère de l'affectation n'est pas suffisant. Pour être exonéré de taxes foncières, le bien ne doit pas être productif de revenus.

b. Le critère de la non-production de revenus

154. Cette condition est appréciée strictement par la jurisprudence. Pour Ludovic AYRAULT, il s'agit de « *la condition la plus restrictive du régime d'exonération* »²⁸², pour qui « *l'objet même de la condition est de favoriser les propriétés publiques qui constituent une charge pour la collectivité propriétaire* »²⁸³.

155. Il convient de préciser que cette condition « *doit s'apprécier au regard de la personne publique propriétaire du bien affecté à un service public ou d'utilité*

²⁷⁸ Voir en ce sens notamment Jacques BOYON, Compte rendu des débats, *précit.*, p. 7969 : « *je pense notamment au domaine militaire : dans certaines communes ou départements, il peut représenter une valeur considérable. Cela équivaut à priver les communes [...] de recettes fiscales* ».

²⁷⁹ Jean-Luc ALBERT, *op.cit.*, p.127.

²⁸⁰ CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 4 juillet 1986, n°50789 et 50847 Commune de Brest et n°50790 et 50848 Commune de Crozon, *Dr. Fisc.*, n°41, 8 octobre 1986, comm. 1697 ; *Rec.* p.190. Egalement, CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 24 novembre 1997, n°165027, Ministre de la Défense, conclusions Gilles Bachelier, *Dr. Fisc.*, n°11, 11 mars 1998, comm. 190 ; mentionné aux tables du recueil. Le raisonnement a été repris par le Conseil d'Etat par exemple en 2009 pour assujettir l'Etat à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour les activités menées par le groupe d'études sous-marines de l'Atlantique dans l'arsenal de Brest : « *que, durant les années en cause, le GESMA avait fourni à des tiers des prestations pour lesquelles il avait été rémunéré, le tribunal administratif de Rennes a pu en déduire, sans commettre d'erreur de droit, que les immeubles abritant cette activité devaient être soumis à la taxe foncière sur les propriétés bâties* » : CE, 6 novembre 2009, n°310642, Ministre de la Défense, inédit au recueil.

²⁸¹ CAA Nancy, 1^{ère} chambre, 9 juillet 1991, n°90NC00639, 90NC00640, Cercle des sous-officiers de la garnison de Metz, *Dr. Fisc.*, n°16, 15 avril 1992, comm. 835, p.723.

²⁸² Ludovic AYRAULT, « *Domaine public et taxes foncières* », *art.cit.*, p.10.

²⁸³ *Ibid.*

générale »²⁸⁴. Surtout, un revenu même symbolique prive normalement la personne publique de l'exonération de taxes foncières²⁸⁵. Cette jurisprudence est constante. Ont été considérés comme productifs de revenus des biens objets d'un bail²⁸⁶ ou bénéficiant d'une redevance d'occupation domaniale²⁸⁷, les plates-formes de péages autoroutiers²⁸⁸ ou encore des locaux abritant le siège d'un syndicat de communes dont les revenus sont tirés en majorité de son activité²⁸⁹. Les activités militaires ne sont pas exclues de cette recherche de production ou non de revenus. Ainsi, l'Etat a été assujetti à la taxe foncière sur les propriétés bâties pour une station d'essais des matériels de génie civil produisant des revenus²⁹⁰. Il a en revanche été exonéré de taxe foncière sur les propriétés non bâties pour un terrain militaire boisé dont la gestion avait été confiée à l'Office National des Forêts sans faire l'objet de redevance²⁹¹.

156. Par ailleurs, il semble crucial de déterminer la nature du revenu. « [...] *S'il s'agit de redevances, constituant la contrepartie des prestations offertes aux usagers, elles seront imposées ; par contre, s'il s'agit de taxes fiscales, leur imposition est*

²⁸⁴ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehueur-Lelièvre, conclusions Laurent OLLEON, *Dr. Fisc.*, n°4, 27 janvier 2011, comm. 130 ; commentaire Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, février 2011, comm. 58; note Xavier CABANNES, *AJCT*, n°2, 19 février 2011, p.95 ; note Betty TOULEMONT et Hervé ZAPF, *La Gazette du Palais*, n°105-106, 15 avril 2011, pp.44-45 ; *Rec.* p.650

²⁸⁵ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-section réunies, 16 novembre 1988, n°47685, Commune d'Arcachon, conclusions Mme De SAINT-PULGENT ; *Dr. Fisc.*, n°6, 8 février 1989, comm. 202 ; *RJF*, n°1, janvier 1989, n°69 ; mentionné aux tables du recueil : « [...] *que la mise à disposition de l'exploitant des terrains du domaine public aurait pour contrepartie le versement d'une redevance domaniale de 100 F ; qu'il s'ensuit que les immeubles dont il s'agit sont productifs de revenus [...]* ». Ou pour un exemple plus récent, CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 7 mai 2012, n°342240, Assistance publique des hôpitaux de Marseille, *précit.* : « *considérant que le bénéfice de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties [...] est soumis à la condition que les immeubles appartiennent à l'une des catégories de personnes publiques qui y sont énumérées, qu'ils soient affectés à l'exécution d'un service public ou d'utilité générale, et, enfin, qu'ils ne soient pas productifs de revenus, fussent-ils symboliques, pour leur propriétaire [...]* ».

²⁸⁶ S'agissant d'un bail emphytéotique : CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehueur-Lelièvre, *précit.*.

²⁸⁷ Par exemple CAA Nantes, 8 décembre 1993, n°93NT00200, Commune de Blainville-Sur-Mer, conclusion Henri ISAIA, *Dr. Fisc.*, n°16, 20 avril 1994, comm. 768. L'Etat a été assujetti à la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour des dépendances du domaine public maritime et pour lesquelles des ostréiculteurs bénéficiaient d'une autorisation d'occupation du domaine public en contrepartie d'une redevance.

²⁸⁸ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 29 juin 2005, n°262697, Communauté urbaine de Lyon, conclusions Laurent OLLEON, *BDCF*, n°10, octobre 2005, n°117 ; *RJF*, n°10, octobre 2005, n°117 ; *Dr. Fisc.*, n°46, 17 novembre 2005, comm. 732 ; mentionné aux tables du recueil.

²⁸⁹ CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 29 juin 1995, n°93NT00997, Syndicat départemental d'électrification et d'équipement collectif du Calvados, *Dr. Fisc.*, n°8, 21 février 1996, comm. 218.

²⁹⁰ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 12 octobre 1992, n°96396, Commune de Montreuil-Juigné, *Dr. Fisc.*, n°8, 24 février 1993, comm. 362 ; *RJF*, n°12, décembre 1992, n°1663 ; inédit au recueil.

²⁹¹ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 12 mai 1997, n°172318, Commune de Mont-Lès-Neufchâteau, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *Dr. Fisc.*, n°37, 10 septembre 1997, comm. 927 ; mentionné aux tables du recueil.

*naturellement exclue puisqu'il est difficile de concevoir un impôt sur l'impôt »*²⁹². Le cas particulier des droits de place perçus dans les halles, foires et marchés méritent ici une attention particulière. Une jurisprudence ancienne du Conseil d'Etat impose à la contribution foncière les halles et les marchés, car la perception de droit de place était considérée comme une perception de revenus²⁹³. Bien que cet arrêt ait été pris sous l'empire de la loi du 3 frimaire an VII, le BOFiP rappelle cette jurisprudence²⁹⁴, de sorte qu'il doit être considéré comme acquis que la perception de droits de place dans les halles et les marchés est constitutive de la perception de revenus. Cela semble naturel dans la mesure où les droits de place semblent appartenir à la catégorie des redevances d'occupation domaniales. Or, l'article L2331-3 du code général des collectivités territoriales dispose que « *les recettes fiscales de la section de fonctionnement peuvent comprendre : [...] b) Les recettes suivantes : [...] 6° Le produit des droits de place perçus dans les halles, foires et marchés d'après les tarifs dûment établis* ».

157. Face à la difficulté pratique d'appréhender les cas individuellement, la doctrine fiscale a développé des indices permettant de déterminer si le bien est susceptible de fournir des revenus à la personne publique. La position est ici la même pour la taxe foncière sur les propriétés bâties et pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Il est ainsi prévu qu'il « *convient d'assimiler à des propriétés improductives de revenus celles où s'exerce une activité [...] revêtant un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique* »²⁹⁵. Cette instruction est applicable lorsque les personnes publiques exploitent elles-mêmes leurs biens. Lorsqu'elles ne l'exploitent pas directement, la seule existence d'un loyer vaut, sauf rares exceptions²⁹⁶,

²⁹² Guy MELLERAY, « Domaine public et fiscalité », *AJDA*, 20 juin 1980, p.325.

²⁹³ CE, 20 septembre 1865, Commune de Saint-Gaudens, *Rec.* p.921 : « *considérant qu'il résulte de l'instruction [...] que le bâtiment à usage de halle aux grains appartenant à la ville de Saint-Gaudens donne lieu à la perception de différents droit de place [...] ; que, dès lors, ledit bâtiment doit être considéré comme productif de revenus [...] ; que le maire de la ville de Saint-Gaudens n'est pas fondé à demander que ce bâtiment soit exempté de la contribution foncière [...]* ».

²⁹⁴ BOI-IF-TFB-10-50-10-30-280.

²⁹⁵ BOI-IF-TFB-10-50-10-30-40 pour la taxe foncière sur les propriétés bâties et BOI-IF-TFNB-10-40-10-10-70 pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

²⁹⁶ Pour la taxe foncière sur les propriétés non bâties, la doctrine administrative prévoit que « *les parcelles du domaine public dont la jouissance est temporairement abandonnée moyennant la perception d'une redevance peuvent bénéficier de l'exemption permanente de taxe foncière sur les propriétés non bâties, compte tenu des droits essentiellement précaires et révocables reconnus aux utilisateurs. Cette doctrine ne vaut que pour les autorisations d'occupation de courte durée, portant sur des parcelles de faible importance et ne permettant que des aménagements de portée limitée (terrasses de cafés, plages...)* » (BOI-IF-TFNB-10-40-10-10-60).

perception de revenu. Il en est de même lorsque le bien fait retour gratuit à la fin du contrat de concession²⁹⁷.

158. Les critères de l'affectation à un service public ou d'utilité générale et celui de la perception de revenus se rejoignent en pratique. Un service est d'utilité générale, en matière de taxe foncière sur les propriétés bâties, et considéré comme improductif de revenus lorsqu'il est affecté à un service de caractère « *culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique* ». Si l'on peut donc voir dans le critère de la perception de revenus un critère économique²⁹⁸, il est également possible d'y voir en pratique un approfondissement du critère fonctionnel. C'est ainsi que parfois le juge va faire dépendre le critère de la perception de revenus de l'activité même. Tel en fut jugé par la cour administrative d'appel de Nantes, dans un arrêt du 26 juin 2003, lorsqu'elle précise « *qu'il est constant que les locaux que la Caisse de crédit municipal du Havre possède et exploite à Caen sont utilisés en partie pour la réalisation d'opérations de crédit autres que le prêt sur gage et ainsi ne sont pas improductifs de revenus* »²⁹⁹.

159. L'analyse concomitante des deux critères est également visible lorsque le juge doit déterminer si un établissement public d'enseignement et d'assistance peut bénéficier d'une exonération de taxes foncières. Pour rappel, les articles 1382 et 1394 du code général des impôts prévoient une telle exonération en faveur des collectivités publiques et des établissements publics d'enseignement et d'assistance, sous réserve, bien entendu, du respect des deux autres critères relatifs à l'affectation du bien à un service public ou d'utilité générale et à la non-production de revenus. Cet élément pourrait laisser penser que le caractère public de l'établissement est primordial. Pourtant le traitement jurisprudentiel montre l'importance du critère fonctionnel. La jurisprudence relative aux caisses de crédit municipal est ici révélatrice. Le Conseil d'Etat leur reconnaît le caractère d'établissement public d'assistance, compte tenu des textes les régissant³⁰⁰. Toutefois, leur activité même est productive de revenus. Cela est reconnu tant par la

²⁹⁷ Sur les impositions applicables aux biens de retour, voir *infra.*, n°529 et s.

²⁹⁸ Voir en ce sens Laurence BERMOND, *L'imposition des personnes publiques locales. Recherche d'un critère*, dactyl., Université de Pau, 2006, notamment pp. 56 et s.

²⁹⁹ CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 26 juin 2003, n°99NT02585, Caisse de crédit municipal du Havre, *Dr. Fisc.*, n°7, 12 février 2004, comm. 242, p.401.

³⁰⁰ Article L514-1 du code monétaire et financier.

jurisprudence³⁰¹ que par le bulletin officiel des finances publiques³⁰². Le lien entre la production de revenus et la fonction de l'établissement est indéniablement renforcé.

160. De plus, les articles 1382 et 1394 du code général des impôts dressent également des listes de biens appartenant aux personnes publiques exonérés de plein droit de taxes foncières. Il s'agit là d'exonérations classiques. L'article 1382 reprend l'ancien article 105 de la loi du 3 frimaire an VII relative à la répartition, à l'assiette et au recouvrement de la contribution foncière³⁰³. L'adverbe « *notamment* », introduit dans l'article 1382, suite à la mention des critères permettant l'exonération permanente de taxes foncières, laisse par ailleurs supposer que les biens mentionnés bénéficient en réalité d'une présomption d'affection à un service public ou à l'utilité générale et de non production de revenus. L'article 1394 reprend pour sa part l'article 103 de loi du 3 frimaire an VII³⁰⁴.

161. Il est intéressant de noter que la loi de l'an VII ne distinguait pas les contributions. Seule existait une contribution foncière alors que le code général des impôts actuel distingue la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties. L'article 1394 du code général des impôts exonère les routes nationales quand l'article 103 de la loi du 3 frimaire an VII exonérait les « *grandes routes* ». La jurisprudence considère aujourd'hui que les autoroutes sont au nombre des « *grandes routes* »³⁰⁵. Le Conseil d'Etat relève toutefois que les autoroutes sont des

³⁰¹ CE (na), 13 avril 2005, n°263668, Caisse de crédit municipal de Dijon, *RJF*, n°7, juillet 2005, n°708.

³⁰² BOI-IF-TFB-10-50-10-30-230.

³⁰³ L'article 1382 du code général des impôts exonère de plein droit « *Les palais, châteaux et bâtiments nationaux, le Palais-Bourbon et le Palais du Luxembourg ; le Panthéon, l'Hôtel des Invalides, l'Ecole militaire, l'Ecole polytechnique, la Bibliothèque nationale ; les bâtiments affectés au logement des ministres, des administrations et de leurs bureaux ; les bâtiments occupés par les cours de justice et les tribunaux ; les lycées, prytanées, écoles et maisons d'éducation nationale, les bibliothèques publiques et musées ; les hôtels des préfectures et sous-préfectures, les maisons communales, les maisons d'école appartenant aux communes ; les hospices, dépôts de mendicité, prisons, maisons de détention ; les magasins, casernes et autres établissements militaires, à l'exception des arsenaux ; les bâtiments formant dépendance nécessaire des cimetières, y compris les cimetières constitués en vertu de l'article L511 du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de la guerre pour la sépulture des militaires alliés et dont l'Etat a concédé la libre disposition aux gouvernements intéressés ; les haras.* » quand l'article 105 de la loi du 3 frimaire an VII exonérait « *les deux palais du Corps législatif, celui du Directoire exécutif, le Panthéon, les bâtiments destinés au logement des ministres et de leurs bureaux, les arsenaux, magasins, casernes, fortifications* ».

³⁰⁴ Le 1° de l'article 1394 du code général des impôts exonère de plein droit « *les routes nationales, les chemins départementaux, les voies communales, y compris les places publiques servant aux foires et marchés, ainsi que les chemins des associations foncières d'aménagement foncier agricole et forestier, les rivières* » quand l'article 103 de la loi du 3 frimaire an VII exonérait « *les rues, les places publiques servant aux foires et marchés, les grandes routes, les chemins publics vicinaux et les rivières* ».

³⁰⁵ CE, 20 novembre 1964, n°57979, ministre contre société de l'autoroute Estérel-côte d'Azur, *Dr. Fisc.*, n°50, 1964, comm. 1272 ; *Rec.* p.569.

propriétés bâties³⁰⁶. L'exonération de taxes foncières des autoroutes est donc codifiée à tort au sein de l'article 1394³⁰⁷.

162. L'exonération des voies publiques de communication ne peut s'expliquer que par la fonction particulière qui leur est dévolue. La voirie fait ainsi partie du domaine public en raison de son affectation à l'usage direct du public. Les autres biens affectés à l'usage direct du public bénéficient également d'une exonération de taxe foncière sur les propriétés non bâties. Ainsi, les cimetières font partie du domaine public car ils sont affectés à l'usage direct du public³⁰⁸ et sont exonérés de taxes foncières, l'article 1394 leur accordant une présomption d'affectation à l'utilité générale et non productif de revenus. Les plages sont également affectées à l'usage direct du public. Elles seront exonérées de taxes foncières si elles sont non productives de revenus. Or, l'article 2124-4 du code général de la propriété des personnes publiques dispose que « *l'accès des piétons aux plages et leur usage libre et gratuit par le public sont régis par les dispositions de l'article L. 321-9 du code de l'environnement* »³⁰⁹. Il apparaît donc que le critère déterminant de l'exonération permanente de taxes foncières dont bénéficient certains biens de certaines personnes publiques est un critère fonctionnel. Toutefois, ce dernier ne joue que de manière asymétrique dans la mesure où les biens des personnes privées affectés à des services d'utilité publique ou d'intérêt général ne profitent pas de ce régime de faveur.

2. *La protection fonctionnelle asymétrique*

163. Les taxes foncières sont des impôts assis sur la propriété et, à ce titre, les caractéristiques du propriétaire sont évidemment prises en compte. Les personnes privées à but non lucratif, telles que les associations ou les fondations, qui peuvent exercer des activités similaires, en apparence, à celles de certaines personnes publiques, ne

³⁰⁶ CE, 18 juin 1984, n°42503, SA Cofiroute, conclusions Philippe BISSARA, *Dr. Fisc.*, n°45-46, 7 novembre 1984, comm. 2000 ; *RJF* 8-9, août-septembre 1984, n°993 ; *Rec.* p.223.

³⁰⁷ *Ibid.*

³⁰⁸ Conseil d'Etat, 28 juin 1935, Marécar, *Rec.* p.734.

³⁰⁹ L'existence de concession de plage ne permet pas d'y voir, pour la personne publique, la perception d'un revenu, malgré la perception d'une redevance. « *Il n'y a pas lieu de considérer comme productives de revenus les parties du domaine public de l'État, des départements et des communes qui produisent des fruits naturels susceptibles d'être vendus ou amodiés ou qui donnent lieu à des jouissances privatives temporaires moyennant perception de redevances* » (BOI-IF-TFNB-10-40-10-70-20) car « *les occupants ne peuvent, de leur côté, être assimilés à de véritables locataires, les droits d'occupation qu'ils peuvent avoir sur les terrains ou emplacements étant précaires et révocables à toute époque pour des motifs d'intérêt général* » (BOI-IF-TFNB-10-40-10-70-30). Cela s'applique en particulier « *au produit des autorisations [...] sur les terrains faisant partie des rivages de la mer* » (BOI-IF-TFNB-10-40-10-70-40).

bénéficient pas des mêmes exonérations. Ainsi, peuvent seulement bénéficier d'une exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties, « *les édifices affectés à l'exercice du culte* », « *les bâtiments qui appartiennent aux associations des mutilés de guerre ou du travail reconnues d'utilité publique et sont affectés à l'hospitalisation des membres de ces associations* », « *les hangars qui appartiennent à des associations de sauveteurs reconnues d'utilité publique et servent à abriter leurs canots de sauvetage* », « *les immeubles qui appartiennent aux associations syndicales de propriétaires prévues par l'article 23 de la loi du 11 octobre 1940 modifiée par la loi du 12 juillet 1941 relative à la reconstruction des immeubles d'habitation partiellement ou totalement détruits par suite d'actes de guerre* »³¹⁰. Les exonérations permanentes de taxes foncières sur les propriétés non bâties sont encore plus réduites pour les biens appartenant à des personnes morales à but non lucratif puisque ne sont concernés que « *les jardins attenants aux bâtiments pour lesquels les associations de mutilés de guerre ou du travail sont exonérées de la taxe foncière sur les propriétés bâties en vertu du 5° de l'article 1382 ; les terrains qui appartiennent aux associations syndicales de propriétaires prévues par l'article 23 de la loi du 11 octobre 1940 modifiée par la loi du 12 juillet 1941 relative à la reconstruction des immeubles d'habitation partiellement ou totalement détruits par suite d'actes de guerre ; les terrains sis dans les communes de plus de 5.000 habitants, qui appartiennent aux organismes de jardins familiaux, ou dont ils ont la jouissance, et qu'ils utilisent pour la réalisation de leur objet social, tel qu'il est défini à l'article L. 561-1 du code rural et de la pêche maritime* »³¹¹.

164. Pour qu'une totale assimilation entre les biens des personnes publiques et ceux des personnes privées et donc une réelle neutralité de l'imposition, se concrétise, il convient, certes, que les biens des premières soient assujettis aux taxes foncières comme les biens des secondes. Cette étape est en voie de réalisation. Les biens de la plupart des établissements publics, des GIP, ou des personnes publiques *sui generis* ne bénéficient d'aucun régime exonératoire dérogatoire. Quant aux biens des autres personnes publiques, essentiellement les collectivités publiques, ils seront exonérés de taxes foncières, de manière déterminante, au regard d'un critère fonctionnel. De la mission exercée grâce aux biens dépendra l'imposition ou l'exonération permanente de taxes foncières. Toutefois, il est également nécessaire que les biens des personnes privées

³¹⁰ 4°, 5°, 8°, 9° de l'article 1382.

³¹¹ 4°, 5° et 6° de l'article 1394.

soient exonérés lorsqu'ils servent à une activité similaire à celle menée par une personne publique. C'est aussi le sens des propos précités tenus par le député BOYON lorsqu'il précise qu'il « *serait absolument normal de ne pas distinguer les redevables selon qu'il s'agit de personnes privées ou de collectivités publiques* »³¹².

165. Cette assimilation des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées dans le traitement fiscal de la propriété est davantage organisée en matière de taxes additionnelles et supplémentaires aux taxes foncières. Le critère fonctionnel est ici encore plus important pour déterminer les exonérations.

§ 2. L'importance du critère fonctionnel dans la taxation des personnes publiques à diverses taxes dues à raison de la propriété d'un bien

166. Au-delà des taxes foncières, le propriétaire d'un bien est redevable de diverses taxes. Il s'agira de taxes additionnelles aux taxes foncières (A) ou de taxes supplémentaires (B). Les personnes publiques n'échappent pas à ces impositions et leur examen respectif illustre l'importance du critère fonctionnel dans l'imposition du propriétaire public. En effet, elles seront imposées ou exonérées essentiellement en fonction de l'affectation du bien aux différentes activités qu'elles exercent.

A. L'imposition aux taxes additionnelles dues en raison de l'assujettissement aux taxes foncières

167. Les taxes additionnelles aux taxes foncières suivent le régime fiscal applicable aux taxes foncières. Il n'est donc pas surprenant, *a priori*, de constater que ces taxes sont dues par le propriétaire public, dès lors qu'il est redevable des taxes foncières. Or, l'assujettissement aux taxes foncières est principalement la conséquence d'un critère fonctionnel. Partant, les personnes publiques sont assujetties à ces taxes additionnelles de manière déterminante en raison d'un critère fonctionnel. Ces taxes pourraient ne pas appeler d'observation particulière supplémentaire. Toutefois, un examen de chacune s'impose pour vérifier ce postulat initial. Certaines sont affectées à des établissements publics (1), d'autres sont perçues par les collectivités territoriales (2).

³¹² Jacques BOYON, Compte rendu des débats, *précit.*, p.7969. Bien évidemment, le député pense plus à élargir le champ des propriétés imposables en réduisant les exonérations dont bénéficient les biens de certaines personnes publiques plutôt qu'à étendre le champ des exonérations à des biens appartenant à certaines personnes privées.

1. *L'imposition aux taxes additionnelles aux taxes foncières affectées à des établissements publics*

168. Certaines de ces taxes sont affectées à des établissements publics. Tel est le cas de la taxe pour frais de chambre d'agriculture (a) et des taxes spéciales d'équipement (b).

a. *La taxe pour frais de chambre d'agriculture*

169. La taxe pour frais de chambre d'agriculture est une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties et affectée aux chambres d'agriculture, qui sont des établissements publics. L'article 1604 du code général des impôts dispose ainsi qu' « *une taxe calculée sur la même base que la taxe foncière sur les propriétés non bâties est perçue au profit des chambres d'agriculture* ». Il est intéressant de noter à ce sujet que lors de l'examen au Sénat du projet de loi de finances rectificative pour l'année 2000, en date du 18 décembre 2000, le sénateur CHARASSE avait proposé un amendement qui aurait eu pour conséquence d'assoir la taxe pour frais de chambre d'agriculture sur le revenu agricole³¹³. Or, le rapporteur général du texte, le sénateur MARINI avait fait remarquer que la taxe en question est « *une taxe assise sur le revenu des propriétaires. A ce titre, c'est le revenu cadastral et non le revenu agricole qui doit être pris en compte. On ne peut pas appliquer à la contribution additionnelle une variable différente de celle qui régit l'évolution du principal fiscal* »³¹⁴. La secrétaire d'Etat au budget, Florence PARLY, avait alors clairement précisé que « *tous les redevables de la taxe ne sont pas des agriculteurs. La taxe est assise sur l'importance des propriétés non bâties, qui ne sont pas toutes des fermes agricoles* »³¹⁵. Le Conseil d'Etat précise ainsi qu' « *aux termes de l'article 1604 du même code : "Une taxe calculée sur la même base que la taxe foncière sur les propriétés non bâties est perçue au profit des chambres d'agriculture" ; qu'il résulte de ces dispositions que, [...] la taxe perçue au profit des chambres d'agriculture, est due pour toute propriété soumise à la taxe foncière sur les propriétés non bâties ; que le fait qu'un terrain soumis à ce dernier impôt n'aurait pas d'affectation ou de vocation agricole ou horticole ne fait pas obstacle à l'application de la taxe [...]*

³¹³ M.CHARASSE, compte rendu des débats, séance du 18 décembre 2000, JOS, p.7979 : « *Je propose donc que l'augmentation maximale du produit de la taxe soit fixée dans la limite de 1,3 fois [...] le dernier taux d'évolution constaté en ce qui concerne le revenu agricole* ».

³¹⁴ Philippe MARINI, compte rendu des débats, précit., p.7979.

³¹⁵ Florence PARLY, compte rendu des débats, précit., p.7980.

pour frais de chambres d'agriculture »³¹⁶. Ces éléments sont également repris dans le bulletin officiel des finances publiques³¹⁷. Les biens des personnes ne sont donc pas exclus *a priori* du champ d'application de cette taxe. Ils sont donc assimilés à tout autre bien assujetti à la taxe foncière sur les propriétés non bâties.

170. Ces éléments confirment donc, en ce qui concerne les taxes additionnelles aux taxes foncières, l'importance du critère fonctionnel dans l'imposition des biens des personnes publiques. Ainsi, dès lors que les biens des personnes publiques seront assujettis aux taxes foncières, ils le seront aux taxes additionnelles. Or, le critère déterminant de l'imposition des biens des personnes publiques aux taxes foncières est un critère fonctionnel. Les remarques peuvent être similaires concernant les taxes spéciales d'équipement.

b. Les taxes spéciales d'équipement

171. Ce sont des taxes additionnelles aux impôts locaux³¹⁸, affectées aux établissements publics fonciers. L'article 1607 bis du code général des impôts, évoquant le financement des établissements publics fonciers locaux, créé par la loi n°91-662 du 13 juillet 1991 d'orientation pour la ville et modifié notamment par la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009, dispose à son alinéa 3 que « *le produit de la taxe spéciale d'équipement est réparti, [...] entre toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux taxes foncières sur les propriétés bâties ou non bâties, à la taxe d'habitation et à la cotisation foncière des entreprises dans les communes comprises dans la zone de compétence de l'établissement public* ». L'imposition ou le non-assujettissement ne dépend donc pas de la qualité de la personne physique ou morale mais de l'assujettissement ou non aux taxes foncières. Le bulletin officiel des finances publiques précise ainsi que « *tous les contribuables bénéficiant d'une exonération permanente ou temporaire de l'une de ces quatre taxes sont également exonérés de la taxe spéciale d'équipement* »³¹⁹. Cette instruction peut paraître erronée puisque la lecture de l'article 1607 bis du code général des impôts semble plutôt prévoir que les non-

³¹⁶ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 8 avril 1998, n°170119, Leleu, *Dr. Fisc.*, n°45, 4 novembre 1998, comm. 990 ; *Rec.* p.857.

³¹⁷ BOI-IF-AUT-30-20.

³¹⁸ Les taxes spéciales d'équipement sont des taxes additionnelles aux taxes foncières mais également à la taxe d'habitation et à la contribution économique territoriale, qui seront examinées plus tard. Pour une meilleure lisibilité, les taxes spéciales d'équipement seront seulement examinées ici.

³¹⁹ BOI-IF-AUT-70-100.

assujettis aux impôts fonciers seront situés en dehors du champ d'application de la taxe spéciale d'équipement. Toutefois, elle reprend clairement le principe selon lequel l'imposition des biens aux taxes spéciales dépend de l'imposition des biens aux taxes foncières. Or, les biens sont imposés aux taxes foncières de manière déterminante selon un critère fonctionnel.

172. D'ailleurs, les députés puis les sénateurs ont adopté un amendement lors de l'examen du texte dans leur chambre respective qui a conduit à exonérer de taxes spéciales les biens appartenant aux organismes d'habitation à loyer modéré³²⁰. La nature juridique de l'organisme n'est pas une raison de l'exonération. Seule son activité l'est. Cela confirme ainsi le rôle essentiel du critère fonctionnel dans l'exonération de taxes spéciales. Par ailleurs, la loi n°2009-323 du 25 mars 2009 de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion a introduit une exonération similaire pour les sociétés d'économie mixte pour leurs logements attribués sous condition de ressources. Cet amendement fait suite au rapport sur le texte déposé au Sénat le 8 octobre 2008 qui proposait « *d'adopter un amendement portant article additionnel après l'article 9 afin d'étendre aux EPF locaux l'exonération de TSE applicable par les EPF d'Etat aux organismes HLM, aux sociétés d'économie mixte ainsi qu'à leurs locataires* »³²¹. En effet, d'après l'article 1607 *ter* du code général des impôts, les sociétés d'économie mixte, comme les organismes d'habitation à loyer modéré bénéficient, depuis la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005, d'une exonération de taxes spéciales pour « *les locaux d'habitation et dépendances dont ils sont propriétaires et qui sont attribués sous conditions de ressources* ». L'exonération dont bénéficient certaines sociétés d'économie mixte a été permise par l'adoption d'un amendement présenté en première lecture du projet de loi au Sénat. Son auteur souhaitait « *dans un souci d'équité de traitement [...] que les logements détenus par les sociétés d'économie mixte et leurs locataires soient, au même titre que les organismes d'HLM, exonérés de la nouvelle taxe*

³²⁰ Les députés avaient d'abord adopté un amendement exonérant les logements locatifs sociaux (compte rendu des débats, JOAN, 3^{ème} séance du 31 mai 1991, n°42, 1^{er} juin 1991, p.2609). Les sénateurs ont modifié cet amendement en proposant une exonération pour les locaux des organismes d'habitation à loyer modéré (voir notamment, l'avis présenté au nom de la commission des Finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation sur le projet de loi d'orientation pour la ville, par M. François TRUCY, déposé le 13 juin 1991), ce qui a été repris par la commission mixte paritaire puis par l'Assemblée nationale.

³²¹ Dominique BRAYE, Rapport n°8 fait au nom de la commission des Affaires économiques du Sénat sur le projet de loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, 8 octobre 2008, p.113.

additionnelle »³²². Ce ne sont donc pas des considérations organiques qui ont poussé aux exonérations de taxes spéciales, ni d'ailleurs à l'assujettissement à ces taxes, mais bien un critère fonctionnel, relatif à l'activité menée.

173. D'autres taxes additionnelles aux taxes foncières sont perçues par les collectivités territoriales. Il s'agit notamment de la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties, de la taxe sur les friches commerciales ou de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères.

2. L'imposition aux taxes additionnelles aux taxes foncières perçues par les collectivités territoriales

174. Trois taxes sont principalement visées par l'étude des taxes additionnelles aux taxes foncières perçues par les collectivités territoriales. Il s'agit de la taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties (a), la taxe sur les friches commerciales (b) et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (c). Le régime de ces trois impositions révèle que les personnes publiques peuvent y être assujetties, à raison d'un critère fonctionnel, renforçant l'idée d'assimilation des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées.

a. La taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties

175. La taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties a été créée par la loi de finances pour 2010 du 30 décembre 2009 et est codifiée à l'article 1519 I du code général des impôts. Ce dernier dispose que « *I. – il est institué, au profit des communes et des établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre dans les conditions prévues aux articles 1379 et 1379-0 bis, une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties pour les propriétés suivantes : 1° carrières, ardoisières, sablières, tourbières ; 2° terrains à bâtir, rues privées ; 3° terrains d'agrément, parcs et jardins et pièces d'eau ; 4° chemins de fer, canaux de navigation et dépendances ; 5° sols des propriétés bâties et des bâtiments ruraux, cours et dépendances ; II. – Cette taxe est acquittée par le redevable de la taxe foncière sur les propriétés non bâties* ».

³²² Jean-Léonce DUPONT, compte rendu intégral des débats, séance du 3 novembre 2004, JOS, n°94, 4 novembre 2004, p.7531.

176. L'imposition à cette taxe ne dépend pas de la qualité du propriétaire, public ou privé. Elle dépend d'abord de l'imposition à la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Elle dépend ensuite de la nature ou de la culture de la propriété. Les propriétés publiques imposables sont donc assimilées de manière fonctionnelle aux propriétés privées imposables. Une neutralisation de la fiscalité est en effet organisée entre les biens des personnes publiques et ceux des personnes privées. Dès lors que les biens des organismes publics sont affectés à des missions entraînant l'imposition des personnes privées, une exonération ou une exclusion du champ d'application de la taxe n'est pas justifiée. L'imposition des rues privées peut toutefois être constatée quand les rues publiques ne sont pas imposées, car non imposées aux taxes foncières. Mais l'exonération des voies publiques est une exonération fonctionnelle et non organique³²³.

b. La taxe sur les friches commerciales

177. La taxe sur les friches commerciales a été instaurée par la loi de finances rectificative pour 2006, n°2006-1771, en date du 30 décembre 2006. L'instauration de cette taxe a été adoptée en première lecture à l'Assemblée nationale, suite à un amendement déposé par le député Daniel GARRIGUE, et adopté ensuite par le Sénat le 19 décembre 2006. Le but était alors de lutter contre « *l'existence, dans les centres-villes, de friches commerciales qui résultent souvent soit d'opérations de spéculation, soit de la négligence de certains propriétaires* »³²⁴. Le texte a été codifié à l'article 1530 du code général des impôts qui dispose que « *I. - Les communes peuvent, [...] instituer une taxe annuelle sur les friches commerciales situées sur leur territoire [...] II. - La taxe est due pour les biens [...] qui ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ de la cotisation foncière des entreprises [...] depuis au moins deux ans au 1er janvier de l'année d'imposition et qui sont restés inoccupés au cours de la même période [...] III. - La taxe est acquittée par le redevable de la taxe foncière [...]* ».

178. Il fait clairement apparaître que l'expression « *certaines propriétaires* » ne fait pas référence à la qualité publique ou privée du propriétaire mais bien à l'activité menée par le propriétaire. Ainsi, la taxe est bien due par le propriétaire, redevable de la taxe foncière. Plus précisément, « *la taxe sur les friches commerciales est due pour les biens*

³²³ Voir en ce sens, *supra.*, n°161.

³²⁴ Daniel GARRIGUE, compte rendu des débats, 3^{ème} séance du 7 décembre 2006, JOAN, n°114, 8 décembre 2006, p.8761.

*passibles de la taxe foncière sur les propriétés bâties [...] »³²⁵. Or, les personnes publiques sont assujetties à cette taxe pour certains de leurs biens immobiliers, selon essentiellement un critère fonctionnel. De plus, le bien doit avoir été affecté à une activité commerciale, entrant dans le champ de la cotisation foncière des entreprises³²⁶. C'est bien le propriétaire qui est taxé et non celui qui exerce l'activité commerciale. L'imposition dépend bien d'un critère fonctionnel, de l'activité menée grâce au bien. Cela n'exclut donc pas, *a priori*, le propriétaire public du champ d'application de la taxe ni ne l'exonère. D'ailleurs, le bulletin officiel des finances publiques précise utilement que peuvent être assujettis, « *des locaux à usage commercial ou agricole, y compris ceux à usage de bureaux ; des locaux des associations, établissements d'enseignement privé et administrations publiques ; des ateliers d'artisans qui ne sont pas munis d'un outillage suffisant pour leur conférer le caractère d'établissement industriel ; des éléments isolés et des dépendances des établissements industriels situés en dehors de l'enceinte de ces établissements qui ne présentent pas en eux-mêmes un caractère industriel (sièges sociaux, bureaux...)* »³²⁷.*

c. *La taxe d'enlèvement des ordures ménagères*

179. Enfin la taxe d'enlèvement des ordures ménagères est un prélèvement plus ancien. Il est traditionnellement admis que cette taxe a été créée par la loi du 13 août 1926. Toutefois son principe est plus ancien puisque la première loi à l'évoquer est une loi 31 décembre 1900, relative au remplacement des droits d'octroi de la ville de Paris sur les boissons hygiéniques. Une loi du 29 décembre 1897 avait permis aux communes à octroi de mettre en place des taxes de remplacement. « *Elle autorisait les communes à supprimer leurs droits d'octroi sur les "boissons hygiéniques" vins, cidres, poirés, hydromels, bières et eaux minérales [...]. Pour compenser la perte de recette [...] la loi du 29 décembre 1897 a autorisé les communes à octroi à établir des taxes [de remplacement]* »³²⁸, sous la condition d'une approbation législative. La ville de Paris avait donc institué, la première, une taxe d'enlèvement des ordures ménagères, approuvée par le législateur par une loi du 31 décembre 1900. L'article 5 de cette loi disposait ainsi que « *la taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères porte sur toutes les propriétés assujetties à la taxe foncière, à l'exception des usines et des maisons ou*

³²⁵ BOI-IF-AUT-110-30.

³²⁶ Les personnes publiques entrent dans le champ d'application de cette taxe, voir *infra.*, n°253 et s..

³²⁷ BOI-IF-AUT-110-50.

³²⁸ André ALEXIS, *La taxe d'enlèvement des ordures ménagères*, éd. Librairie Rodstein, 1937, p.27.

parties de maisons louées pour un service public [...] La taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères est imposée au nom des propriétaires [...]. Les fonctionnaires et les employés civils ou militaires logés gratuitement dans les bâtiments appartenant à l'Etat ou au département, à la commune ou à un établissement public, sont imposables nominativement à la taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères ». Il ne fait pas de doute que dès l'instauration de cette taxe, c'est le propriétaire qui est assujéti. Et cela fut d'ailleurs l'objet essentiel des débats à l'Assemblée nationale. Ainsi, le député STANISLAS-FERRAND fit remarquer que « *le conseil municipal va frapper les propriétaires d'immeubles* »³²⁹. C'est donc la qualité de propriétaire qui rendait redevable de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, peu importe la qualité publique ou privée du propriétaire. Ceci est par ailleurs renforcé par le principe selon lequel cette imposition porte sur « *toutes les propriétés assujétiées à la taxe foncière* ». Or, les personnes publiques ne sont pas exclues, *a priori*, du champ d'application de la taxe foncière. Le principe selon lequel l'imposition à la taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères dépend de l'imposition d'un bien à la taxe foncière a ensuite été rappelé par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 10 janvier 1908³³⁰.

180. La loi du 13 août 1926 a généralisé la possibilité pour les communes d'instaurer une taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères, sans passer par une approbation législative. Le texte renvoie au pouvoir règlementaire la fixation, notamment, des règles d'assiette de la taxe. L'article 11 du décret du 11 décembre 1926, modifié par le décret du 27 juillet 1928 reprend les idées générales de la loi du 31 décembre 1900. Ainsi, « *la taxe porte sur toutes les propriétés assujétiées à la contribution foncière ou temporairement exemptées de cette contribution, à l'exception des usines et des maisons ou parties de maisons louées pour un service public [...]. La taxe est imposée au nom des propriétaires [...]. Les fonctionnaires et les employés civils ou militaires logés gratuitement dans des bâtiments appartenant à l'Etat, au département, à la commune ou à un établissement public, sont imposables nominativement à la taxe [...]* ». Finalement la principale nouveauté réside dans l'imposition à la taxe d'enlèvement des ordures

³²⁹ M.STANISLAS-FERRAND, compte rendu des débats, 1^{ère} séance du 28 décembre 1900, JOAN, 29 décembre 1900, p.3037.

³³⁰ « [...] Considérant qu'aux termes de l'article 5 de la loi susvisée du 31 décembre 1900, "la taxe pour l'enlèvement des ordures ménagères porte sur toutes les propriétés assujétiées à la taxe foncière, à l'exception toutefois des usines et des maisons ou parties des maisons louées pour un service public" ; que le sieur Siesse ne conteste pas que le magasin qu'il exploite ait été à bon droit assujéti à la taxe foncière [...] » : CE, 10 janvier 1908, n°17770, Sieur Siesse, Rec. p.10.

ménagères des locaux exonérés temporairement de taxe foncière³³¹. En revanche, « *le lien entre la contribution foncière et la taxe des ordures ménagères se constate dans l'une et l'autre lois* »³³² et « *les deux régimes comportent exonération des usines et des maisons ou parties de maisons louées pour un service public* »³³³.

181. Actuellement, l'article 1521 du code général des impôts dispose que « *la taxe porte sur toutes les propriétés soumises à la taxe foncière sur les propriétés bâties ou qui en sont temporairement exonérées ainsi que sur les logements des fonctionnaires ou employés civils et militaires visés à l'article 1523. II. Sont exonérés : les usines, les locaux sans caractère industriel ou commercial loués par l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics, scientifiques, d'enseignement et d'assistance et affectés à un service public* » et l'article 1523 du même code dispose que « *la taxe est imposée au nom des propriétaires [...]. Les fonctionnaires et les employés civils ou militaires logés dans des bâtiments qui appartiennent à l'Etat, aux départements, à la commune ou à un établissement public, scientifique, d'enseignement ou d'assistance, et exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties, sont imposables nominativement* ».

182. Les principes de 1900 et de 1926 sont donc encore d'actualité. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères est bien une taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Or, l'imposition à cette dernière dépend principalement d'un critère fonctionnel, qui rejaillit donc sur l'imposition à la première taxe. Et les personnes publiques n'en sont donc pas exclues, puisque l'imposition repose sur la seule qualité de propriétaire, indépendamment de sa qualité publique ou privée, certains biens des personnes publiques étant de surcroît imposés à la taxe foncière sur les propriétés bâties.

183. L'assimilation fonctionnelle des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées se fait plus précise, dans deux sens. D'abord, certains biens de personnes privées vont être exonérés de taxe d'enlèvement des ordures ménagères comme le sont certains biens de personnes publiques. En effet, les locaux donnés en location à l'État, aux collectivités locales et assimilées ou aux établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance vont pouvoir être exonérés³³⁴ s'ils ne

³³¹ Ce qui permet en 1926 d'imposer les propriétés nouvelles.

³³² André ALEXIS, *op.cit.*, p.67, confirmé par le Conseil d'Etat, par exemple dans l'arrêt CE, 20 décembre 1929, n°9334, Compagnie lyonnaise de construction de voitures et jouets d'enfants, *Rec.* p.1144.

³³³ André ALEXIS, *op.cit.*, p.68.

³³⁴ BOI-IF-AUT-90-10-150.

présentent pas un caractère industriel ou commercial et s'ils sont affectés à un service public³³⁵. Or, il convient de rappeler que les biens de l'Etat, des collectivités locales et assimilés et des établissements publics d'enseignement et d'assistance sont exonérés de manière permanente de taxes foncières, donc de taxe d'enlèvement des ordures ménagères, s'ils sont affectés à un service public ou d'intérêt général et non productif de revenus. S'il n'y a pas une concordance absolue entre la non production de revenus et le caractère industriel et commercial, un rapprochement est tout de même visible.

184. Par ailleurs, il est notable que les bâtiments affectés au logement des ministres, des administrations et de leurs bureaux³³⁶ sont expressément exonérés de taxes foncières. Ils semblent bénéficier d'une présomption de non production de revenus et d'affectation à un service public ou d'intérêt général. Les fonctionnaires et les employés civils ou militaires logés dans des bâtiments qui appartiennent à l'Etat, aux départements, à la commune ou à un établissement public, scientifique, d'enseignement ou d'assistance, et exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties, sont imposables nominativement³³⁷. Ainsi donc, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères sera payée par les fonctionnaires et les employés civils pour l'occupation d'un logement à l'image du paiement de cette taxe par l'occupant d'un logement privé³³⁸. La différence réside dans le fait que le fonctionnaire ou l'employé civil ou militaire est imposé nominativement alors qu'en règle générale c'est le propriétaire qui est taxé.

185. Le constat qui découle de l'examen des taxes additionnelles aux taxes foncières, qu'elles soient perçues par des établissements publics ou par les collectivités territoriales est que le principe selon lequel l'imposition du propriétaire dépend de manière déterminante d'un critère fonctionnel se précise. A ce titre, l'identification de missions d'intérêt général menées par le contribuable public est primordiale pour justifier l'exonération de ces différentes impositions. Cette logique est renforcée par l'examen des taxes supplémentaires dues par le propriétaire, et dont le propriétaire public n'est pas exclu.

³³⁵ BOI-IF-AUT-90-10-160.

³³⁶ 1° de l'article 1382 du code général des impôts.

³³⁷ Article 1523 al. 2 du code général des impôts.

³³⁸ Si la taxe est normalement due par le propriétaire, elle fait partie des charges récupérables par le propriétaire sur le locataire en vertu du décret n°87-713 du 26 août 1987 pris en application de l'article 18 de la loi n° 86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif, l'accès à la propriété de logements sociaux et le développement de l'offre foncière et fixant la liste des charges récupérables. Ce seront donc les occupants d'un logement qui paieront la taxe, en pratique.

B. L'imposition principalement fonctionnelle des propriétaires publics aux taxes supplémentaires aux taxes foncières

186. A la différence des taxes additionnelles aux taxes foncières, les taxes supplémentaires suivent leur propre régime juridique. Dues par le propriétaire, l'analyse respective de leur régime fiscal confirme que le critère déterminant de l'imposition des personnes publiques à raison de la propriété de leurs biens est fonctionnel. Dans un premier temps, l'étude porte sur les taxes dues sur l'ensemble du territoire (1). Dans un second temps, elle traite des taxes spécifiquement dues en Ile-De-France (2).

1. L'imposition des propriétés publiques aux taxes supplémentaires aux taxes foncières perçues sur l'ensemble du territoire

187. Deux taxes sont principalement perçues sur l'ensemble du territoire en supplément des taxes foncières. Il s'agit de la taxe sur les logements vacants et de la taxe de balayage.

188. La taxe sur les logements vacants a été instaurée par la loi n° 98-657 du 29 juillet 1998 modifiée relative à la lutte contre les exclusions et codifiée à l'article 232 du code général des impôts. Elle est perçue au profit de l'Agence Nationale de l'Habitat (ANAH), « dans les communes appartenant à une zone d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants, où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements »³³⁹. L'exposé des motifs de la loi n°98-657 fait apparaître que cette disposition fait partie d'un objectif plus global visant à « mobiliser et à accroître l'offre de logements »³⁴⁰. Les débats parlementaires montrent que l'opposition porte sur l'existence de cette disposition en tant qu'elle serait une atteinte au droit de propriété et non pas tant sur le redevable de la taxe. Dès l'origine du projet de la loi, il est clair que la taxe est due par le propriétaire, peu importe la nature du propriétaire, pour leurs logements, à l'exception des « logements détenus par les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte et destinés à être attribués sous conditions

³³⁹ Art.232 alinéa 1 du code général des impôts.

³⁴⁰ Exposé des motifs du projet de loi d'orientation relatif à la lutte contre les exclusions, p.23.

de ressources »³⁴¹, qui sont hors du champ de la taxe annuelle sur les logements vacants. Le Conseil constitutionnel a été saisi suite à l'adoption de la loi n° 98-657. Parmi les moyens invoqués, les auteurs de la saisine alléguaient « *une méconnaissance du principe d'égalité devant les charges publiques entre les bailleurs privés et publics et, parmi les bailleurs privés, entre les sociétés d'économie mixte de logement social et les autres propriétaires* »³⁴². Toutefois, le Conseil constitutionnel a rejeté ce moyen.

189. Dans un premier temps, relativement à la rupture du principe d'égalité devant les charges publiques entre les bailleurs privés et publics, il relève que « *manque en fait le moyen tiré d'une rupture de l'égalité devant les charges publiques entre bailleurs publics et bailleurs privés, aucune disposition de la loi n'établissant entre eux de distinction en ce qui concerne leur assujettissement* »³⁴³. Le Conseil constitutionnel rappelle donc avec force que les personnes publiques ne sont pas exclues, en tant que telle, du champ d'application de la taxe sur les logements vacants. Autrement dit, le critère organique n'est pas pris en compte dans l'imposition à ladite taxe des personnes publiques pour la propriété de leurs biens.

190. Dans un second temps, il analyse la potentielle rupture de l'égalité devant les charges publiques entre les sociétés d'économie mixte de logement social et les autres propriétaires. Il est ici nécessaire de rappeler qu'une différence de traitement peut être instituée si elle se fonde sur des critères objectifs et rationnels³⁴⁴. Le Conseil constitutionnel a ici jugé que ces critères étaient constitués dans la mesure où « *l'exonération prévue en faveur des organismes d'habitations à loyer modéré et des sociétés d'économie mixte pour les logements qu'ils détiennent et qui sont destinés à être attribués sous conditions de ressources est justifiée par la différence de situation entre, d'une part, ces organismes et sociétés et, d'autre part, les autres bailleurs publics et privés* »³⁴⁵. Cette différence de situation relève notamment de la « *mise en œuvre de politiques spécifiques, liées notamment à des opérations d'urbanisme ou à la recherche*

³⁴¹ L'alinéa 2 de l'article 232 du CGI dispose ainsi que « *la taxe est due pour chaque logement vacant depuis au moins deux années consécutives, au 1er janvier de l'année d'imposition, à l'exception des logements détenus par les organismes d'habitations à loyer modéré et les sociétés d'économie mixte et destinés à être attribués sous conditions de ressources* ».

³⁴² CC, 29 juillet 1998, n°98-403 DC, loi relative à la lutte contre les exclusions, commentaire Michel VERPEAUX, *CJEG*, n°560, 20 décembre 1999, pp.411-426 ; commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *AJDA*, n°9, 20 septembre 1998, pp.705-715 ; note Olivia DUFOUR, *LPA*, n°91, 31 juillet 1998, pp.3-4, cons. 12.

³⁴³ CC, 29 juillet 1998, n°98-403 DC, *précit.*, cons. 14.

³⁴⁴ Voir en ce sens, *supra.*, n°15.

³⁴⁵ CC, 29 juillet 1998, n°98-403 DC, *précit.*, cons. 14.

de la "mixité sociale des villes et des quartiers" »³⁴⁶. L'application d'un régime fiscal différent à certains organismes dépend donc seulement de la mission particulière menée par les personnes bénéficiaires du régime de faveur, donc d'un critère fonctionnel.

191. Il est toutefois nécessaire de préciser qu'en pratique la taxe est due par le propriétaire pour un bien qui n'est pas soumis à la taxe d'habitation, mais donc qui pourrait l'être s'il était occupé. Ainsi, un bien qui n'est jamais passible de la taxe d'habitation ne pourra pas être assujéti à la taxe sur les logements vacants, quand bien même il serait vacant³⁴⁷. Le critère déterminant de l'imposition des biens dépend donc de l'affectation naturelle du bien à l'habitation. Il s'agit à nouveau d'un critère fonctionnel³⁴⁸, le bien étant alors affecté à une activité de type privé et non d'intérêt public. Toutefois, il est notable que les dépendances du domaine public ne peuvent être considérées comme affectées à l'habitation, compte tenu de leur caractère précaire³⁴⁹. Il a donc été jugé, logiquement, que lesdites dépendances ne peuvent être assujétiées à la taxe sur les logements vacants, « *la taxe sur les logements vacants ne concerne que les logements pouvant être mis, sur simple décision du propriétaire, sur le marché immobilier locatif dans des conditions normales et durables d'habitation* »³⁵⁰. Comme le rappelle le commissaire du gouvernement Pierre COLLIN dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat en date du 18 janvier 2008, ministre contre Région Ile-De-France, « *le champ du texte se limite donc aux logements demeurant vacants bien qu'ils soient susceptibles d'être mis sur le marché locatif* ». Dès lors, des dépendances du domaine public, telles que peuvent l'être celles d'un lycée, ne peuvent être assujétiées à cette imposition³⁵¹. Mais cela est, rappelons-le, une conséquence de l'affectation du bien à une activité particulière et non de l'appartenance du bien à une personne publique.

192. La taxe de balayage est une imposition plus ancienne. Elle a été créée au profit des communes par une loi du 26 mars 1873, dans le but de remplacer l'obligation pesant sur les riverains de balayer la voie publique. Codifiée à l'article 1528 du code général des

³⁴⁶ *Ibid.*

³⁴⁷ Voir en ce sens, BOI-IF-AUT-60-30 du BOFIP.

³⁴⁸ Voir sur l'imposition des biens à la taxe d'habitation, voir *infra.*, n°204 et s.

³⁴⁹ BOI-IF-AUT-60-105.

³⁵⁰ CE, 9ème et 10ème sous-sections, 18 janvier 2008 n° 290366, ministre contre Région Ile-De-France, conclusions Pierre COLLIN ; *BDCF* n°4, avril 2008, n°54 ; *RJF* n°4, avril 2008, n°524 ; *Dr. Fisc.*, n°10, 6 mars 2008, comm. 200 ; note Jean-Pierre MAUBLANC, *AJDI*, n°11, novembre 2008, pp.874-875 ; note Christophe MONDOU, *RLCT*, n°34, 1^{er} avril 2008, pp.11-13 ; note Norbert FOULQUIER, *RDI*, n°2, mars 2008, pp.98-99 ; mentionné aux tables du recueil.

³⁵¹ *Ibid.*

impôts, elle a été modernisée par la loi de finances initiale pour 2010³⁵². Cependant, l'exposé des motifs de l'amendement qui a conduit à cette modernisation précise lui-même que « *la taxe de balayage est une imposition très ancienne, dont le régime n'a pas été substantiellement modifié depuis la Troisième République. Le présent amendement codifie et modernise ce régime dans la partie législative du code général des impôts, sans en modifier les aspects essentiels* »³⁵³. L'alinéa 2 de l'article 1528 du CGI dispose que « *la taxe est due par les propriétaires riverains des voies livrées à la circulation publique. Elle est assise sur la surface desdites voies, au droit de la façade de chaque propriété, sur une largeur égale à celle de la moitié desdites voies dans la limite de six mètres* ». Il s'agit donc bien d'une imposition due à raison de la propriété d'un bien immobilier. La qualité publique ou privée du propriétaire importe peu. C'est seulement la fonction de propriétaire qui emporte l'assujettissement à la taxe de balayage. Le BOFiP rappelle à ce sujet que « *la taxe de balayage est une taxe pour service rendu. Par suite, les Etats étrangers sont passibles de la taxe à raison des locaux diplomatiques et consulaires qu'ils possèdent* »³⁵⁴.

193. Pour faire face aux difficultés particulières que connaît l'Ile-De-France, des impositions ont été instituées au profit de ce territoire. Là encore, l'étude des différents régimes fiscaux applicables révèlent que les biens des personnes publiques sont assimilés aux biens des personnes privées et que l'imposition des premiers dépend essentiellement d'un critère fonctionnel.

2. L'imposition des propriétés publiques aux taxes supplémentaires aux taxes foncières perçues en Ile-De-France

194. Il s'agit d'une part de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux, les locaux commerciaux et les locaux de stockage perçue en Ile-De-France et d'autre part de la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement perçue au profit de la région Ile-De-France.

195. La taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue en Ile-De-France a été créée par loi n°89-936 de finances rectificative pour l'année 1989, en date du 29

³⁵² Loi n°2009 – 1673.

³⁵³ Exposé des motifs de l'amendement N° II – 277, présenté par M. LAFFINEUR et M. CARREZ, adopté en première lecture à l'Assemblée nationale le 13 novembre 2009.

³⁵⁴ BOI-IF-AUT-100-50.

décembre 1989, puis plusieurs fois modifiée. La taxe est prévue à l'article 231 *ter* du code général des impôts et est prélevée au profit de l'Etat. Cet article impose expressément les personnes publiques comme les personnes privées puisqu'il dispose au II que « *sont soumises à la taxe les personnes privées ou publiques qui sont propriétaires de locaux imposables [...]* ». C'est la propriété qui emporte là encore l'assujettissement à la taxe et non la qualité de la personne propriétaire. Aucune distinction de propriété n'est opérée et l'assimilation entre la propriété publique et la propriété privée semble à nouveau se réaliser. Cette entrée dans le champ d'application de la taxe des personnes publiques avait été débattue lors de l'examen en première lecture de loi n°89-936. Ainsi le député Jean-Pierre BRARD avait-il estimé que « *les administrations publiques et les collectivités locales en particulier ont déjà des budgets insuffisants pour répondre aux besoins. Nous sommes donc opposés au fait que vous vouliez de nouveau les taxer* »³⁵⁵. Un amendement avait ainsi été déposé visant à « *exonérer les administrations publiques de ce nouvel impôt* »³⁵⁶. Mais un tel amendement avait été rejeté par la commission des finances à l'Assemblée nationale puis par l'Assemblée elle-même.

196. Il convient toutefois de préciser que toutes les propriétés ne sont pas visées par l'article 231 *ter* du code général des impôts. Il s'agit seulement de certains locaux dans lesquels des activités particulières sont menées, à savoir des activités de bureaux, des activités commerciales ou des activités de stockage³⁵⁷. L'assimilation entre les propriétés publiques et les propriétés privées se fait donc sur un fondement fonctionnel. Le bulletin officiel des finances publiques précise utilement le contenu de ces activités. Notamment, les locaux des administrations publiques utilisés « *pour l'exercice de leurs missions administratives, y compris, bien entendu, les locaux à usage de bureaux des assemblées parlementaires, des autres organes constitutionnels (Conseil Constitutionnel, Conseil Économique et Social, etc.), ainsi que des organes délibérants des collectivités locales* »³⁵⁸ entrent dans le champ d'application de la taxe.

197. Plusieurs particularités tenant aux exonérations de cette taxe doivent également être relevées. Ainsi, à la différence des exonérations permanentes de taxes foncières notamment, les établissements privés d'enseignement sous contrat sont exonérés comme

³⁵⁵ M. Jean-Pierre BRARD, compte rendu des débats, 3^{ème} séance du 4 décembre 1989, JOAN, n°103, 5 décembre 1989, p.5964.

³⁵⁶ *Ibid.*

³⁵⁷ I de l'art. 231 *ter* du CGI.

³⁵⁸ BOI-IF-AUT-50-10-10.

les établissements publics d'enseignement. Ainsi, les locaux sont exonérés lorsqu'ils sont le siège d'une même activité³⁵⁹. Sont également exonérés les locaux « *spécialement aménagés pour l'archivage administratif et pour l'exercice d'activités de recherche ou à caractère sanitaire, social, éducatif ou culturel* »³⁶⁰, sans que la qualité publique ou privée de l'organisme propriétaire n'entre en considération. Il est ici notable que le Conseil d'Etat a récemment rappelé les principes conduisant à l'exonération de cette taxe pour les salles de cours des établissements d'enseignement. Il l'a ainsi rejeté au bénéfice d'une association immobilière qui loue des locaux à deux établissements d'enseignement au motif que les salles n'avaient pas été spécialement aménagées³⁶¹. En revanche, conformément aux précisions contenues dans le bulletin officiel des finances publiques³⁶², la circonstance que les locaux soient occupés par un établissement public ou un établissement privé sous contrat, exerçant dès lors la même activité et la même mission, importe peu.

198. Cependant, l'assimilation entre les propriétés publiques et les propriétés privées ne peut être totale compte tenu des activités, lucratives ou non, menées par chacun des propriétaires sur leurs propriétés. Ainsi, « *les collectivités publiques (État, collectivités locales) et leurs établissements publics sans caractère industriel et commercial* »³⁶³ bénéficient-elles d'un régime favorable pour ce qui est de leurs locaux à usage de bureaux (et non pour les locaux à usage commercial ou les locaux de stockage) par l'établissement d'un tarif réduit. Ce tarif préférentiel ne remet pas en cause l'existence d'une assimilation fonctionnelle en terme d'assujettissement à la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue en Ile-De-France, dans la mesure où « *les associations ou organismes sans but lucratif à caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel* »³⁶⁴, dont les activités non lucratives peuvent potentiellement le plus se rapprocher des activités non lucratives des personnes publiques – hors les activités de puissance publique –, bénéficient également de ce traitement de faveur. Ce tarif réduit avait été critiqué pendant les débats à l'Assemblée nationale qui ont précédé l'adoption en première lecture de la loi n°89-936. Ainsi, pour le député François d'AUBERT « *la base de cette taxe n'est pas bonne car l'Etat et les collectivités publiques ne vont pas être*

³⁵⁹ 2° bis du V de l'article 231 ter du CGI.

³⁶⁰ Article 231 ter, V, 2° du CGI.

³⁶¹ CE, 19 juillet 2017, n°405377, Association immobilière Notre-Dame des Champs, inédit au recueil.

³⁶² BOI-IF-AUT-50-10-460.

³⁶³ BOI-IF-AUT-50-20-230.

³⁶⁴ *Ibid.*

traitées de la même façon que les entreprises privées, commerciales ou industrielles qui ont des bureaux puisque vous avez prévu un traitement de faveur pour les collectivités publiques [...] il faut que l'Etat et les collectivités publiques soient traités de la même façon que les entreprises privées »³⁶⁵. Le député Patrick DEVEDJIAN défendait également un amendement, allant dans le même sens, qui tendait à « *demandeur la suppression de la distinction entre les bureaux privés et les bureaux publics* »³⁶⁶. Toutefois, les amendements tendant à sa suppression ont été rejeté tour à tour par la commission des finances et par l'Assemblée elle-même.

199. Enfin, la taxe annuelle sur les surfaces de stationnement a été instituée au profit de la région Ile-De-France par la loi n°2014-1654 de finances pour l'année 2015 en date du 29 décembre 2014. Elle est codifiée à l'article 1599 *quater* C du code général des impôts. Il ressort de cet article et de l'article 231 *ter* du code général des impôts ainsi que des débats à l'Assemblée nationale précédant l'adoption en première lecture de cette taxe que son régime juridique dépend très largement de celui de la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux perçue en Ile-De-France³⁶⁷. Les propriétés publiques et privées sont donc assimilées et les surfaces de stationnement appartenant aux personnes publiques entrent dans le champ de la taxe, comme les surfaces de stationnement appartenant aux personnes privées. La taxe sera due dès lors que le local auquel la surface de stationnement est annexée sera assujetti à la taxe sur les bureaux, soit en fonction de l'activité menée par le propriétaire. L'assimilation entre les propriétés publiques et privées relativement à l'assujettissement à la taxe sur les surfaces de stationnement est donc fonctionnelle. Il est notable qu'un tarif de faveur n'a pas été prévu au bénéfice des surfaces de stationnement appartenant à des personnes publiques.

200. L'imposition des biens des personnes publiques est marquée par une large assimilation fonctionnelle des propriétés publiques et des propriétés privées. C'est essentiellement de l'exercice d'une mission particulière liée à l'intérêt général que dépendent leurs exemptions d'imposition. Seul le stade de l'appropriation de la propriété immobilière échappe totalement à cette logique. L'assimilation entre les biens des

³⁶⁵ François d'AUBERT, compte rendu des débats, 3^{ème} séance du 4 décembre 1989, *précit.*, p.5959.

³⁶⁶ Patrick DEVEDJIAN, compte rendu des débats, 3^{ème} séance du 4 décembre 1989, *précit.*, p.5967.

³⁶⁷ Pour Christian ECKERT, secrétaire d'Etat chargé du budget, « *l'alinéa 4 de l'amendement définit en effet les redevables de la taxe, et non pas les biens soumis, et l'alinéa 6 renvoie aux 1^o, 2^o et 3^o du III de l'article 231 ter du code général des impôts, qui visent les "locaux à usage de bureaux", les "locaux commerciaux" et les "locaux de stockage"* », compte rendu intégral des débats, 2^{ème} séance du 13 novembre 2014, JOAN, n°115, 14 novembre 2014, p.8688.

personnes publiques et les biens des personnes privées est davantage marquée encore lorsque le bien est détaché de l'idée de propriété. En effet, lorsqu'il ne représente plus que l'utilité pour la personne qui le contrôle d'un point de vue matériel, et non plus juridique comme c'est le cas avec la propriété, il est imposé seulement en fonction de l'usage. D'un point de vue fiscal, une neutralisation des biens utilisés par les personnes publiques et par les personnes privées est organisée.

Chapitre 2. La neutralisation de l'imposition des biens par l'assimilation fonctionnelle des contrôles matériels publics et privés

201. Pour Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, « *le mot "bien" a de nombreux sens ; il en a au moins deux, moral et juridique. [...] Dans le second, il désigne ce qui est utile, qui satisfait les besoins matériels de l'homme* »³⁶⁸. Autrement dit, le bien peut ne pas être assimilé à la propriété. Il ne s'agit ici simplement que d'apprécier l'usage d'une chose que peut faire une personne. Ce bien doit satisfaire « *les besoins matériels* » de la personne qui l'utilise. La propriété qui suppose qu'un contrôle juridique soit établi n'est plus nécessaire. Il suffit qu'un contrôle matériel soit exercé par une personne pour identifier le bien.

202. Le droit fiscal appréhende également ce type de comportement. Les personnes qui contrôlent matériellement un bien vont donc également subir une imposition sur celui-ci. Les personnes publiques ne sont pas exemptées, par principe. D'ailleurs, l'utilisation de l'identification du bien à travers l'usage permet de comprendre les raisons de l'assujettissement essentiellement fonctionnel de celles-ci. Certes, le critère organique permet marginalement de justifier certaines exonérations, mais la plupart sont discutables.

203. Deux types de contrôle, et leurs impositions corrélatives, peuvent être examinés. Le contrôle matériel peut consister en un usage non économique du bien. Il s'agit alors d'étudier l'assujettissement des personnes publiques à la taxe d'habitation (Section 1). Le contrôle matériel peut également s'exercer dans le cadre d'une activité industrielle et commerciale. Certains impôts sont alors dus à raison de l'affectation du bien à un usage économique, y compris par les personnes publiques (Section 2). Dans les deux cas, une neutralité est largement organisée, par l'assimilation fonctionnelle des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées. Les premiers sont généralement imposés aux différentes impositions sauf lorsqu'ils sont affectés à des missions qui ne relèvent pas des préoccupations des personnes privées.

³⁶⁸ Philippe MALAURIE et Laurent AYNES, *op.cit.*, p.15.

Section 1. L'imposition fonctionnelle à la taxe d'habitation des biens à usage non économique des personnes publiques

204. Les personnes publiques peuvent potentiellement subir la charge fiscale engendrée par le paiement de la taxe d'habitation sur certains de leurs biens. Cet impôt est établi en fonction de l'usage qui est fait du bien immobilier. L'assujettissement de principe des personnes publiques repose alors sur un critère fonctionnel (§1). Toutefois, le législateur et le juge ont posé quelques dérogations, en favorisant d'un point de vue organique certaines personnes publiques. Ces régimes de faveur semblent toutefois discutables (§2).

§ 1. L'assimilation fonctionnelle des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées face à l'imposition à la taxe d'habitation

205. Les personnes publiques subissent généralement un assujettissement de principe à la taxe d'habitation. Ceci résulte de l'application d'un critère fonctionnel (A). Cela ouvre la voie à une assimilation de principe entre les biens utilisés par les personnes publiques et ceux utilisés par les personnes privées. Il convient en effet de rappeler que la taxe d'habitation porte sur un usage des locaux et non sur la personne qui l'utilise. Or, les conditions d'assujettissement des locaux d'habitation des personnes privées et des personnes morales sont similaires. L'idée d'une assimilation fonctionnelle entre chacun de ces usages, et par conséquent d'une neutralisation des impositions, est alors renforcée (B).

A. L'assujettissement de principe des biens de la plupart personnes publiques à la taxe d'habitation

206. Le code général des impôts ne semble pas exclure l'assujettissement des personnes publiques à la taxe d'habitation. L'article 1408 du code général des impôts dispose à cet effet que « *la taxe est établie au nom des personnes qui ont, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance des locaux imposables [...]* ». Le terme « *personne* » englobe à la fois les personnes physiques et les personnes morales, dont les personnes morales de droit public. Le bulletin officiel des finances publiques précise

d'ailleurs que « *la taxe d'habitation est donc applicable aussi bien aux personnes physiques qu'aux personnes morales* »³⁶⁹, incluant les personnes morales de droit public qui sont « *notamment : des services de l'État, des régions, des départements et des communes dotés ou non d'une personnalité propre ; des établissements publics ayant ou non un caractère industriel et commercial* »³⁷⁰.

207. Toutefois, avec la taxe d'habitation, il s'agit d'imposer l'usage d'un bien ou plus précisément, pour reprendre les termes de l'article 1408 du code général des impôts, « *la disposition ou la jouissance des locaux imposables* ». Il convient alors de déterminer lesdits locaux (1). Il apparaît que l'interprétation posée par le Conseil d'Etat de la notion d'organisme est sujette à discussion (2).

1. *La détermination des locaux des personnes publiques redevables de la taxe d'habitation*

208. L'imposition des locaux à caractère industriel et commercial des personnes publiques est appréciée par l'article 165 de l'annexe IV du code général des impôts qui indique que « *[...] les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires. Le même régime est appliqué à tous les organismes de l'Etat des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial, s'ils bénéficient de l'autonomie financière [...]* ». Il convient d'abord de préciser que les locaux à caractère industriel et commercial, dont la jouissance est attribuée aux personnes morales de droit public sont généralement assujettis à la contribution économique territoriale³⁷¹, ce qui les exclut du champ d'application de la taxe d'habitation. Ensuite, seuls ne sont pas visés les locaux à caractère industriel et commercial des organismes publics ne bénéficiant pas d'une autonomie financière. Le champ est alors très restreint, voire marginal. En effet, les organismes de l'Etat ayant une activité industrielle et commerciale sont très largement dotés au minimum de l'autonomie financière et leurs opérations sont retracées dans un budget annexe. Les organismes des collectivités territoriales qui exercent les mêmes activités disposent également de cette autonomie et

³⁶⁹ BOI-IF-TH-10-20-10-1.

³⁷⁰ BOI-IF-TH-10-20-10-70.

³⁷¹ BOI-IF-TH-10-10-30-20 : « *Les locaux meublés [à caractère industriel et commercial] dont disposent [les organismes et établissements publics] sont toutefois imposables à la taxe d'habitation lorsque, d'une part, ils ne sont pas pris en compte pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises [...]* ».

sont appréhendés dans des budgets autonomes. Ces organismes sont alors assujettis à la taxe d'habitation, sauf pour les locaux concernés par la contribution économique territoriale. Seules les activités des régies antérieures à 1926 sont retranscrites dans un budget annexe du budget général et n'ont pas d'autonomie financière.

209. Le I de l'article 1407 dispose ensuite que « *la taxe d'habitation est due : [...] 3° Pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que par les établissements publics autres que ceux visés à l'article 1408 II 1°* ». Au préalable, il est notable que la doctrine administrative étend l'assujettissement de la taxe d'habitation aux organismes des régions. Cela n'a pas été prévu par le législateur. Toutefois, la codification est une reprise des termes de l'ordonnance n°59-108 du 7 janvier 1959, notamment de l'article 8³⁷², portant réforme des impositions perçues au profit des collectivités locales et de divers organismes³⁷³. Or il a fallu attendre la loi n°82-213 du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions pour que ces dernières aient le même statut que les autres collectivités. Le non-assujettissement des locaux occupés par les régions est donc probablement un oubli du législateur. Toutefois, la seule extension de la taxation des locaux occupés par les communes et les départements à ceux occupés par les régions, posée par le bulletin officiel des finances publiques, offre un fondement juridique incertain à l'imposition des régions³⁷⁴. Par ailleurs, il est nécessaire de déterminer ce que recouvre le terme d'organisme. L'interprétation donnée par le Conseil d'Etat peut être discutable.

³⁷² « [...] Les organismes de l'Etat, des départements et des communes ainsi que les établissements publics, à l'exception des établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance sont passibles de la taxe d'habitation pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial qu'ils occupent »

³⁷³ Cette ordonnance est à l'origine de la suppression de la contribution mobilière et de la création de la taxe d'habitation, reprise ensuite par la loi n°73-1229 du 31 décembre 1973 sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale, dont l'article 1 dispose que « I. Les dispositions de l'ordonnance n°59-108 du 7 janvier 1959 [...] prennent effet le 1^{er} janvier 1974 [...] ».

³⁷⁴ BOI-IF-TH-10-10-30-1 : « En matière de taxe d'habitation, la situation des locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'État, des régions et des départements est régie par l'article 1407 I 3° du code général des impôts ».

2. *La discussion autour de la notion d'organisme redevable de la taxe d'habitation pour leurs biens*

210. Le Conseil d'Etat, depuis un arrêt d'assemblée du 23 février 2001, *Commission des opérations de bourse*³⁷⁵, considère que « *les dispositions du 3° du 1 de l'article 1407 relatives aux "organismes de l'Etat, des départements et des communes" doivent être regardées comme visant des organismes personnalisés placés auprès de ces personnes publiques [...]* ». Autrement, dit, pour le Conseil d'Etat, le terme « *organisme* » se rapproche largement de l'établissement public, l'organisme jouissant, à l'instar de l'établissement public, des attributs de la personne morale et étant placé auprès d'une collectivité publique – Etat ou collectivité territoriale.

211. Le Conseil d'Etat suit en cela son commissaire du gouvernement. Pour Gilles BACHELIER, en effet, le terme « *organisme* » trouve son origine dans la terminologie employée en 1941 et 1942 pour la contribution mobilière qui préfigure la taxe d'habitation. Il rappelle alors que la loi du 28 juin 1941 portant fixation du budget de l'exercice 1941 puis le décret n°3162 du 28 octobre 1942 ont « *introduit un article 244 bis ainsi rédigé : « les organismes de l'Etat, des départements ou des communes ainsi que les établissements publics autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance sont passibles de la contribution mobilière pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial qu'ils occupent* ». Or, « *les règles d'assujettissement à la contribution mobilière des organismes de l'Etat arrêtées en 1942 s'expliquent par le contexte de l'époque caractérisé par l'institution d'organismes corporatifs chargés de l'organisation de la production. Les organismes de l'Etat visés par ces textes correspondent à ces bureaux et à ces comités. Ils étaient distincts de l'Etat et avaient la personnalité juridique* ». Il en déduit alors naturellement que « *par "organismes de l'Etat", il convient d'entendre des organismes distincts de l'Etat et possédant une personnalité juridique propre* » et donc que le 3° du I de l'article 1407 du code général des impôts « *visé de nos jours les organismes publics de l'Etat, des départements ou des communes, auxquels il convient d'ajouter aujourd'hui ceux des*

³⁷⁵ CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, *Commission des opérations de bourse*, conclusions Gilles BACHELIER ; *BDCF*, n°5, mai 2001, n°69 ; *RJF*, n°5, mai 2001, n°637 ; *Dr. Fisc.*, n°21, 23 mai 2001, comm. 478 ; *Rec.* p.80.

régions, qui sont dotés de la personnalité morale et qui se livrent à une activité de service public administratif »³⁷⁶.

212. Cette position conduit à encadrer très largement le champ de l’assujettissement à la taxe d’habitation. Les établissements publics sont explicitement visés par l’article 1407. Si cet article ne « *correspond pas aujourd’hui à une coquille vide* »³⁷⁷, le nombre et la nature des autres organismes, tels que définis par le commissaire du gouvernement, sont alors très réduits. Il s’agit principalement, selon Gilles BACHELIER, des groupements d’intérêt public ou de la Banque de France.

213. L’analyse historique menée par le commissaire du gouvernement n’est pas dénuée de fondements. Le régime juridique de la contribution mobilière a largement inspiré celui de la taxe d’habitation. L’article 1 de la loi n°73-1229 du 31 décembre 1973 sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale dispose que « *I. Les dispositions de l’ordonnance n°59-108 du 7 janvier 1959 [...] prennent effet le 1^{er} janvier 1974 [...]* ». Or, le rapport fait au nom de la commission des lois sur le projet de loi par le député Charles BIGNON précise que les nouveaux impôts prévus par l’ordonnance de 1959 – taxes foncières et taxe d’habitation – qui remplacent les impôts préexistants – les deux contributions foncières et la contribution mobilière – « *frappent les mêmes biens que les précédents mais ils reposent désormais sur une base commune et homogène : la valeur locative cadastrale* »³⁷⁸. Ce ne seraient alors que les bases d’imposition qui auraient évolué.

214. Mais il est indéniable que le contexte de 1959 et de 1973 est différent du contexte de 1941. Chercher le contexte de cette époque est alors probablement peu judicieux. Ainsi, certaines situations non prévues par le législateur de 1941 ont pu intervenir postérieurement et doivent pouvoir être régies par les textes antérieurs, ces derniers devant bénéficier d’une certaine plasticité. Gilles BACHELIER le reconnaît lui-même implicitement puisque pour justifier le fait que le 3° du I de l’article 1407 du code général des impôts n’est pas une coquille vide, il prend l’exemple des groupements d’intérêt public. Ces personnes morales de droit public ont été créées par la loi n°82-610 du 15 juillet 1982 d’orientation et de programmation pour la recherche et le

³⁷⁶ Conclusions de Gilles BACHELIER sous l’arrêt CE, Assemblée, 23 février 2001, *précit.*

³⁷⁷ *Ibid.*

³⁷⁸ Charles BIGNON, Rapport n°807 fait au nom de la commission des lois de l’Assemblée nationale sur le projet de loi sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale, 29 novembre 1973.

développement technologique de la France. Ultérieurement, l'utilisation de ce type de groupement a été permise dans de nombreux autres secteurs. Le commissaire du gouvernement rappelle dans ses conclusions « *à propos des agences régionales de l'hospitalisation que ces personnes morales de droit public constituées sous forme de GIP entre l'État et des organismes d'assurance maladie n'avaient pas le caractère d'établissements publics (CE, 1er déc. 1997, Syndicat national des inspecteurs des affaires sanitaires et sociales : Rec. CE, p. 453)* ». Or, le législateur de 1941 n'avait évidemment pas pu prévoir l'instauration d'un tel organisme.

215. Une autre lecture du terme « *organisme* » est toutefois possible, rendant alors une plus grande cohérence d'ensemble au dispositif. Il convient de reprendre ici le sens commun d'« *organisme* ». Le dictionnaire *Le Littré* le définit comme « *un ensemble de services, d'administrations auxquels est assignée une tâche précise, une mission particulière* ». Rien n'indique qu'un organisme ait un fonctionnement autonome. Les organismes de l'Etat ou des collectivités territoriales pourraient alors simplement désigner les services relevant de l'Etat ou desdites collectivités. D'ailleurs, la matière fiscale n'échappe pas à cette définition. Pour Ludovic AYRAULT, « *le constat peut être fait [...] de l'opposition apparente entre organisme de l'Etat ou d'une collectivité territoriale et les autres personnes morales. A priori, l'organisme ne serait donc pas doté de la personnalité morale. [...] L'interprétation à retenir est donc celle d'une entité non dotée de la personnalité juridique, faisant partie d'une personne morale. Dépourvu d'autonomie juridique, l'organisme peut néanmoins se voir reconnaître une autonomie financière [...]* »³⁷⁹.

216. Une telle interprétation aurait le mérite de rétablir une double cohérence. En premier lieu, la taxe d'habitation impose l'usage d'un local. En intégrant dans le champ d'application de cet impôt l'ensemble des locaux utilisés par les personnes publiques, y compris les collectivités publiques, sauf exceptions, les usages qu'ils soient le fait d'une personne publique ou d'une personne privée seraient alors assimilés. Le principe de base qui sous-tend la taxe d'habitation, dès son origine, serait alors respecté. Le rapport du député Charles BIGNON précisait à cet effet que « *la taxe d'habitation frappe tous les locaux meublés affectés à l'habitation, à l'exclusion des locaux assujettis à la taxe*

³⁷⁹ Ludovic AYRAULT, « *Personne publique et droit fiscal* », *art.cit.*, p.203.

professionnelle [...] »³⁸⁰. En second lieu, pour fixer les locaux des personnes publiques assujettis à la taxe d'habitation, l'administration se réfère aux règles qui prévalent pour les locaux des personnes morales de droit privé. L'assimilation entre les locaux occupés par des personnes publiques et par des personnes privées est alors renforcée.

B. L'assimilation fonctionnelle des biens imposés à la taxe d'habitation

217. Il ne suffit évidemment pas qu'un local appartienne à une personne pour qu'il soit passible de la taxe d'habitation. Des conditions supplémentaires sont fixées par le code général des impôts. Or, elles sont similaires pour les locaux des personnes publiques (1) et ceux des personnes privées (2), pour entrer dans le champ de la taxe. Cela renforce alors la nécessité d'une assimilation globale entre les biens, quelle que soit la qualité de la personne qui use du local assujetti.

1. Les conditions tenant à l'assujettissement à la taxe d'habitation des locaux occupés par des personnes publiques

218. Le I de l'article 1407 du code général des impôts dispose que « *la taxe d'habitation est due : [...] 3° Pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par les organismes de l'Etat, des départements et des communes, ainsi que par les établissements publics autres que ceux visés à l'article 1408 II 1°* ». Le bulletin officiel des finances publiques précise utilement le contenu de ces dispositions. Les locaux des « *organismes de l'Etat, des départements et des communes* », ainsi que ceux des régions, sont assujettis à la taxe d'habitation lorsque ils « *ne sont pas agencés en vue de l'exercice d'une activité industrielle ou commerciale (seuls sont visés par la taxe d'habitation les locaux à usage de salles de réunion et de bureaux administratifs) ; ne sont pas ouverts au public* »³⁸¹. De plus, les locaux meublés à caractère industriel et commercial desdits organismes sont également assujettis « *lorsque, d'une part, ils ne sont pas pris en compte pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises (l'organisme exerçant une activité expressément exonérée de la cotisation foncière des entreprises ou placée hors du champ d'application de cette cotisation) et que, d'autre part, ces locaux ne sont pas ouverts au public et sont, par ailleurs, affectés aux services*

³⁸⁰ Rapport fait au nom de la commission des lois sur le projet de loi sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale par le député Charles BIGNON, *précit.*, p.14.

³⁸¹ BOI-IF-TH-10-10-30-10.

administratifs de l'établissement »³⁸². Finalement, quelle que soit le caractère administratif ou industriel et commercial de l'organisme, les locaux sont assujettis à la taxe d'habitation lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la cotisation foncière des entreprises, qu'ils ne sont pas ouverts au public et qu'ils sont affectés aux services administratifs.

219. Or, ces trois conditions sont similaires à celles posées pour assujettir les locaux d'organismes privés. Cette situation illustre clairement l'assimilation des locaux quelle que soit la personne qui y exerce ses activités.

2. La similarité des conditions conduisant à l'assujettissement des locaux occupés par des personnes publiques et des locaux occupés par des personnes privés

220. L'assujettissement des locaux des organismes privés à la taxe d'habitation résulte du cumul de trois conditions, posées directement par le code général des impôts. Le 2° du I de l'article 1407 du code général des impôts précise ainsi que « *la taxe d'habitation est due : [...] 2° Pour les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et qui ne sont pas retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises* ».

221. Pour être imposé, les locaux des organismes privés doivent d'abord être « *meublés conformément à leur destination* ». Le bulletin officiel des finances publiques précise cette condition. En plus des « *locaux destinés à la vie personnelle ou commune des membres de la collectivité et dont l'accès est réservé aux membres de cette collectivité ou à leurs invités* »³⁸³, c'est-à-dire les locaux destinés à l'habitation personnelle, sont surtout imposables les « *locaux servant à l'administration des collectivités privées* »³⁸⁴. Il s'agit plus précisément des « *locaux servant aux réunions du conseil d'administration des sociétés exonérées de CFE* »³⁸⁵, des bureaux³⁸⁶, ou des locaux assimilés³⁸⁷. Or, cela correspond bien aux locaux des organismes publics assujettis, puisque ceux-ci sont imposés s'ils sont « *affectés aux services administratifs de l'établissement* » pour les locaux meublés à caractère industriel ou commercial, ou s'ils sont « *à usage de salles de réunion et de bureaux administratifs* ».

³⁸² BOI-IF-TH-10-10-30-20.

³⁸³ BOI-IF-TH-10-10-20-30.

³⁸⁴ BOI-IF-TH-10-10-20-40.

³⁸⁵ BOI-IF-TH-10-10-20-50.

³⁸⁶ BOI-IF-TH-10-10-20-60.

³⁸⁷ BOI-IF-TH-10-10-20-70.

222. Les locaux des organismes privés doivent ensuite être « *occupés à titre privatif* ». Il s'agit simplement des locaux qui ne sont pas accessibles au public³⁸⁸. Cette condition est identique à celle posée pour l'assujettissement des locaux des organismes publics. D'ailleurs, le bulletin officiel des finances publiques renvoie aux explications apportées sur les dispositions applicables aux organismes privés pour préciser celles applicables aux organismes publics. Le Conseil d'Etat insiste sur le nécessaire et strict respect de cette condition, qui pourtant n'apparaît pas explicitement dans les dispositions du 3° du I de l'article 1407 du code général des impôts, de sorte qu'il organise volontairement une assimilation entre les locaux utilisés par les organismes privés et les organismes publics sur ce point. Ainsi, dans son arrêt du 21 juin 1996, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, il rappelle « *qu'il ressort des pièces du dossier que l'imposition contestée porte sur des locaux meublés sans caractère industriel ou commercial occupés par un établissement public non visé par l'article 1408 II 1° du code général des impôts ; que ces locaux, qui ne sont pas librement accessibles au public, sont soumis à la taxe d'habitation en vertu de l'article 1407 I-3° du même code [...]* »³⁸⁹. La solution est ancienne et reprise de la position adoptée par le Conseil d'Etat en matière de contribution mobilière. Le Conseil d'Etat a pu juger qu'un syndicat intercommunal d'électricité devait être assujetti à ladite taxe pour des locaux « *meublés et affectés à l'usage de bureau pour son président et de salles de réunion ou de délibération* »³⁹⁰ dans un arrêt du 18 novembre 1935. Le Conseil d'Etat avait assimilé les locaux d'un individu à ceux d'une collectivité, sans qu'il soit tenu compte de la qualité publique ou privée de la collectivité. Seule l'affectation du local le rendait imposable à la contribution mobilière³⁹¹.

223. Enfin, les locaux, qu'ils soient utilisés par les organismes privés ou par les organismes publics, ne doivent pas être soumis à la cotisation foncière des entreprises. Le

³⁸⁸ Le bulletin officiel des finances publiques précise que « *les locaux meublés auxquels le public a accès ne sont pas imposables à la taxe d'habitation* » (BOI-IF-TH-10-10-20-90).

³⁸⁹ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections, 21 juin 1996, n°157433, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, *Dr. Fisc.*, n°45, 6 novembre 1996, comm. 1377 ; *RJF*, n°8-9, août-septembre 1996, n°1023 ; *Rec. p.239*.

³⁹⁰ CE, 18 novembre 1935, n°44612, Syndicat intercommunal d'électricité des Deux-Sèvres, *Rec. p.1067*.

³⁹¹ « *Considérant que, d'après les articles 13 et 17 de la loi du 21 avril 1832, la contribution mobilière est due pour toute habitation meublée affectée à l'habitation personnelle, sans qu'aucune distinction soit faite entre le cas où les locaux sont affectés au service d'un individu et celui où ils sont affectés au service d'une collectivité ;*

Considérant que les locaux à raison desquels le syndicat intercommunal d'électricité des Deux-Sèvres a été imposé à la contribution mobilière et à la taxe d'habitation sont meublés et affectés à l'usage de bureau pour son président et de salles de réunion ou de délibération ; que, dans ces conditions, ils doivent être regardés comme servant à l'habitation personnelle, au sens de l'article 17 de la loi du 21 avril 1832 [...] ».

lien entre la taxe d'habitation et la taxe professionnelle, remplacée par la contribution économique territoriale par la loi de finances pour 2010, est constant depuis l'ordonnance n°59-108. Son article 7 disposait ainsi que « *la taxe d'habitation est due pour tous les locaux meublés affectés à l'habitation, à l'exclusion de ceux à raison desquels les contribuables sont assujettis à la taxe professionnelle [...]* ». Les dispositions de l'article 1407 du code général des impôts reprennent ce principe.

224. La détermination des locaux des organismes publics imposables peut donc être mise en parallèle avec celle des locaux des organismes privés assujettis. Les conditions de la taxation sont générales. Elles sont seules à même d'expliquer les fondements de l'assujettissement de certains locaux à la disposition des communes. Ainsi en est-il des villages de vacances, comme le précisa en 1988 le ministre de l'économie répondant à une question écrite du député Pierre PASCALLON. Pour lui, « *lorsqu'ils ne sont pas retenus dans les bases de la taxe professionnelle, les locaux meublés des villages de vacances [exploités par une collectivité locale] sont imposables à la taxe d'habitation* »³⁹². La solution est similaire en ce qui concerne les gîtes ruraux loués par les communes³⁹³. Répondant à des questions écrites du député Augustin BONREPAUX et du député Henri BAYARD, demandant des précisions sur « *le régime fiscal appliqué aux gîtes ruraux communaux* », le ministre de l'économie avait précisé que « *les communes qui donnent en location des gîtes ruraux sont imposables à la taxe d'habitation dans les conditions de droit commun [...]* »³⁹⁴. Certes, le fondement de l'imposition réside dans le I de l'article 1407 qui dispose que « *la taxe d'habitation est due : 1° Pour tous les locaux meublés affectés à l'habitation* ». Mais elle ne peut se comprendre que par une logique d'assimilation posée entre les locaux utilisés par les personnes privées et les locaux utilisés par les personnes publiques. Cela correspond bien à la logique sous-tendant la taxe d'habitation, à savoir l'imposition d'un bien, entendu seulement comme utilité et non comme propriété. Ces précisions éclairent dès lors d'autant plus la nécessité de redéfinir l'expression « organisme de l'Etat et des collectivités territoriales » pour inclure, dans le champ d'application de la taxe, l'ensemble des services qui n'ont pas la personnalité morale.

³⁹² Réponse d'Edouard BALLADUR, ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, à la question écrite n°31282 du député Pierre PASCALLON, JOAN, 12 janvier 1988, p.120 ; *Dr. Fisc.*, n°11, 16 mars 1988, n°561.

³⁹³ BOI-IF-TH-10-10-30-30.

³⁹⁴ Réponse n°42571 de Jacques DELORS, ministre de l'économie, des finances et du budget, à la question écrite n°33660, du député Augustin BONREPAUX et à la question n°36130 du député Henri BAYARD, JOAN, 6 février 1984, p.521.

225. Ceci est d'autant plus nécessaire que le code général des impôts prévoit explicitement des exclusions spécifiques du champ d'application à l'adresse de certaines personnes publiques. Autrement dit, si le code prévoit des exonérations spécifiques, il est donc naturel d'envisager que le principe d'assujettissement soit le plus large possible pour prévoir l'ensemble des situations. Ces dérogations accordées à certaines personnes publiques peuvent apparaître de prime abord comme organique mais l'examen de chacune tend à renforcer la logique fonctionnelle qui prévaut en matière de taxe d'habitation. Analyser l'inclusion ou l'exclusion du champ d'application de certains locaux en fonction des activités qui y sont menées a dès lors le mérite de rendre cohérent le dispositif prévu.

§ 2. Les exemptions organiques discutables de certains locaux publics

226. Le législateur a prévu d'exclure du champ d'application de la taxe les bureaux des fonctionnaires. Le juge a été amené à préciser le contenu du dispositif prévu par le code général des impôts. S'il est constant que l'exclusion du champ de la taxe d'habitation semble bénéficier aux bureaux des fonctionnaires selon un critère essentiellement organique, une autre lecture des dispositions législatives est possible, permettant de rendre cohérent l'ensemble du dispositif prévu pour ladite taxe (A). L'exonération dont bénéficient seulement les établissements publics à caractère scientifiques, d'enseignement et d'assistance est également critiquable (B).

A. L'exemption de taxe d'habitation des bureaux des fonctionnaires

227. Le 4° du II de l'article 1407 du code général des impôts dispose que « *ne sont pas imposables à la taxe : [...] 4° Les bureaux des fonctionnaires publics* ». Il s'agit, à nouveau, d'une reprise des dispositions prévues pour la contribution mobilière. L'ancien article 1436 alinéa 2 du code général des impôts prévoyait ainsi que « *les parties de bâtiments consacrées à l'habitation personnelle doivent seules être comprises dans l'évaluation des loyers à l'exclusion des bureaux des fonctionnaires publics* ». Quant à l'article 7 de l'ordonnance n°59-108 du 7 janvier 1959, il prévoyait que « *la taxe d'habitation est due pour tous les locaux meublés affectés à l'habitation à l'exclusion [...] des bureaux des fonctionnaires publics* ». Il convient au préalable de déterminer si ces dispositions établissent une exclusion du champ d'application de la taxe d'habitation

ou une exonération pour les bureaux des fonctionnaires (1). Il est ensuite nécessaire d'analyser le contenu de cette faveur fiscale (2).

1. *La nature de l'exemption accordée aux bureaux des fonctionnaires publics*

228. Seule la formulation issue de l'ordonnance de 1959 semble précise sur la solution à retenir puisqu'elle paraît exclure explicitement du champ d'application les bureaux des fonctionnaires. Mais l'ancien article 1436 alinéa 2 du code général des impôts, relatif à la contribution mobilière, ou la codification retenue à l'article 1407 pour appliquer l'ordonnance de 1959 créant la taxe d'habitation sont relativement ambigus. Avant 2001, de manière étonnante, la jurisprudence avait retenu le principe de l'exonération de taxe d'habitation pour lesdits bureaux. Concernant la contribution mobilière, le Conseil d'Etat avait ainsi jugé que « *l'article 1432 restreint, en tant que de besoin, le champ de l'exonération prévue à l'article 1436 alinéa 2* »³⁹⁵, dans un arrêt de 1975, Ordre des avocats au barreau de Lille. Cette position a été reprise pour la taxe d'habitation, dans un arrêt du 21 juin 1996, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, le juge précisant ainsi que « *I-3° et le II-4° de l'article 1407 du code général des impôts doivent être combinés et interprétés en ce sens que le I-3° restreint, en tant que de besoin, le champ de l'exonération prévu sur le II-4°* »³⁹⁶. Le juge semble toutefois avoir opéré un revirement de jurisprudence, par sa décision d'assemblée du 23 février 2001, Commission des opérations de bourse. Il indique en effet que « *sont exemptés de la taxe d'habitation les locaux meublés occupés par les agents des services publics administratifs* »³⁹⁷. Les conclusions du commissaire du gouvernement sous cet arrêt éclairent alors cette exemption comme signifiant une exclusion du champ. Gilles BACHELIER précise que « *le paragraphe II de l'article 1407 place résolument hors du champ d'application de la taxe d'habitation les quatre catégories de locaux que ce paragraphe énumère et notamment les bureaux des fonctionnaires publics* ». Cette position est cohérente face à l'ensemble du régime fiscal de la taxe d'habitation puisque « *les cas d'exonération de cette taxe concernent les personnes imposables et sont énumérés au paragraphe II de l'article 1408* »³⁹⁸. Pourtant elle n'est pas reprise par

³⁹⁵ CE, Section, 7 février 1975, n°88611, Ordre des avocats au barreau de Lille, *Dr. Fisc.*, n°20, 19 mai 1975, comm. 687 ; *RJF*, n°4, avril 1975, n°205 ; *Rec.* p.96.

³⁹⁶ CE, 21 juin 1996, n°157433, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, *précit.*

³⁹⁷ CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, Commission des opérations de bourse, *précit.*

³⁹⁸ Conclusions du commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER sous l'arrêt CE, Assemblée, 23 février 2001, Commission des opérations de bourse, *précit.*

l'administration fiscale et le bulletin officiel des finances publiques rappelle que « *les bureaux des fonctionnaires publics sont exonérés de taxe d'habitation conformément aux dispositions de l'article 1407 II 4° du CGI* »³⁹⁹.

229. En pratique, pour le contribuable, les conséquences d'une exonération ou d'une exclusion du champ d'application de la taxe sont les mêmes. Il ne paiera pas l'imposition. En revanche, pour les collectivités bénéficiaires de l'imposition, la différence est de taille. En matière d'impôt local, les collectivités bénéficient généralement d'une compensation de la part de l'Etat lorsque le législateur organise une exonération. En ce sens, Jean-Luc ALBERT rappelle que « *la prise en charge de l'Etat peut être faite par [...] voie de compensations versées aux collectivités locales en contrepartie [...] d'exonérations (dont les collectivités n'ont alors plus la maîtrise et qui diminuent les bases d'imposition et les produits [...])* »⁴⁰⁰. En revanche, ce dispositif n'existe pas lorsque le législateur prévoit une exclusion du champ d'application d'un impôt. Il convient ensuite de préciser l'articulation du régime fiscal applicable aux bureaux des fonctionnaires publics.

2. Discussion sur le contenu de l'exemption de taxe d'habitation accordée aux bureaux des fonctionnaires publics

230. L'assimilation des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées a conduit, d'un point de vue fiscal, à imposer les premiers à la taxe d'habitation comme les seconds. Elle a aussi logiquement contribué à accorder les mêmes exemptions aux biens des personnes publiques que celles dont bénéficient les biens des personnes privées. Toutefois, l'exemption de taxe d'habitation en faveur des bureaux des fonctionnaires publics peut poser quelques difficultés (a). Une conception restrictive de ce régime de faveur pourrait contribuer à y remédier (b).

a. Les difficultés d'appréciation de l'exemption favorable aux bureaux des fonctionnaires publics posées par l'assimilation des locaux publics et privés

231. A l'origine, ce régime avait été introduit, au début des années 1830, « *afin de ne pas assujettir à la contribution mobilière les agents publics qui exerçaient leurs fonctions*

³⁹⁹ BOI-IF-TH-10-40-10-160.

⁴⁰⁰ Jean-Luc ALBERT, *Finances publiques*, Dalloz, coll. Cours, 10^{ème} éd., 2017, p.709.

à leur domicile pour la partie de leur habitation réservée à cette activité »⁴⁰¹. Mais les collectivités étant elles-mêmes redevables de la taxe d'habitation, et dans un souci de cohérence et d'assimilation, ces dernières ont alors également pu bénéficier du régime de faveur applicable aux bureaux des fonctionnaires. « *L'exclusion des bureaux des fonctionnaires publics vise dès l'origine à exempter de la contribution mobilière les locaux meublés occupés par les agents publics affectés à un service public administratif, que ces locaux soient ceux de l'administration ou qu'ils soient situés dans l'habitation personnelle [...]* »⁴⁰².

232. Les difficultés liées à l'appréciation de l'exemption des bureaux des fonctionnaires sont de deux ordres. Il s'agit tout d'abord d'appréhender le sens qui lui est donné. Le Conseil d'Etat a une position clairement affirmée dans l'arrêt du 7 février 1975, Ordre des avocats au barreau de Lille⁴⁰³, concernant la contribution mobilière, reprise pour la taxe d'habitation dans l'arrêt du 21 juin 1996, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul⁴⁰⁴ et confirmé dans l'arrêt du 23 février 2001, Commission des opérations de bourse⁴⁰⁵. Pour le juge, les dispositions du 3° du I et du 4° du II de l'article 1407 du code général des impôts « *doivent être combinées et interprétées en ce sens que, en premier lieu, sont exemptés de la taxe d'habitation les locaux meublés occupés par les agents des services publics administratifs, [...] et, en second lieu, qu'il est dérogé à cette exemption pour les locaux sans caractère industriel ou commercial occupés par les personnes morales de droit public autres que l'Etat, les collectivités territoriales et les établissements publics visés au 1° du II de l'article 1408* ». Autrement dit, le principe réside dans la faveur accordée aux bureaux des fonctionnaires, sauf quand les personnes morales concernées sont assujetties. L'imposition est donc l'exception. Cette position est étonnante.

233. Les dispositions des 3° du I et 4° du II de l'article 1407 du code général des impôts sont issues des articles 7 et 8 de l'ordonnance du 7 janvier 1959. Comme le

⁴⁰¹ Conclusions du commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER sous l'arrêt CE, Assemblée, 23 février 2001, Commission des opérations de bourse, *précit.* Les conclusions reprennent l'article 8 de la loi du 26 mars 1831 relative aux contributions personnelles et mobilières disposant que « *ne seront pas compris dans l'évaluation des loyers... les bureaux des fonctionnaires publics* » et l'article 17 de la loi du 21 avril 1832 précisant que « *les parties des bâtiments consacrées à l'habitation personnelle devront seules être comprises dans l'évaluation des loyers* ».

⁴⁰² *Ibid.*

⁴⁰³ CE, Section, 7 février 1975, n° 88611, Ordre des avocats au barreau de Lille, *précit.*

⁴⁰⁴ CE, 21 juin 1996, n°157433, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, *précit.*

⁴⁰⁵ CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, Commission des opérations de bourse, *précit.*

rappelle Gilles BACHELIER dans ses conclusions sous l'arrêt Commission des opérations de bourse, « l'article 7 énumérait les locaux imposables et excluait de cette liste les quatre catégories de locaux mentionnés aujourd'hui au II de l'article 1407 dont les bureaux des fonctionnaires publics. L'article 8 visait les personnes imposables et mentionnait à ce titre les organismes de l'Etat, ce qui se retrouve aujourd'hui au I-3° de l'article 1407 »⁴⁰⁶. En analysant l'article 7, il est tout à fait possible de considérer dès lors que le principe est l'assujettissement des locaux à usage d'habitation, à l'exception des bureaux des fonctionnaires. L'article 8 organise ensuite une assimilation entre les locaux et les contribuables, compte tenu de l'affectation de ces locaux à un usage sans caractère industriel et commercial. Autrement dit, lesdits locaux sont taxés à l'image des locaux d'habitation des personnes privées, l'article 1407 du code général des impôts ajoutant « les locaux meublés conformément à leur destination et occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés [...] ». Les bureaux des fonctionnaires restent exclus du champ malgré l'assujettissement de principe des organismes publics.

234. Le Conseil d'Etat juge que le principe réside dans l'exonération des bureaux des fonctionnaires, à l'exception de l'assujettissement de certaines personnes publiques pour l'usage de locaux sans caractère industriel et commercial. Il précise alors, pour donner corps à cette exception, que les personnes publiques assujetties sont les établissements publics, autre que les établissements publics à caractère scientifique, et les organismes publics personnalisés des collectivités publiques. Mais, ce faisant, il réduit considérablement le contenu des organismes publics visés par l'assujettissement. La position aurait probablement dû être inversée. Le principe peut résider dans l'assujettissement des établissements et organismes publics, ces derniers pouvant être entendus de manière extensive, en y intégrant les services non personnalisés des collectivités publiques. Cela aurait le mérite de la cohérence, par l'assimilation des locaux à caractère administratif des personnes publiques et des personnes privées. L'exclusion des bureaux des fonctionnaires du champ d'application de la taxe d'habitation doit ensuite être l'exception. Dans cette logique d'assimilation fonctionnelle des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées, à raison des activités à caractère administratif exercées dans les locaux de chacun, seule une appréciation

⁴⁰⁶ Conclusions du commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER sous l'arrêt CE, Assemblée, 23 février 2001, Commission des opérations de bourse, *précit*.

fonctionnelle de la qualité de fonctionnaire public est cohérente pour permettre l'exclusion du champ.

235. Il convient ensuite de déterminer l'étendue du régime de faveur accordé aux bureaux des fonctionnaires. La définition de ces derniers est hésitante. La doctrine administrative pose le principe selon lequel les bureaux concernés sont ceux occupés par « *des agents de l'État, des collectivités locales (régions, départements, communes) et de leurs établissements publics (syndicats de communes, districts, communautés urbaines...) régis par les dispositions du statut général des fonctionnaires de l'État et des collectivités territoriales* »⁴⁰⁷. Pourtant, le bulletin officiel des finances publiques ajoute que « *toutefois, il a été jugé que sont exemptés de la taxe d'habitation les locaux meublés occupés par les agents des services publics administratifs, que ces agents aient ou non la qualité de fonctionnaires titulaires* »⁴⁰⁸. Or, issue de l'arrêt Commission des opérations de bourse, cette solution avait pour objectif, selon les conclusions du commissaire du gouvernement, d' « *[infirmier] nécessairement la doctrine de l'administration* »⁴⁰⁹. L'administration, dans une même instruction, définit donc le fonctionnaire public, tout en infirmant sa définition, plutôt que de la reprendre. Cette position est, au minimum, surprenante et confuse. Elle est surtout source d'une grande insécurité pour les contribuables.

236. Comme le rappelle Gilles BACHELIER dans ses conclusions sous l'arrêt Commission des opérations de bourse, admises en 1831, les dispositions relatives aux bureaux des fonctionnaires publics « *ont été introduites dans la législation à une époque où il n'existait aucun statut de la fonction publique afin de ne pas assujettir à la contribution mobilière les agents publics qui exerçaient leurs fonctions à leur domicile pour la partie de leur habitation réservée à cette activité* »⁴¹⁰. Toutefois, en reconnaissant la qualité de redevable de la contribution mobilière puis de la taxe d'habitation aux organismes publics, la jurisprudence puis le législateur ont étendu la possibilité de leur appliquer le régime favorable aux bureaux des fonctionnaires publics.

⁴⁰⁷ BOI-IF-TH-10-40-10-180.

⁴⁰⁸ *Ibid.*

⁴⁰⁹ Conclusions du commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER sous l'arrêt CE, Assemblée, 23 février 2001, Commission des opérations de bourse, *précit.*

⁴¹⁰ Conclusions du commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER sous l'arrêt CE, Assemblée, 23 février 2001, Commission des opérations de bourse, *précit.*

237. Une interprétation restrictive de la qualité de fonctionnaire public, comme étant les agents régis par les dispositions du statut général des fonctionnaires de l'État et des collectivités territoriales, aurait le mérite de ne pas vider de sens l'assujettissement de principe des locaux occupés par les organismes publics pour leurs services à caractère administratif. Pourtant elle ne serait en phase ni avec l'objectif de la taxe d'habitation qui est d'assujettir un local en fonction de l'activité exercée ni avec la jurisprudence Berkani, comme le rappelle Gilles BACHELIER, qui précise que « *les personnels non statutaires travaillant pour le compte d'un service public à caractère administratif sont des agents contractuels de droit public quel que soit leur emploi* »⁴¹¹. *A contrario*, l'usage d'une définition du fonctionnaire comme étant tout agent public permet d'exclure du champ d'application de la taxe d'habitation tous les locaux dans lesquels une activité publique à caractère administratif est exercée. Cette solution rend alors inutile un assujettissement de principe des organismes publics. Une voie médiane est cependant envisageable.

238. Dans sa thèse, Romain BOURREL rapporte que « *c'est au tournant du XX^{ème} siècle qu'une évolution notable peut être décelée, puisqu'à compter de cette date la doctrine va utiliser l'article défini "la" pour envisager la fonction publique non plus comme différentes activités étatiques mais comme un ensemble, une entité unique, un concept générique* »⁴¹². Or, l'exemption prévue en matière de bureaux des fonctionnaires publics ne semble pas avoir connu ce tournant sémantique. Il est donc probable que l'expression « *bureaux des fonctionnaires publics* » soit utilisée dans le sens large précédemment décrit. Toutefois, un critère restrictif supplémentaire peut être ajouté, qui éviterait d'aboutir à l'inutilité de l'assujettissement de principe des organismes publics.

239. La doctrine administrative précise que « *ne peuvent être assimilés à des bureaux de fonctionnaires publics et sont par suite imposables à la taxe d'habitation, les locaux occupés par [les établissements publics de coopération intercommunale] ainsi que [les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance]* »⁴¹³. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé que « *les locaux occupés par des établissements publics ne sont pas, par eux-mêmes, au nombre des "bureaux de fonctionnaires publics", exonérés de la taxe d'habitation* »⁴¹⁴. En définitive, il semble que ne peuvent avoir la qualité de bureaux de

⁴¹¹ TC, 25 mars 1996, n°03000, Préfet de la région Rhône-Alpes, *Rec.* p.536.

⁴¹² Romain BOURREL, *Emploi public et finances publiques : contribution à l'étude juridique de la gestion de l'Etat*, Presses Universitaires de l'Université Toulouse I – Capitole, 2015, p.20.

⁴¹³ BOI-IF-TH-10-40-10-190.

⁴¹⁴ CE, 21 juin 1996, n°157433, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, *précit.*

fonctionnaires publics que les locaux dans lesquels sont menées des activités à caractère administratif par des agents d'une collectivité publique. Autrement dit, seuls les organismes publics ayant un caractère institutionnel semblent pouvoir bénéficier de l'exemption de taxe d'habitation. Cette faveur peut s'analyser comme une application locale du principe selon lequel « *l'Etat ne se paie pas d'impôt à lui-même* »⁴¹⁵ lorsqu'elle est accordée aux communes puisque ces dernières sont bénéficiaires du produit de la taxe d'habitation en application de l'article 1379 du code général des impôts. Toutefois cette interprétation n'est que partielle. En effet, elle n'explique pas, d'une part, le régime favorable accordé aux bureaux des fonctionnaires de l'Etat, des départements et des régions et, d'autre part, celui accordé aux bureaux des fonctionnaires des communes sis sur le territoire d'une autre commune. L'exclusion du champ d'application de la taxe d'habitation prévue au 4° du II de l'article 1407 ne repose alors que sur un critère organique puisqu'elle n'est prévue que pour les collectivités publiques à caractère institutionnel, sauf à considérer que lesdites collectivités mènent des activités d'une nature tout à fait particulière. Cependant, pour répondre à ces difficultés, une autre solution est possible.

b. Une réponse possible aux difficultés liées à l'assimilation des locaux occupés par des personnes publiques et ceux occupés par des personnes privées

240. Il est possible de s'interroger sur la pertinence de ce dispositif. Il convient de rappeler que « *l'exclusion des bureaux des fonctionnaires publics vise dès l'origine à exempter de la contribution mobilière les locaux meublés occupés par les agents publics affectés à un service public administratif, que ces locaux soient ceux de l'administration ou qu'ils soient situés dans l'habitation personnelle [...]* »⁴¹⁶. Des arrêts anciens du Conseil d'Etat précisent ainsi que les bureaux d'un sous-préfet⁴¹⁷, d'un percepteur⁴¹⁸, d'un receveur particulier d'arrondissement⁴¹⁹ ou d'un conducteur des ponts et chaussées⁴²⁰ n'étaient pas assujettis à la contribution mobilière lorsqu'ils étaient distincts de l'habitation. La reconnaissance de la qualité de redevable aux collectivités publiques a donné une toute autre ampleur à cette faveur, compte tenu de la logique d'assimilation

⁴¹⁵ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.205.

⁴¹⁶ *Ibid.*

⁴¹⁷ CE, 19 janvier 1836.

⁴¹⁸ CE, 15 février 1864, Lambinet, *Rec.*, p.135.

⁴¹⁹ CE, 31 mai 1859, Gouget-Desfontaines, *Rec.*, p.391.

⁴²⁰ CE, 8 novembre 1909, Ville de Saint-Omer contre Bouclet, *Rec.*, p.843.

fonctionnelle qui prévaut en la matière. La rédaction de l'ordonnance de 1959 créant la taxe d'habitation aurait pu inciter à strictement délimiter l'exclusion du champ d'application de ladite taxe aux seuls locaux à usage de bureaux des fonctionnaires lorsque ceux-ci sont distincts de leur habitation. L'article 7 précise en effet que « *la taxe d'habitation est due pour tous les locaux meublés affectés à l'habitation, à l'exclusion [...] des bureaux des fonctionnaires. Sont considérés comme affectés à l'habitation au sens du présent article les locaux qui, destinés à l'usage privatif des sociétés, associations et organismes privés, sont meublés conformément à leur destination et ne sont pas retenus pour l'établissement de la taxe professionnelle* ». Si la qualité de redevable de la taxe d'habitation est reconnue aux organismes publics à l'article 8, la faveur accordée aux bureaux des fonctionnaires ne semblait pouvoir être accordée qu'aux personnes physiques. Cependant, la codification retenue par la suite à l'article 1407 du code général des impôts semble plutôt généraliser le régime retenu pour les bureaux des fonctionnaires publics à l'ensemble des redevables qu'ils soient publics ou privés. La jurisprudence a, par la suite, réduit le champ d'exclusion aux seuls organismes publics institutionnels, parmi les organismes publics.

241. Pourtant, la taxe d'habitation est un impôt assis sur l'usage d'un local, plus précisément un usage privatif. C'est donc l'activité qui est menée dans le local qui est importante. La taxe est indéniablement fondée sur un critère fonctionnel. Le principe posé d'une assimilation fonctionnelle entre les locaux occupés par des organismes publics et les locaux des organismes privés est alors justifié. Face à cette assimilation, il convient de reconsidérer l'exemption accordée aux bureaux des fonctionnaires publics. Ou l'on juge que les fonctionnaires publics des organismes publics institutionnels exercent une activité différente par nature de celle menée par des agents privés ou publics des autres organismes et l'exemption est alors justifiée. Ou bien l'on estime que les fonctionnaires publics exercent dans leurs bureaux une activité similaire de celle des autres agents, dans leur domaine respectif, et en conséquence l'exemption est critiquable et doit être revue. Dans un souci de cohérence, il apparaît que la première solution puisse être retenue. En effet, elle doit être mise en relation avec l'exonération de taxe d'habitation octroyée au 1^o du II de l'article 1408 aux établissements « *visés aux articles 12 et 13 de la loi n^o 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale* », c'est-à-dire le centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion de la fonction publique territoriale. Ces dispositions

illustrent le caractère particulier des missions exercées par les fonctionnaires publics. Alors que l'exemption favorable aux bureaux des fonctionnaires publics pouvait apparaître comme organique, il est plutôt utile d'y voir une exemption fonctionnelle, compte tenu des missions menées par ces agents.

242. Dans le même sens, une autre exemption fondée, *a priori*, sur un critère organique doit être appréhendée. Il s'agit de celle octroyée aux établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance.

B. L'exonération des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance

243. Le 1° du II de l'article 1408 prévoit expressément une exonération de taxe d'habitation pour les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance. Deux critères sont donc exigés pour qu'un établissement puisse bénéficier de cette exonération. Il s'agit, d'une part, d'un critère fonctionnel, relatif à l'activité scientifique, d'enseignement et d'assistance (1), et d'autre part, d'un critère organique relatif au caractère public de l'établissement (2). L'exonération de taxe d'habitation accordée à ce type d'établissement est un héritage des mesures prévues pour le champ d'application de la contribution mobilière. Plus précisément, elle a été introduite par une loi du 28 juin 1941 complétée par un décret du 28 octobre 1942. L'article 23 dudit décret introduit le fait que « *les organismes de l'Etat, des départements ou des communes ainsi que les établissements publics autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance sont passibles de la contribution mobilière pour les locaux meublés sans caractère industriel ou commercial qu'ils occupent* ».

1. Les difficultés liées à la détermination de l'activité menée par l'établissement permettant le bénéfice de l'exonération

244. La détermination des caractères scientifique, d'enseignement et d'assistance de l'établissement n'est pas toujours aisée. Le législateur ne les a pas définis. La doctrine a établi une liste non exhaustive des établissements qui exercent ces activités. Ainsi, en est-il des universités, des centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires (CROUS), des caisses des écoles, des hôpitaux publics, des centres d'action sociale, des caisses de crédit municipal, de Pôle emploi, des caisses nationales d'assurance maladie, d'assurance

vieillesse, des allocations familiales et l'agence centrale des organismes de Sécurité sociale, de l'entente interdépartementale pour la démoustication du littoral méditerranéen, du centre national de la recherche scientifique (CNRS), du commissariat à l'énergie atomique (CEA), de l'institut français de recherche pour l'exploitation de la mer (IFREMER)⁴²¹. Au-delà de son caractère très hétérogène, cette liste ne recouvre pas l'ensemble des organismes visés par les dispositions du 1° du II de l'article 1408. Le juge a donc été amené à en préciser le contenu. Il se base alors sur un faisceau d'indices lui permettant d'apprécier le caractère scientifique, d'enseignement ou d'assistance de l'établissement. Dans une décision du 9 février 2000, Office national des anciens combattants et victimes de guerre, le Conseil d'Etat a ainsi seulement précisé que les missions de cet organisme « *ne se limitent pas au domaine de l'aide sociale et à la gestion d'institutions sociales et médico-sociales* »⁴²². La cour administrative d'appel de Bordeaux a également jugé que les missions d'un cercle militaire⁴²³, « *si elles peuvent ponctuellement se traduire par l'offre de prestations à caractère d'aide sociale telles que la constitution de fonds de secours, excèdent cependant un tel domaine* »⁴²⁴. Il ressort de l'examen de ces deux arrêts que le juge ne définit pas les contours de l'activité scientifiques, d'enseignement et d'assistance. En revanche, il précise que les établissements ne doivent seulement exercer que ces activités. Si les missions sont mixtes, l'établissement ne peut être considéré comme scientifique, d'enseignement ou d'assistance et partant ne peut bénéficier de l'exonération de taxe d'habitation. Cela peut toutefois apparaître très rigoureux dans la mesure où, parallèlement, l'administration accorde aux CROUS le statut d'établissement à caractère scientifique, d'enseignement et d'assistance alors qu'elle précise que « *ces organismes [...] ont notamment pour mission de favoriser l'amélioration des conditions de vie et de travail des étudiants et de gérer les*

⁴²¹ BOI-IF-TH-10-50-10-30.

⁴²² CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-section réunies, 9 février 2000, n°188160, Office national des anciens combattants et victimes de guerre, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *BD CF*, n°3, mars 2000, n°37 ; *Dr. Fisc.*, n°25, 21 juin 2000, comm. 505 ; *RJF*, n°3, mars 2000, n°368 ; *Rec.* p.42.

⁴²³ En vertu de l'article 1 du décret n°81-732 du 29 juillet 1981 portant organisation et fonctionnement des cercles et des foyers dans les armées, et applicable au moment où la cour d'appel a pris sa décision, les cercles militaires sont des « *organismes administratifs à vocation sociale et culturelle dotés de la personnalité morale, procurent aux militaires membres de droit et aux membres adhérents des possibilités de relations, d'entraide, d'informations et de loisirs. Ils peuvent également dispenser certaines prestations pour faciliter l'accomplissement du service des cadres et accroître le bien-être des militaires du rang. Ils n'ont pas de but lucratif* ». Le décret a été abrogé le décret n°2008-1219 du 25 novembre 2008 qui crée notamment un article R3412-1 du code de la défense, reprenant les dispositions précitées. Il remplace seulement l'expression « *organisme administratif* » par l'expression « *établissement public à caractère administratif* ».

⁴²⁴ CAA Bordeaux, 19 février 2004, n° 02BX01896, Cercle mixte du premier régiment d'infanterie de marine de Bayonne, *RJF*, n°7, juillet 2004, n°738.

services propres à satisfaire ces besoins. Ils sont, de ce fait, assimilés à des établissements publics d'enseignement ou d'assistance »⁴²⁵. Enfin, la doctrine administrative n'est pas plus précise sur le contenu des missions scientifiques, d'enseignement ou d'assistance. En réponse à une question écrite posée par le sénateur Marc FRANCOIS, au sujet de l'assujettissement des établissements médico-sociaux, le ministre de l'économie, des finances et de l'emploi a rappelé que « *l'imposition ou non à la taxe d'habitation des établissements médico-sociaux [...] résulte de l'appréciation par le service local, sous le contrôle du juge de l'impôt, de la situation de fait propre à chaque affaire* »⁴²⁶.

245. En revanche, l'application du critère organique est plus aisée et d'application stricte. Seul un établissement public peut bénéficier de l'exonération de taxe d'habitation. Une association qui exercerait les mêmes missions qu'un établissement public scientifique, d'enseignement ou d'assistance ne peut jamais se voir appliquer le régime de faveur⁴²⁷.

2. *Un critère organique discutable*

246. Le Conseil constitutionnel n'a pas eu à se prononcer sur la validité de cette différenciation de régime selon la qualité publique ou privée de l'établissement pour l'exonérer de taxe d'habitation. En revanche, il a été saisi pour apprécier la constitutionnalité d'un dispositif aboutissant à imposer un établissement public d'enseignement au taux réduit de la taxe sur les contrats d'assurance et à imposer au taux normal de ladite taxe un établissement privé exerçant les mêmes missions. Dans sa décision du 14 novembre 2014, Société Mutuelle Saint-Christophe, le juge constitutionnel a alors précisé que « *le principe d'égalité devant l'impôt et les charges publiques n'impose pas que les personnes privées soient soumises à des règles d'assujettissement à l'impôt identiques à celles qui s'appliquent aux personnes morales de droit public* »⁴²⁸. Selon le commentaire officiel de la décision, cette décision s'inscrit dans la ligne jurisprudentielle du Conseil, traduisant « *[sa position] constante qui refuse*

⁴²⁵ BOI-IF-TH-10-50-10-30.

⁴²⁶ Réponse de Christine LAGARDE, ministre de l'économie, des finances et de l'emploi, à la question écrite n° 172 du sénateur François MARC, JOS, 30 août 2007, p.1540.

⁴²⁷ Réponse de Dominique STRAUSS-KAHN, ministre de l'économie, à la question écrite n° 1106 du député Charles MIOSSEC, JOAN, 6 octobre 1997, p.3302.

⁴²⁸ CC, 14 novembre 2014, n°2014-425 QPC, Société mutuelle Saint-Christophe ; note Franck LAFAILLE, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°597, 15 janvier 2015.

d'opérer un contrôle approfondi d'égalité confrontant les règles de droit public et les règles de droit privé au motif qu'à certains égards, les situations que ces différentes règles traitent pourraient être comparables ». Toutefois, pour prendre cette décision, le juge constitutionnel, s'appuyant nécessairement sur « *des critères objectifs et rationnels* », précise que la différenciation des taux de la taxe est fondée sur la différence de nature des locaux affectés à l'enseignement. Les établissements publics d'enseignement occupent des locaux appartenant aux collectivités territoriales quand les établissements privés d'enseignement occupent des locaux privés. Même si cette solution est basée sur le but de la taxe, qui porte sur l'assurance d'un bâtiment, elle est potentiellement contestable dans la mesure où elle ne prend pas en compte les missions exercées dans les locaux, qui sont des missions similaires d'enseignement⁴²⁹.

247. L'analogie avec la taxe d'habitation ne peut être totale. En effet, cette dernière est assise sur un usage d'un local et non sur le local lui-même. La prise en compte de l'activité est alors prépondérante. Or, compte tenu de la rédaction de l'article 1408 du code général des impôts, l'exonération est personnelle. L'extension de la jurisprudence du Conseil pourrait alors trouver là sa limite. S'il était amené à apprécier la constitutionnalité de la disposition, le juge constitutionnel devrait alors probablement se pencher sur les missions exercées par les établissements publics et privés d'enseignement. Sa décision pourrait alors permettre soit de déterminer le contenu spécifique des missions exercées par les établissements publics scientifique, d'enseignement ou d'assistance justifiant l'exonération, soit de considérer que les établissements publics et les établissements privés ne sont pas placés dans des situations objectivement différentes.

248. Par ailleurs, l'exonération de taxe d'habitation spécifiquement attribuée, en vertu d'un critère organique, aux établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance doit être mise en parallèle avec le régime de faveur offert à certains

⁴²⁹ Voir en ce sens, Franck LAFAILLE, note sous la décision du Conseil constitutionnel, 14 novembre 2014, *précit.* ; notamment p.3 : « *publics ou privés, les établissements visés dans la présente QPC sont des établissements d'enseignement. Cela signifie qu'ils exercent une identique mission : la transmission du savoir. Or, à aucun moment, le Conseil constitutionnel ne s'arrête sur cet élément, à tout le moins central. Eu égard à la mission qui échoit aux établissements privés, n'était-il pas possible d'aligner leur régime juridique sur celui des établissements publics ? Car le raisonnement du Conseil, des entités placées dans des situations différentes se voient appliquer un régime juridique différent peut être inversé : des entités assumant une identique mission d'intérêt général doivent bénéficier des mêmes avantages fiscaux. [...] Il n'est pas certain qu'existe plus grande rationalité, ou objectivité, à s'arrêter sur la nature des bâtiments..., que sur la mission des établissements [...]* ».

organismes en raison d'un critère purement fonctionnel. Le code général des impôts accorde notamment une exemption de taxe d'habitation⁴³⁰ en faveur des locaux destinés au logement des élèves dans les écoles et pensionnats et des locaux affectés au logement des étudiants dans les résidences universitaires sans qu'un critère organique ne soit pris en compte.

249. Le bulletin officiel des finances publiques précise le contenu de chacune de ces dispositions. Ainsi, les locaux destinés au logement des élèves dans les écoles et les pensionnats comprennent les locaux affectés au logement des élèves, tels que dortoirs, réfectoires et installations sanitaires, dans les écoles et pensionnats⁴³¹, les locaux affectés à l'instruction des élèves⁴³², tels que les locaux des centres de formation professionnelle des avocats⁴³³ et les immeubles appartenant aux collectivités locales et aux caisses des écoles, qui sont affectés au logement des enfants des colonies de vacances⁴³⁴. « *La même mesure de faveur a été étendue aux locaux servant aux colonies de vacances des œuvres sociales des comités d'entreprise ou d'établissement, ainsi qu'aux locaux d'un patronage utilisés pour une colonie de vacances lorsque, notamment, les moniteurs de la colonie y dispensent un complément d'éducation aux enfants (CE, 29 mai 1959, Patronage Notre-Dame du Vieux Condé)* »⁴³⁵. Par ailleurs, les locaux affectés au logement des étudiants dans les résidences universitaires désignent « *les résidences universitaires gérées par les centres régionaux des œuvres universitaires et scolaires (CROUS) et par les organismes qui subordonnent l'accès des logements à des conditions financières et d'occupation analogues à celles des CROUS* »⁴³⁶. Ces organismes peuvent être publics ou privés comme notamment des associations.

250. Le régime accordé à ces deux catégories d'organisme illustre précisément l'objectif de la taxe d'habitation. Il s'agit d'imposer un certain usage d'un local. La plupart des exonérations et exclusions du champ d'application vise donc des usages particuliers, peu importe la qualité publique ou privée de la personne qui a le contrôle du

⁴³⁰ Le caractère exonératoire ou d'exclusion du champ d'application de la taxe d'habitation rejoint la problématique posée pour les bureaux des fonctionnaires publics. Le code général des impôts semble poser une exclusion du champ quand la doctrine administrative applique une exonération de l'imposition.

⁴³¹ BOI-IF-TH-10-40-10-100.

⁴³² BOI-IF-TH-10-40-10-110.

⁴³³ CAA Marseille, 10 février 1998, n° 96MA00788, CFPA du ressort de la cour d'appel d'Aix-en-Provence ; *RJF* n°5, mai 1999, n°584 ; *Dr. Fisc.*, n°30, 22 juillet 1998, comm. 710.

⁴³⁴ BOI-IF-TH-10-40-10-120.

⁴³⁵ BOI-IF-TH-10-40-10-130.

⁴³⁶ BOI-IF-TH-10-40-10-200.

bien générant l'activité. Dès lors, l'exonération accordée aux établissements publics scientifiques, d'enseignement ou d'assistance fait figure d'exception. Le critère organique devient, dans ce cas de figure, prépondérant dès lors que l'organisme exerce une activité scientifique, d'enseignement ou d'assistance. Il pourrait alors être tentant de supprimer cette spécificité pour mettre en cohérence l'ensemble du dispositif prévu en matière de taxe d'habitation. Il faudrait alors une volonté du législateur. L'initiative ne semble pas pouvoir émaner du gouvernement. Dans sa réponse au sénateur Marc FRANCOIS qui souhaitait que soient examinées « *les perspectives d'une exonération du profit de l'ensemble [des établissements sociaux, médico-sociaux et des instituts médico-éducatifs]* »⁴³⁷, le ministre de l'économie a répondu qu'il « *[n'était] pas envisageable d'instituer une exonération générale de taxe d'habitation en leur faveur quel que soit le mode de fonctionnement [de ces établissements]. Une telle mesure créerait une inégalité devant l'impôt au détriment des autres associations ou organismes privés dont l'objet est tout aussi digne d'intérêt et conduirait à des pertes de recettes pour les collectivités territoriales [...]* »⁴³⁸. Cette argumentation peut surprendre. En premier lieu, il semble que l'égalité devant l'impôt soit davantage atteinte lorsque des établissements publics et des établissements privés exerçant les mêmes activités et selon les mêmes modalités sont traités différemment que lorsque des organismes sont traités différemment lorsqu'ils exercent des activités différentes. Par ailleurs, il est donc possible d'affirmer par ce raisonnement que l'exonération de taxe d'habitation des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance crée une inégalité devant l'impôt à l'encontre des autres établissements publics qui sont eux imposés. En second lieu, l'exonération générale ne devrait pas créer des pertes de recettes pour les collectivités. Il convient de rappeler que « *la prise en charge de l'Etat peut être faite par [...] voie de compensations versées aux collectivités locales en contrepartie [...] d'exonérations (dont les collectivités n'ont alors plus la maîtrise et qui diminuent les bases d'imposition et les produits [...])* »⁴³⁹. Autrement dit, l'exonération générale ne se traduirait pas par une perte de recette pour les collectivités territoriales, au contraire d'une exclusion du champ d'application, mais par une hausse des dépenses de l'Etat.

⁴³⁷ Question écrite n°172 du sénateur François MARC, JOS, 28 juin 2007, p.1106.

⁴³⁸ Réponse de Christine LAGARDE, ministre de l'économie, des finances et de l'emploi, à la question écrite n°172 du sénateur François MARC, *précit.*, p.1540.

⁴³⁹ Jean-Luc ALBERT, *Finances publiques, op.cit.*, p.709.

251. L'assimilation fonctionnelle des biens, entendus seulement en tant qu'usage, et l'imposition des personnes qui les contrôle, fondée sur un critère fonctionnel qui en découle est d'autant plus renforcée que le contrôle est de nature économique ; c'est-à-dire que l'usage du bien qui donne lieu à imposition n'est plus privatif mais professionnel. La recherche d'une neutralité des impositions passe par ce mouvement.

Section 2. L'imposition fonctionnelle des biens à usage économique des personnes publiques

252. Les biens, dont l'usage est économique, peuvent être de deux ordres. Selon une division classique opérée par l'article 516 du code civil, « *tous les biens sont meubles ou immeubles* ». L'usage du bien, qu'il soit immeuble, principalement, ou meuble, plus accessoirement, est taxé. Lorsque ce bien est révélé par une utilisation professionnelle, l'imposition peut prendre plusieurs formes. Les personnes, y compris publiques, subissent la contribution économique territoriale, et les taxes supplémentaires afférentes, sur leurs biens immeubles (§1). Elles sont imposées à la taxe sur les véhicules de société, sur certains de leurs biens meubles, à savoir certains véhicules (§2).

253. Ces différentes impositions appellent deux remarques préliminaires. En premier lieu, elles sont dues pour des usages économiques des biens en traitant donc de manière égale des entreprises publiques et des entreprises privées. Il est notable à ce sujet que l'usage du terme « entreprise » permet une certaine souplesse. Il ne s'agit pas d'une notion juridique à proprement parler, même si elle peut être parfois saisie par le droit, mais bien d'une notion économique. A ce titre, le contenu de l'activité est plus important que la forme prise par la structure qui la réalise. En second lieu, et en conséquence, elles illustrent un certain pragmatisme qui conduit à assimiler les biens utilisés par les personnes publiques et les biens utilisés par les personnes privées, en fonction de l'usage qui en est fait et de leur affectation aux missions qui sont exercées.

§ 1. L'assimilation fonctionnelle des biens immobiliers à usage économique des personnes publiques et privées face à l'imposition à la contribution économique territoriale

254. Traditionnellement, la taxe professionnelle était traitée de la même manière que les autres impôts dits commerciaux, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les sociétés. Or, la transformation de ladite taxe en contribution économique territoriale (CET) peut changer ce prisme. En effet, l'assiette de cet impôt est fondée sur deux éléments. Le premier, principal, est la valeur locative du bien, et le second, subséquent, consiste en l'activité menée grâce à ce bien. Autrement dit, la CET repose essentiellement sur un bien, dont la caractérisation de l'usage permet son

assujettissement à ce prélèvement. Il convient d'apprécier dans un premier temps les contours de la base d'imposition, c'est-à-dire du bien sur lequel repose la charge fiscale (A), puis de déterminer la nature de l'activité qui entraînera la soumission de son auteur à l'impôt. Il est d'ailleurs notable que cet ensemble conduit le redevable à supporter le poids de taxes supplémentaires à la CET (B).

A. *Le contrôle matériel d'un bien, cause première de l'imposition à la contribution économique territoriale*

255. La contribution économique territoriale est une création de la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010. Cet impôt est subdivisé en cotisation foncière des entreprises (CFE) et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE). C'est la CFE qui est assise sur la valeur locative cadastrale. « *La CVAE est déterminée en fonction du chiffre d'affaires réalisé et de la valeur ajoutée produite au cours de la période de référence* »⁴⁴⁰. Cependant, celle-ci ne fait que moduler le montant de la contribution économique territoriale, puisque elle est conditionnée avant tout par l'imposition à la CFE⁴⁴¹. Ainsi, l'article 1447-0 du code général des impôts dispose qu'« *il est institué une contribution économique territoriale composée d'une cotisation foncière des entreprises et d'une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises* ». Les articles 1447 et 1586 du même code précisent respectivement que « *la cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales [...] qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* » et que « *les personnes physiques ou morales [...] qui exercent une activité dans les conditions fixées aux articles 1447 et 1447 bis et dont le chiffre d'affaires est supérieur à 152 500 € sont soumises à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises* ». La contribution

⁴⁴⁰ BOI-CVAE-20.

⁴⁴¹ Voir en ce sens Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Droit fiscal général, op.cit.*, p.598 : « *depuis 2010, [la taxe professionnelle] a été remplacée par la contribution économique territoriale qui est composée de la cotisation foncière des entreprises et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. La contribution foncière des entreprises est la principale [...]* » Toutefois, pour Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, « *même si l'article 1447-0 du code général des impôts dispose que la contribution économique territoriale est formée de deux composantes, que sont ces deux prélèvements, rien ne s'oppose à [considérer qu'il s'agit de deux impôts]* » (Jean LAMARQUE et al., *Droit fiscal général, op.cit.*, p.1581). Par ailleurs, pour Martin COLLET, la part essentielle de la contribution économique territoriale réside non pas dans la CFE mais dans la CVAE. Ainsi précise-t-il que « *pour l'essentiel, le législateur a fait le choix de substituer à la taxe professionnelle une cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises [...]* » (Martin COLLET, *Droit fiscal*, PUF, coll. Thémis droit, 6^{ème} éd., 2017, p.414).

économique territoriale porte donc sur un local (1), contrôlé économiquement par le redevable (2).

1. *L'imposition d'un local à la contribution économique territoriale*

256. La contribution économique territoriale a remplacé la taxe professionnelle en 2010, mais la composante « contribution foncière des entreprises » en reprend très largement les dispositions. Comme le rapporte le député Gilles CARREZ, « *la cotisation locale d'activité*⁴⁴² *reste très proche de l'actuelle taxe professionnelle et peut, d'une manière générale, être présentée comme une taxe professionnelle expurgée de son assiette EBM*⁴⁴³ *et dont le produit est exclusivement affecté au bloc communal* »⁴⁴⁴. En effet, « *le champ d'application de la cotisation locale d'activité correspond, pour l'essentiel, à celui de l'actuelle taxe professionnelle. Les dispositions relatives au champ de la taxe professionnelle, y compris celles prévoyant des exonérations catégorielles ou territoriales, sont donc rendues applicables à la cotisation locale d'activité* »⁴⁴⁵.

257. Si l'article 1447 du code général des impôts dispose que « *la cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales, les sociétés non dotées de la personnalité morale ou les fiduciaires pour leur activité exercée en vertu d'un contrat de fiducie qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée* », ce n'est en réalité pas l'activité qui est taxée au titre de la cotisation foncière des entreprises, donc de la contribution économique territoriale, mais bien le local dans lequel s'exerce l'activité particulière. En effet, l'article 1467 du code général des impôts précise que « *la cotisation foncière des entreprises a pour base la valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière situés en France [...]* ». Autrement dit, l'imposition porte sur un local, dans lequel s'exerce une activité, à l'image du dispositif prévu pour la taxe d'habitation. Ceci est un apport de la taxe professionnelle, repris par la contribution foncière des entreprises. La taxe

⁴⁴² La cotisation locale d'activité a été renommée « cotisation foncière des entreprises » suite à un amendement adopté en première lecture au Sénat le 20 novembre 2009.

⁴⁴³ L'assiette EBM signifie assiette Equipements et Biens Matériels. La taxe professionnelle était assise pour partie sur un ensemble d'immobilisations corporelles, dont des biens mobiliers amortissables en 30 ans et des biens de production et d'exploitation. Ces immobilisations correspondent aux équipements et biens matériels.

⁴⁴⁴ Rapport n°1967 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2010, Tome 2, Volume 2, 14 octobre 2009, p.15.

⁴⁴⁵ *Ibid.*

professionnelle, instaurée par la loi n°75-678 du 29 juillet 1975, a remplacé la patente. Celle-ci avait pour « *objet de taxer des revenus professionnels* »⁴⁴⁶. Plus précisément, la patente était « *un impôt à caractère réel et personnel qui [frappait] toute personne physique ou morale exerçant une profession, un commerce ou une industrie et [avait] pour objet de faire participer les personnes imposables aux charges des collectivités locales en proportion de la productivité de leur profession ou de leur entreprise, appréciée d'après certains signes extérieurs [...]. Elle se [composait] de deux éléments : un droit fixe qui [dépendait] essentiellement de la nature de l'activité exercée et de divers autres facteurs [...] et un droit proportionnel égal à une quote-part de la valeur locative des locaux et installations servant à l'exercice de la profession* »⁴⁴⁷. Autrement dit, le principe de la taxation résidait dans le revenu tiré de l'exploitation d'un bien et l'impôt était modulé par la valeur locative des biens « *servant à l'exerce de la profession* »⁴⁴⁸. Certaines critiques relatives à cet impôt portaient d'ailleurs sur le caractère indiciaire conduisant à la taxation du revenu. La taxe professionnelle reposait quant à elle sur une assiette différente, « *qui ne [comportait] plus que les salaires – pour le quart de leur montant – et les valeurs locatives des immobilisations corporelles, y compris l'outillage* »⁴⁴⁹. L'instauration de la taxe professionnelle avait fait l'objet d'un premier projet en 1973 qui retenait le bénéfice net comme élément d'assiette. Cet élément n'a plus été retenu en 1975. Cela renforce l'idée que la taxe professionnelle était un impôt portant davantage sur des biens que sur des revenus. L'aboutissement de cette logique est intervenu en 1999, lorsque l'article 44 de la loi n°98-1266 de finances pour 1999 du 30 décembre 1998 a supprimé la part salaire de l'assiette de la taxe professionnelle⁴⁵⁰. La réforme de 2009 créant la contribution économique territoriale appuie ce principe. La cotisation foncière des entreprises, reprenant l'essentiel des dispositions relatives à la taxe professionnelle, est en effet assise sur la valeur locative des biens immobiliers servant à l'exercice d'une activité professionnelle. Il convient enfin d'ajouter que l'assujettissement à la taxe d'habitation dépend en partie du non-assujettissement à la contribution foncière des entreprises. Ce lien illustre clairement que

⁴⁴⁶ Jean BLANCHET, *Les services publics en régie devant l'impôt*, éd. Duriez-Bataille, 1937, p.99.

⁴⁴⁷ Jean-Claude BURCKEL, Rapport n°1695 fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République de l'Assemblée nationale sur le projet de loi supprimant la patente et instituant une taxe professionnelle, juin 1975, p.6.

⁴⁴⁸ *Ibid.*

⁴⁴⁹ Jean-Claude BURCKEL, Rapport n°1695, *précit.*, p.11.

⁴⁵⁰ Ces dispositions ont été rendues effectives à compter des impositions dues pour 2003.

l'objectif est de taxer un local, soit par la taxe d'habitation, soit par la CFE. Le redevable de cet impôt est alors la personne qui le contrôle.

2. *L'imposition à la contribution économique territoriale de la personne contrôlant matériellement le local*

258. L'article 1467 du code général des impôts prévoit donc que les biens sont les objets de la taxation à la contribution foncière des entreprises. Il précise également la personne redevable. Il s'agit de celle qui « *a disposé [du bien] pour les besoins de son activité professionnelle* ». La notion de disposition est déterminante. Elle est reprise de l'ancien article 1467, qui prévoyait déjà que « *la taxe professionnelle a pour base : 1° La valeur locative [...] des immobilisations corporelles dont le redevable a disposé pour les besoins de son activité professionnelle* ». Cette rédaction avait soulevé quelques interrogations. La juxtaposition des termes « immobilisations » et « disposition » se révélait ambiguë dans la mesure où l'immobilisation, notion comptable, suppose la propriété alors que la disposition exprime plutôt une simple utilisation⁴⁵¹. L'ambiguïté a disparu avec le remplacement de l'imposition à la taxe professionnelle des immobilisations par la taxation à la contribution foncière des entreprises « *des biens passibles d'une taxe foncière* ».

259. Toutefois, la jurisprudence avait précisé utilement les contours de la notion de disposition du bien, pour déterminer le redevable de la taxe professionnelle, dans l'arrêt du Conseil d'Etat du 19 avril 2000, SA Fabricauto-Essarauto⁴⁵². Les solutions peuvent être reprises pour établir le redevable de la contribution foncière des entreprises.

260. Dans l'arrêt précité, le juge indique que « *les immobilisations dont la valeur locative est ainsi intégrée dans l'assiette de la taxe professionnelle sont les biens placés sous le contrôle du redevable et que celui-ci utilise matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue* ». Deux critères cumulatifs se dégagent donc de cette

⁴⁵¹ Voir en ce sens Jean-Claude PAROT, « L'évolution de la jurisprudence dans l'appréhension de la notion de disposition », *Dr. Fisc.*, n°5, 29 janvier 2004, n°4: « le terme d'"immobilisation" est une notion comptable dont un élément de caractérisation est la propriété, puisqu'en principe ne sont inscrites au bilan des entreprises que les immobilisations dont celles-ci sont propriétaires. La "disposition" à laquelle se réfère dans la même phrase le texte de loi est un terme qui, lui, n'est pas emprunté au vocabulaire comptable, ni même juridique, mais plutôt au langage commun pour exprimer l'idée d'utilisation ».

⁴⁵² CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 19 avril 2000, n°172003, SA Fabricauto-Essarauto, conclusions Jean COURTIAL, *BDCF*, n°5, mai 2000, n°64 ; *Dr. Fisc.*, n°37, 13 septembre 2000, comm. 660 ; *RJF*, n°5, mai 2000, n°631 ; chronique Emmanuelle MIGNON, *RJF*, n°7-8, juillet-août 2000, pp.571-576 ; mentionné aux tables du recueil.

jurisprudence, à savoir celui du contrôle et celui de l'utilisation matérielle du bien. « *Ces deux critères du contrôle et de l'utilisation des biens, le Conseil d'Etat y faisait déjà référence dans sa jurisprudence antérieure à l'arrêt du 19 avril 2000. [...] Mais jusqu'à l'arrêt du 19 avril 2000, ces deux critères, retenus indifféremment suivant les circonstances propres à chaque affaire jugée, ne participaient pas d'une définition systématique de la notion de disposition* »⁴⁵³.

261. Le critère du contrôle est dégagé par un faisceau d'indices, mais il est plus large que la propriété sur le bien. Le commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER le rappelle explicitement dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 1^{er} décembre 1995, Société ARLUX⁴⁵⁴ lorsqu'il indique que « *la jurisprudence n'attache qu'une importance secondaire au critère de propriété et se fonde de manière plus déterminante sur les critères du contrôle, de la prise en charge des frais de fonctionnement et des objectifs poursuivis* ». Dans ses conclusions sous l'arrêt SA Fabricauto-Essarauto, le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL précise que le contrôle du bien peut dépendre des conditions d'entretien, de maintenance ou du pouvoir de décision. Reprenant cette position, le commissaire du gouvernement Laurent VALLEE, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 25 avril 2003, Société Asco Joucomatic⁴⁵⁵ indique que la jurisprudence du Conseil « *a précisé le contenu du contrôle en se refusant surtout à une lecture principalement juridique de cette notion et en déniait au propriétaire du bien un contrôle automatique. [Elle condamne] la thèse constante de l'Administration, qui a toujours milité en faveur d'un contenu exclusivement juridique de la notion de contrôle* ».

262. L'arrêt du 19 avril 2000 ajoute que la disposition d'un bien signifie son contrôle mais aussi que le bien doit être « *[utilisé] matériellement pour la réalisation des opérations qu'il effectue* ». Il a donc pu être conclu que la jurisprudence exigeait deux critères supplémentaires pour définir une disposition, à savoir un critère matériel, l'utilisation matérielle, et un critère finaliste, « *la réalisation des opérations* » effectuées par le contribuable. Toutefois, il apparaît plutôt que « *l'utilisation matérielle des immobilisations corporelles est, selon les termes mêmes de l'arrêt "SA Fabricauto-*

⁴⁵³ Jean-Claude PAROT, *art.cit.*

⁴⁵⁴ CE (na), 1^{er} décembre 1995, n°164205, Société Arlux ; *RJF*, n°5, mai 1996, n°593.

⁴⁵⁵ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 25 avril 2003, n°228438, Société Asco Joucomatic, conclusions Laurent VALLEE, *BDCE*, n°7, juillet 2003, n°96 ; *Dr. Fisc.*, n°50, 10 décembre 2003, comm. 894 ; *RJF*, n°7, juillet 2003, n°861 ; mentionné aux tables du recueil.

Essarauto", indissociable de sa finalité »⁴⁵⁶. Comme le rappelle Emmanuelle MIGNON, « le critère de l'utilisation matérielle des biens a le mérite de la simplicité : sauf cas de manipulation conjointe [...], il est en principe aisé de déterminer celle des entreprises qui utilise concrètement les biens »⁴⁵⁷.

263. Le bulletin officiel des finances publiques reprend *in extenso* ces éléments en les transposant à la cotisation foncière des entreprises⁴⁵⁸. Comme en matière de taxe professionnelle, l'identification du redevable repose donc sur des critères économiques, que ce soit par l'utilisation de la notion de contrôle ou par l'identification d'une utilisation matérielle du bien. Ainsi, selon Maurice COZIAN, « il importe peu que l'entreprise soit propriétaire ou simplement utilisatrice des immobilisations dont elle dispose ; le critère est donc économique (la disposition d'immobilisations) et non juridique (la propriété) »⁴⁵⁹.

B. Le contrôle économique du bien, cause seconde de l'assujettissement à la contribution économique territoriale et aux taxes supplémentaires

264. Ce critère économique n'exclut naturellement pas, par principe, les personnes publiques d'un assujettissement. Par ailleurs, il permet d'assurer la cohérence du dispositif prévu en matière de cotisation foncière des entreprises puisqu'elle n'est due que par un redevable qui exerce une activité économique sur le bien assujetti. Ce critère fonctionnel est alors déterminant dans la taxation du bien (1). De plus, il va entraîner l'assujettissement à des taxes additionnelles à la CFE (2).

1. L'imposition à la contribution économique territoriale en raison du critère fonctionnel du contrôle économique du local

265. Le critère important de l'assujettissement d'un local à la cotisation foncière des entreprises est la professionnalité, comme en dispose l'article 1447 du code général des impôts. Est assujettie une personne qui exerce « à titre habituel une activité professionnelle non salariée ». Seule l'activité est prise en compte dans la taxation du

⁴⁵⁶ Jean-Claude PAROT, *art.cit.*, p.309.

⁴⁵⁷ Emmanuelle MIGNON, chronique sous l'arrêt CE, 19 avril 2000, SA Fabricauto-Essarauto, *précit.*, p.574.

⁴⁵⁸ BOI-IF-CFE-20-20-10-10-30.

⁴⁵⁹ Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY et Martial CHADEFaux, *Précis de fiscalité des entreprises*, LexisNexis, 40^{ème} édition, 2016, pp.677-678.

bien à la CFE, peu importe la qualité publique ou privée de la personne qui l'exerce. C'est ainsi que le bulletin officiel des finances publiques précise que « *la CFE est due par toute personne physique ou morale exerçant une activité passible de la CFE, quels que soient son statut juridique (entrepreneur individuel, société, association, fondation, personne morale de droit public, etc.) ; la nature de son activité (industrielle, commerciale, non commerciale, etc...); sa situation au regard de la taxe sur la valeur ajoutée et de l'impôt sur les bénéfices* »⁴⁶⁰. Le caractère professionnel de l'activité s'apprécie compte tenu de différentes caractéristiques. Elle doit être exercée de manière habituelle, dans un but lucratif et ne doit pas être une activité salariée. Cette idée se retrouvait déjà dans le régime juridique applicable à la taxe professionnelle. Les organismes de l'Etat et des collectivités locales étaient imposés à la patente s'ils avaient un caractère industriel et commercial. Il a été « *jugé préférable de renoncer à ce critère juridique qui [était] une source de distorsions peu justifiées et de s'en tenir uniquement à la nature des activités exercées, quel que soit le statut sous lequel l'organisme se trouve placé* »⁴⁶¹. Entrant dans le champ d'application de la taxe, les personnes publiques sont donc assimilées, d'un point de vue fonctionnel, aux personnes privées, selon la mission économique réalisée.

266. En revanche, le code général des impôts prévoit des exonérations de CFE, *a priori* spécifiquement adressée à certaines personnes morales de droit public. Ainsi, l'article 1449 du code général des impôts dispose que « *sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises : 1° les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'Etat, pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée [...]* ». Ces dispositions sont directement issues du régime applicable à l'ancienne taxe professionnelle. Le projet de loi supprimant la patente et instituant une taxe professionnelle « *[prévoyait] l'exonération des collectivités locales, établissements publics et organismes de l'Etat "pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire ou social"* »⁴⁶². Ensuite, « *la [commission des lois à l'Assemblée nationale] a adopté un amendement précisant que l'exonération s'étendrait aux activités à caractère sportif ou touristique* »⁴⁶³. Le remplacement de la

⁴⁶⁰ BOI-IF-CFE-10-10-10-10.

⁴⁶¹ Jean-Claude BURCKEL, Rapport n°1695, *précit.*, p.18.

⁴⁶² *Ibid.*

⁴⁶³ Jean-Claude BURCKEL, Rapport n°1695, *précit.*, pp.19-20.

taxe professionnelle par la contribution foncière des entreprises n'a pas modifié substantiellement ces éléments⁴⁶⁴. Les critères d'exonération semblent donc reposer tant sur un critère organique que sur un critère fonctionnel, lié à l'activité exercée. En réalité, le critère déterminant est fonctionnel dans la mesure où les exemptions prévues en faveur de la majorité des personnes publiques⁴⁶⁵ sont assimilables à diverses exonérations accordées à différentes personnes morales de droit privé.

267. En vertu de l'article 1464 A du code général des impôts, « *les communes et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre peuvent, [...], exonérer de cotisation foncière des entreprises* » totalement ou partiellement certaines activités de spectacles, rapprochant ainsi le régime de ces dernières avec l'exonération de plein droit accordée aux activités à caractère culturel des collectivités et établissements publics. Certaines activités à caractère social sont exonérées, même lorsqu'elles sont exercées par des personnes privées. Il en va ainsi pour les mutuelles sous certaines conditions pour des opérations de gestion des contrats d'assurance-maladie dits solidaires et responsables en vertu du 1° de l'article 1461 du code général des impôts, des organismes de jardins familiaux et les sociétés de jardins ouvriers d'après du 5° de l'article 1461 du même code ou les syndicats professionnels, quelle que soit leur forme juridique, et leurs unions pour leurs activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres selon le 7° du même article. Enfin, si les établissements publics d'enseignement sont exonérés en vertu de l'article 1449 du code général des impôts, les établissements privés d'enseignement sous contrat, dont l'activité d'enseignement est alors comparable à celle fournie par les établissements publics, sont exonérés d'après le 1° de l'article 1460 dudit code.

268. Certes, cet ensemble disparate d'exonérations accordées à des personnes privées selon certaines de leurs missions ne recouvre pas l'ensemble des exonérations accordées aux personnes publiques. Un local dans lequel est exercé une même activité par une personne publique et une personne privée peut donc être respectivement exonérée ou taxée à la CFE. Finalement, seul le régime d'imposition des locaux à usage portuaires a été harmonisé, le 2° de l'article 1449 disposant que « *sont exonérés de la cotisation*

⁴⁶⁴ Voir en ce sens Gilles CARREZ, Rapport n°1967, *précit.*, p.20.

⁴⁶⁵ En recensant les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'Etat, le code général des impôts prend en compte la majeure partie des personnes publiques. Toutefois, les GIP et la Banque de France ne sont pas inclus dans les possibles exonérations de CFE et donc de CET.

foncière des entreprises : 2° Les grands ports maritimes, les ports autonomes, ainsi que les ports gérés par des collectivités territoriales, des établissements publics ou des sociétés d'économie mixte, à l'exception des ports de plaisance ». Cette grande diversité d'exonération est un héritage du régime de la taxe professionnelle, lui-même hérité de celui de la patente. « *Au lieu de faire table rase des exonérations apportées au cours des temps à la liste des redevables de la patente – liste dont la cohérence n'est incontestablement pas le principal mérite – et d'établir une nouvelle liste fondée sur quelques critères logiques, articulés autour du principe général de la concurrence, le projet de loi [relatif à la création de la taxe professionnelle] se [contenta] de reconduire in extenso la liste des exonérations [prévues par la patente] »⁴⁶⁶. Et la loi créant la cotisation foncière des entreprises s'est contentée de reconduire les exonérations prévues par la taxe professionnelle. Pourtant, une orientation semble se dégager autour des exonérations accordées lorsque l'activité menée dans les locaux taxés possède un caractère culturel, éducatif, sanitaire ou social. Le champ d'application de la CFE est conditionné selon le critère fonctionnel de la professionnalité. Une meilleure cohérence du dispositif devrait conduire à exonérer les locaux seulement d'après des missions d'intérêt général ou d'intérêt public auxquels ils sont affectés, c'est-à-dire selon un critère lui-même fonctionnel. Cela serait d'autant plus logique que la cotisation foncière des entreprises est un impôt sur un bien, entendu en tant qu'usage. Par ailleurs, l'imposition à la contribution économique territoriale entraîne l'imposition à diverses taxes additionnelles.*

2. L'imposition corrélative du local contrôlé économiquement à diverses taxes additionnelles

269. Il convient de rappeler que le législateur a créé en 2006 une taxe sur les friches commerciales. Il s'agit d'une taxe additionnelle aux taxes foncières⁴⁶⁷. Toutefois, elle est perçue pour les locaux « *qui ne sont plus affectés à une activité entrant dans le champ de la cotisation foncière des entreprises [...] depuis au moins deux ans [...] »⁴⁶⁸. Les locaux concernés sont donc tous les locaux entrant dans le champ d'application de la taxe, y compris les locaux exonérés. Seul un critère fonctionnel, relatif à l'activité exercée dans*

⁴⁶⁶ Jean-Claude BURCKEL, Rapport n°1695, *précit.*, p.18.

⁴⁶⁷ Voir en ce sens, *supra.*, n°176 et s.

⁴⁶⁸ II de l'Article 1530 du code général des impôts.

les locaux est donc pris en compte. Cela renforce donc la nécessité de cohérence qui conduirait à exonérer de CFE un local selon un critère seulement fonctionnel. Ainsi, l'affectation à une certaine mission conduirait à l'inclusion dans le champ d'application, à un assujettissement ou à une exonération puis la fin de l'affectation aboutirait, sous conditions, à l'assujettissement à la taxe sur les friches commerciales.

270. L'assujettissement à la CFE, en raison de l'activité menée par le redevable, entraîne pour ce dernier l'assujettissement à des taxes additionnelles, que sont la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie et la taxe pour frais de chambre des métiers et de l'artisanat.

271. La taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie est régie par l'article 1600 du code général des impôts. Lors de son instauration, simultanée à celle de la cotisation économique territoriale, l'article précité disposait qu' *« il est pourvu aux dépenses ordinaires des chambres de commerce et d'industrie [...] au moyen d'une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises, répartie entre tous les redevables de cette taxe proportionnellement à leur base d'imposition »*. Il s'agit simplement d'une reprise du précédent article 1600 qui instaurait une taxe additionnelle à la taxe professionnelle. D'ailleurs, la loi n°2009-1673 du 30 décembre 2009 de finances pour 2010, remplaçant la taxe professionnelle par la cotisation économique territoriale, prévoyait simplement à son article 3 qu' *« au premier alinéa du I [...] de l'article 1600 du code général des impôts, les mots : "taxe professionnelle" sont remplacés par les mots : "cotisation foncière des entreprises" »*⁴⁶⁹. L'article 41 de la loi n° 2010-1658 du 29 décembre 2010 de finances rectificative pour 2010 a enfin inséré une taxe additionnelle supplémentaire sur la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises. Désormais, l'article 1600 du code général des impôts dispose donc qu' *« il est pourvu à une partie des dépenses des chambres de commerce et d'industrie de région [...] au moyen d'une taxe pour frais de chambres constituée de deux contributions : une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises et une taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises »*. En application du II de l'article 1600 du code général des impôts, *« la taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises mentionnée au I*

⁴⁶⁹ La taxe additionnelle à la taxe professionnelle n'était elle-même qu'une reprise d'une taxe additionnelle à la patente. En effet, l'article 13 de la loi n°75-678 du 29 juillet 1975 supprimant la patente et instituant une taxe professionnelle disposait que *« la taxe additionnelle perçue au profit des chambres de commerce et d'industrie territoriales est établie dans les mêmes conditions que l'était la taxe additionnelle à la patente »*.

est due par les redevables de cette cotisation », sauf exonérations expresses prévues au I du même article. Les personnes publiques ne sont donc pas exclues du champ d'application de cette taxe additionnelle, étant donné leur assujettissement, selon un critère essentiellement fonctionnel, à la CFE. Elles n'en sont pas non plus exonérées en vertu de dispositions spécifiques. La liste dressée par le I de l'article 1600 du code général des impôts révèle en effet que les exonérations concernent soit directement certaines activités, que peuvent exercer toutefois les personnes publiques mais pas exclusivement, soit certaines personnes exerçant une activité particulière, sans qu'il soit tenu compte de leur qualité publique ou privée. La principale exonération concerne « *les redevables qui exercent exclusivement une activité non commerciale au sens du I de l'article 92* »⁴⁷⁰. Ces dispositions étaient déjà applicables à la taxe additionnelle à la patente puis à la taxe additionnelle à la taxe professionnelle. Elles ne permettent pas d'exonérer par principe les personnes publiques, puisque ces dernières peuvent exercer des activités commerciales. Elles sont donc redevables de la taxe additionnelle pour frais de chambre de commerce et d'industrie lorsqu'elles sont redevables de la cotisation foncière des entreprises. Il convient de préciser qu'elles sont aussi redevables de la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises lorsqu'elles sont également redevables de celle-ci⁴⁷¹. Or, l'assujettissement à la CVAE dépend d'abord de l'assujettissement à la CFE. C'est donc à nouveau un critère fonctionnel, relatif à l'activité à caractère professionnel menée grâce à la disposition d'un bien, qui est déterminant pour caractériser l'imposition à cette contribution. Il est donc notable alors que le terme « entreprise », utilisée dans la loi pour déterminer seulement le redevable de la taxe additionnelle à la CVAE⁴⁷² revêt un caractère purement fonctionnel et non organique.

⁴⁷⁰ L'article 92 du code général des impôts dispose que « *sont considérés comme provenant de l'exercice d'une profession non commerciale ou comme revenus assimilés aux bénéfices non commerciaux, les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus [...]* ».

⁴⁷¹ Le III de l'article 1600 du code général des impôts dispose que « *la taxe additionnelle à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises mentionnée au I est égale à une fraction de la cotisation [sur la valeur ajoutée des entreprises] due par les entreprises redevables* ».

⁴⁷² Les articles 1447 et 1586 *ter* du code général des impôts évoque les personnes physiques ou morales ou les sociétés non dotées de la personnalité morale pour déterminer le redevable, respectivement, de la cotisation foncière des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et le II de l'article 1600 du même code n'évoque que le redevable de la cotisation foncière des entreprises pour impliquer un assujettissement à la taxe additionnelle à cette taxe.

272. La taxe pour frais de chambres de métiers et de l'artisanat est, selon les termes de l'article 1601 du code général des impôts, « *une taxe additionnelle à la cotisation foncière des entreprises* ». Cette imposition est composée de trois droits, un droit fixe par ressortissant, dû par tous les redevables, un droit additionnel par ressortissant et un droit additionnel à la cotisation foncière des entreprises. La taxe pour frais de chambre des métiers et de l'artisanat se situe donc plutôt à mi-chemin entre la taxe additionnelle à la CFE et la taxe supplémentaire. Additionnelle car le champ d'application de la taxe correspond à celui de la cotisation foncière des entreprises. Supplémentaire car certains des redevables de la taxe ne sont pas assujettis à la CFE. Ils ne doivent alors verser que le droit fixe et le droit additionnel par ressortissant⁴⁷³.

273. L'ancien article 1601 du code général des impôts disposait que « *une taxe additionnelle à la taxe professionnelle est perçue au profit des chambres de métiers et de l'artisanat [...]* » et elle était composée des trois droits encore applicables aujourd'hui. Le législateur, par l'article 2 la loi n°2009-1673 a simplement remplacé les termes « *taxe professionnelle* » par les termes « *cotisation foncière des entreprises* ».

274. En vertu de l'alinéa 3 de l'article 1601 du code général des impôts, « *la taxe est acquittée par les chefs d'entreprises individuelles ou les sociétés soumis à l'obligation de s'inscrire au répertoire des métiers* », c'est-à-dire, selon les termes de l'article 19 de la loi n° 96-603 du 5 juillet 1996 relative au développement et à la promotion du commerce et de l'artisanat, « *les personnes physiques et les personnes morales qui n'emploient pas plus de dix salariés et qui exercent à titre principal ou secondaire une activité professionnelle indépendante de production, de transformation, de réparation ou de prestation de service relevant de l'artisanat et figurant sur une liste établie par décret en Conseil d'Etat [...]* ». L'obligation d'inscription au répertoire des métiers résulte donc de deux conditions cumulatives, l'une tenant à la taille de l'entreprise, l'autre à l'activité exercée. En revanche, aucune disposition ne dispense de l'inscription une personne morale de droit public selon un critère seulement organique. Ces personnes sont assimilées d'un point de vue fonctionnel aux personnes morales de droit privé. D'ailleurs l'article 19 de la loi n°96-603 n'emploie que les termes « *personnes morales* », sans tenir compte de leur qualité publique ou privée. Il en va donc de même pour l'inclusion dans le champ de la taxe pour frais de chambres de métiers, puisque celle-ci est seulement

⁴⁷³ BOI-IF-AUT-20-220.

conditionnée par l'inscription au répertoire des métiers. Par ailleurs, si le code général des impôts prévoit quelques exonérations spécifiques de ladite taxe, aucune ne concerne spécifiquement certaines personnes morales de droit public. L'assimilation est donc totale pour cette taxe, d'autant que les exonérations de CFE ne permettent pas de prétendre à une exonération de la taxe pour frais de chambres de métiers. L'activité menée, figurant dans une liste dressée en annexe du décret n° 98-247 du 2 avril 1998 relatif à la qualification artisanale et au répertoire des métiers modifié par le décret n° 2010-249 du 11 mars 2010 oblige la personne morale, de droit public ou de droit privé, à s'inscrire au répertoire des métiers et donc la rend redevable de la taxe. Toutefois, seules les entreprises de moins de dix salariés sont concernées par l'inscription et donc par l'assujettissement à la taxe. Dès lors, compte tenu de leurs caractéristiques, la majeure partie des personnes morales de droit public est exclue du champ d'application de la taxe, mais seulement selon le critère, commun aux personnes morales de droit public et de droit privé, de la taille de la structure. Cela ne remet donc pas en cause le principe de l'assimilation fonctionnelle entre ces deux types d'entité. Il est donc notable que le terme « société », employé par l'article 1601 du code général des impôts pour désigner les redevables de la taxe, est à nouveau employé dans un sens seulement fonctionnel et non organique.

275. L'usage professionnel de certains biens mobiliers peut également entraîner une imposition. Classée de manière peu judicieuse par le législateur au sein du titre IV de la première partie⁴⁷⁴ du livre premier du code général des impôts intitulé « *enregistrement, publicité foncière. Impôt de solidarité sur la fortune, timbre* », la taxe sur les véhicules de société est considérée par la doctrine administrative comme une taxe sur les facteurs de production. Cette dénomination, plus pertinente, donne d'ores et déjà un indice sur le fait que cette taxe est due à raison de l'usage commercial du bien, par les personnes publiques comme les personnes privées. Elle est essentiellement fondée sur un critère fonctionnel, en lien avec l'activité menée par l'organisme qui contrôle le véhicule taxé.

⁴⁷⁴ Le livre premier du code général des impôts est intitulé « *assiette et liquidation de l'impôt* » et son livre premier est dénommé « *impôts d'Etat* ».

§ 2. L'assimilation fonctionnelle des biens mobiliers à usage économique des personnes publiques et privées face à l'imposition à la taxe sur les véhicules de société

276. L'examen de la taxe sur les véhicules de société fait apparaître deux éléments. Dans un premier temps, l'étude du champ d'application révèle que les personnes publiques peuvent subir la charge fiscale résultant de l'établissement de la taxe sur les véhicules de société. Aucune exonération n'est prévue pour celles-ci. Un organisme public peut entrer dans le champ en raison d'un critère fonctionnel, qu'il convient de préciser, renforçant ainsi la logique d'assimilation entre les biens des personnes privées et les biens des personnes publiques (A). Dans un second temps, l'analyse globale du dispositif révèle quelques incohérences. Si la notion juridique de société, présente dans l'intitulé même de la taxe, n'est pas utilisée pour assujettir certains organismes publics, elle retrouve sa place lorsqu'il s'agit d'assujettir les personnes privées. Ainsi, certains organismes de droit privé ne sont pas taxés alors même qu'ils réalisent des activités similaires à celles menées par d'autres personnes privées et par certains organismes publics. Ce dispositif rompt alors avec la logique d'assimilation observée jusqu'à présent. Certaines modifications semblent alors nécessaires pour dépasser ces contradictions (B).

A. L'imposition des personnes publiques à la taxe sur les véhicules de sociétés pour le contrôle du bien

277. La taxe sur les véhicules de société porte sur l'usage même de ce véhicule (1). Certaines personnes publiques peuvent en être redevable (2).

1. Le principe de la taxation de l'usage du véhicule

278. La taxe sur les véhicules de tourisme des sociétés a été instaurée par l'alinéa 5 de l'article 1^{er} de loi n°56-639 portant institution d'un fonds national de solidarité. L'article 1^{er} du décret n°56-877 du 3 septembre 1956 relatif à l'institution d'une taxe annuelle sur les véhicules de tourisme des sociétés avait alors précisé que « *la taxe [...] est applicable [...] à compter du 1^{er} octobre 1956, à toute société, quels qu'en soit la forme et l'objet, ayant une ou plusieurs voitures de tourisme immatriculées à son nom [...] et servant au transport de personnes appartenant à cette société* ». Depuis le 1^{er} juillet 1979, ces

dispositions sont codifiées à l'article 1010 du code général des impôts. Cet article disposait que « *les véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières, possédés ou utilisés par les sociétés, sont soumis à une taxe annuelle [...]* ». L'article 14 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005 de finances pour 2006 a modifié ces dispositions, qui indiquent désormais que « *les sociétés sont soumises à une taxe annuelle à raison des véhicules qu'elles utilisent en France quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France, lorsque ces véhicules sont immatriculés dans la catégorie des voitures particulières* ».

279. Si à l'origine l'assiette était constituée par la possession du véhicule par la société, rapidement, la seule utilisation a entraîné l'imposition. Il ressort ainsi nettement des travaux parlementaires précédant l'adoption de la loi n°2005-1719 que l'usage est visé par l'imposition à la taxe sur les véhicules de société. Le tome II du rapport fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2006 par Gilles CARREZ illustre cette idée. En effet, il précise que « *l'assiette est constituée par les véhicules "qu'elles utilisent en France quel que soit l'Etat dans lequel ils sont immatriculés, ou qu'elles possèdent et qui sont immatriculés en France". Cette disposition vise en particulier à neutraliser la pratique de la location transfrontalière (une entreprise loue un véhicule à une société ayant son siège dans un autre pays afin de ne pas avoir à régler de taxe sur les véhicules des sociétés). Le champ d'application de la taxe sera ainsi étendu aux véhicules immatriculés dans un autre Etat, dès lors qu'ils seront utilisés par une société ayant son siège social ou un établissement en France* »⁴⁷⁵. La propriété du véhicule est alors constitutive d'une présomption d'usage, aboutissant à l'assujettissement à la taxe. Les personnes publiques ne sont pas, a priori, exclues du champ d'application de cette taxe.

2. L'imposition des personnes publiques à la taxe sur les véhicules de société en vertu d'un critère fonctionnel

280. Il est notable que l'imposition portait sur l'usage des véhicules par « *toute société, quels qu'en soit la forme et l'objet* », en vertu des dispositions de la loi n°56-639. Si seul le terme « société » est repris dans la rédaction de l'article 1010 telle qu'issue de la loi

⁴⁷⁵ Gilles CARREZ, Rapport n°2568 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2006, Tome 2, 12 octobre 2005, p.175.

n°2005-1719, le rapport du député Gilles CARREZ montre que « *toutes les sociétés sont bien entendu visées, quels que soient leur forme juridique ou leur secteur d'activité* »⁴⁷⁶, reprenant ainsi l'ancienne formulation. Face à la généralité de ces dispositions, Pierre MOULIE avait pu écrire que « *les termes de ces articles sont tels qu'ils laissent une grande marge d'appréciation des personnes imposables* »⁴⁷⁷. Cette remarque est encore valable compte tenu du contenu de l'article 1010 du code général des impôts. Dès lors, « *pour plus de sûreté, et afin d'éviter le développement de litiges, le ministre des finances a saisi le Conseil d'Etat afin qu'il définisse lui-même le champ d'application de la taxe et son extension aux collectivités publiques* »⁴⁷⁸. La solution fut apportée dans un avis du Conseil d'Etat en date du 8 janvier 1957⁴⁷⁹. Cet avis est repris encore aujourd'hui par la doctrine administrative malgré la modification législative⁴⁸⁰. Pour la Haute juridiction administrative, « *la taxe sur les véhicules de sociétés est applicable aux établissements publics à caractère industriel ou commercial ainsi qu'aux organismes de l'Etat, des départements et des communes ayant un caractère industriel ou commercial et bénéficiant de l'autonomie financière* »⁴⁸¹. Cette assimilation est la conséquence du fait que « *d'une part ces établissements sont soumis au même régime fiscal que les entreprises privées et, d'autre part, les opérations auxquelles ils se livrent pourraient être effectuées par des sociétés passibles de la taxe* »⁴⁸². Cette solution a par ailleurs été appliquée par la Cour de cassation, tant à l'encontre d'établissements publics, notamment dans des arrêts du 10 octobre 2000, office public d'aménagement et de construction des Ardennes⁴⁸³, et du 28 juin 2005, office public d'aménagement et de construction d'Amiens-Picardie⁴⁸⁴, qu'à l'encontre d'une régie dans un arrêt du 13 décembre 2011, Centre départemental de Méjannes le Clap⁴⁸⁵.

281. Plusieurs remarques s'imposent. En premier lieu, les juridictions retiennent que la taxe sur les véhicules de société est due par les établissements publics à caractère

⁴⁷⁶ *Ibid.*

⁴⁷⁷ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.190.

⁴⁷⁸ *Ibid.*

⁴⁷⁹ CE, avis, section des finances, 8 janvier 1957.

⁴⁸⁰ BOI-TFP-TVS-10-10-80.

⁴⁸¹ *Ibid.*

⁴⁸² *Ibid.*

⁴⁸³ Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 10 octobre 2000, n°97-20287, OPAC des Ardennes, *Dr. Fisc.*, n°11, 14 mars 2001, comm. 226 ; note Valérie LE QUINTREC, *Lettre Juridique Lexbase*, n°177, 20 juillet 2005, pp.30-33 ; inédit au bulletin.

⁴⁸⁴ Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 28 juin 2005, n°02-13895, OPAC d'Amiens-Picardie ; *Lexbase hebdo – Edition fiscale*, n°177, 21 juillet 2005 ; *bull. civ.*, IV, n°145.

⁴⁸⁵ Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 13 décembre 2011, n°10-27686, Centre départemental de Méjannes le Clap ; inédit au bulletin.

industriel et commercial et les organismes publics possédant le même caractère, non seulement en application de l'article 1010 du code général des impôts, mais surtout en vertu de l'article 1654 du même code. Ce dernier dispose en effet que « *les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales, [...] doivent sous réserve des dispositions des articles 133,207,208,1040,1382,1394 et 1449 à 1463 acquitter, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* ». Or, les juges des deux ordres de juridictions appliquent, à juste titre, cet article à la taxe sur les véhicules de société, mais en semblant assimiler « *organisme* » et « *exploitation* ». Le dernier terme apparaît toutefois probablement plus large que le premier. Il est constant que l'organisme ne dispose pas nécessairement de la personnalité morale⁴⁸⁶, mais qu'une autonomie financière lui est attribuée. Il convient de rappeler que les organismes de l'Etat ayant une activité industrielle et commerciale sont dotés, dans une très large majorité, au minimum de l'autonomie financière et leurs opérations sont retracées dans un budget annexe. Les activités industrielles et commerciales des collectivités territoriales sont également dotées de cette autonomie, pour la plupart, et leurs comptes sont retranscrits dans un budget autonome. Seules les activités industrielles et commerciales menées par des régies existant avant 1926, précisées dans un budget annexe, ne possèdent pas d'autonomie financière. En revanche, le terme « *exploitation* » ne possède pas toutes ces précisions que la jurisprudence accorde à l'organisme. Or, la référence au sens commun indique qu'il s'agit alors d'une activité, d'une action de mise en valeur⁴⁸⁷. Le juge, se fondant sur cette définition, aurait alors pu prononcer un assujettissement de l'exploitant public à la taxe sur les véhicules de société, sans tenir compte de l'existence ou non d'une autonomie financière.

282. En deuxième lieu, le critère déterminant de l'imposition des établissements publics et organismes publics réside à la fois dans le caractère industriel ou commercial de l'activité menée et dans le fait que les organismes se livrent « *à des opérations* »

⁴⁸⁶ La personnalité morale est exigée pour identifier un organisme public en matière de taxe d'habitation, selon l'arrêt du Conseil d'Etat, d'assemblée du 23 février 2001, Commission des opérations de bourse (CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, Commission des opérations de bourse, *précit.*). Toutefois, des réserves peuvent être apportées à cette interprétation (voir en ce sens, *supra.*, n°209 et s.).

⁴⁸⁷ Voir en ce sens le dictionnaire de l'Académie française : « *action d'exploiter un bien, de le faire valoir, de le gérer, en vue d'en tirer un profit* ».

susceptibles d'être effectuées par des entreprises privées »⁴⁸⁸. La Cour de cassation retient le cumul de ces deux éléments pour assujettir les offices publics d'aménagement et de construction qui sont « *des établissements publics à caractère industriel et commercial se livrant à des opérations susceptibles d'être effectuées par des entreprises privées* »⁴⁸⁹. Elle ne fonde sa décision que sur le fait que les « *prestations peuvent être offertes par des entreprises privées* »⁴⁹⁰ lorsqu'il s'agit d'une régie. Il semble donc que, bien plus que le caractère industriel ou commercial attribué à l'organisme, la jurisprudence considère comme déterminant le critère de l'activité menée par ce dernier pour entraîner son assujettissement à la taxe sur les véhicules de société. Le caractère industriel ou commercial agit alors davantage comme un indice, qui peut toutefois avoir une grande importance. Ainsi, l'administration fiscale a déduit qu' « *au regard de la jurisprudence (Tribunal des Conflits 28 mai 1979 Préfet du Val d'Oise), le service d'enlèvement d'ordures ménagères doit être considéré comme un service administratif lorsqu'il est financé par la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. Dès lors, un syndicat mixte financé par cette taxe n'est pas imposable à la taxe sur les véhicules de société* »⁴⁹¹. Cette position du juge quant à la préférence accordée à l'activité menée permet de rendre cohérents les dispositifs prévus pour les impositions dues à raison de l'usage commercial d'un bien. Il convient de rappeler, en effet, que le législateur a abandonné le critère du caractère industriel ou commercial d'une activité conditionnant l'imposition à la patente pour ne retenir que la nature de l'activité pour assujettir un organisme public ou privé à la taxe professionnelle puis à la contribution économique territoriale⁴⁹². Cela correspond à la démarche voulue par le juge en matière de taxe sur les véhicules de société qui privilégie le critère de l'activité qu'une entreprise privée pourrait mener.

283. En troisième lieu, les dispositions de l'article 1010 du code général des impôts excluent, du champ d'application de la taxe, en l'état actuel, « *les organismes de l'État,*

⁴⁸⁸ Notamment Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 10 octobre 2000, n°97-20287, OPAC des Ardennes, *précit.*

⁴⁸⁹ Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 10 octobre 2000, n°97-20287, OPAC des Ardennes, *précit.* ; Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 28 juin 2005, n°02-13895, OPAC d'Amiens-Picardie *précit.*

⁴⁹⁰ Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 13 décembre 2011, n°10-27686, Centre départemental de Méjannes le Clap, *précit.*

⁴⁹¹ BOI-TFP-TVS-10-10-110.

⁴⁹² Jean-Claude BURCKEL, Rapport n°1695, *précit.*, p.18 : il a été « *jugé préférable de renoncer à ce critère juridique qui [était] une source de distorsions peu justifiées et de s'en tenir uniquement à la nature des activités exercées, quel que soit le statut sous lequel l'organisme se trouve placé* ».

des départements et des communes sans caractère industriel et commercial ou ne bénéficiant pas de l'autonomie financière [et] les établissements publics sans caractère industriel ou commercial »⁴⁹³. Bien que le critère du caractère industriel ou commercial de l'organisme ou de l'établissement public ne semble pas le plus pertinent désormais, il s'agit encore de celui qui est utilisé par l'administration fiscale pour inclure ou exclure du champ d'application de la taxe un organisme. S'agissant enfin des organismes sans autonomie financière, le bulletin officiel des finances publiques renvoie, au 2° de l'article 167 de l'annexe IV du code général des impôts. Il s'agit notamment des manufactures nationales, de la Monnaie de Paris et des arsenaux, poudreries et usines mécaniques de l'Etat. L'application de ces dispositions reste donc marginale.

284. Lorsque le bien est seulement considéré en tant qu'usage, détaché de toute idée d'appropriation, le critère prépondérant d'imposition est un critère fonctionnel. L'activité menée par le détenteur du bien est primordiale. Les personnes publiques ne peuvent échapper à une taxation seulement à raison de leur qualité publique. Leur imposition est à la fois révélatrice et conséquente de leur dualité fonctionnelle.

285. Ces généralisations se heurtent toutefois à certaines contradictions émanant du dispositif prévu par le code général des impôts et par la doctrine administrative. En effet, la notion juridique de société retrouve toute sa place lorsqu'il s'agit du champ d'application de la taxe prévue pour les organismes de droit privé. Il conviendrait alors de prévoir certains ajustements.

B. L'assimilation variable des différents organismes face à l'imposition à la taxe sur les véhicules de société

286. L'utilisation du terme « société » dans la dénomination de la taxe sur les véhicules de société peut s'avérer ambiguë. Cette notion revêt en effet une signification juridique précise, codifiée à l'article 1832 du code civil. En vertu de ce dernier, « *la société est instituée par deux ou plusieurs personnes qui conviennent par un contrat d'affecter à une entreprise commune des biens ou leur industrie en vue de partager le bénéfice ou de profiter de l'économie qui pourra en résulter* ». Classiquement, dès lors, une société est identifiée par plusieurs éléments. Elle n'existe en premier lieu que par la volonté des associés qui choisissent de participer à une entreprise commune. C'est ce que

⁴⁹³ BOI-TFP-TVS-10-10-110.

la doctrine appelle l'*affectio societatis*⁴⁹⁴. Ces associés effectuent un apport. Il s'agit d'une opération « *par laquelle une personne s'engage à mettre quelque chose à la disposition d'une société en contrepartie de l'attribution proportionnelle de droit d'associé* »⁴⁹⁵. Enfin, les associés doivent avoir « *l'intention de participer aux résultats sociaux* »⁴⁹⁶. Cet ensemble se matérialise alors par l'établissement d'un contrat. Si certains auteurs ont pu privilégier la notion d'institution⁴⁹⁷, par ailleurs floue, à celle de contrat pour caractériser la constitution d'une société, il semble aujourd'hui que « *le recours à la notion d'institution est devenu inutile* »⁴⁹⁸. Surtout, la réunion de l'ensemble de ces éléments confère généralement la personnalité morale à la société. Or, il apparaît que l'assujettissement de certaines personnes publiques à cette taxe relève davantage de l'imposition d'une entreprise que d'une société au sens strict du terme (1). En revanche, l'imposition des personnes privées semble dépendre de la caractérisation d'une société au sens strict (2).

1. *L'assimilation des notions de société et d'entreprise en matière d'imposition des personnes publiques à la taxe sur les véhicules de société*

287. Il est constant que l'entreprise ne reçoit pas une définition juridique stricte. La doctrine s'accorde sur le fait que le concept relève davantage du monde économique que du droit. Pour Bruno PETIT, par exemple, « *l'entreprise est une notion économique [...]. La société est, quant à elle, une notion juridique [...]* »⁴⁹⁹. En ce sens, l'entreprise ne se confond pas avec la personnalité morale, au contraire de la société. En revanche, les auteurs s'accordent sur le fait que l'entreprise est constituée dès lors qu'une structure

⁴⁹⁴ Voir en ce sens par exemple Paul LE CANNU et Bruno DONDERO, *Droit des sociétés*, LGDJ, précis Domat, 6^{ème} éd., 2015, p.72 et s.

⁴⁹⁵ Bruno PETIT, *Droit des sociétés*, Lexis Nexis, 6^{ème} éd., 2015, p.20.

⁴⁹⁶ Bruno PETIT, *Droit des sociétés*, *op.cit.*, p.23.

⁴⁹⁷ Voir en ce sens, Paul LE CANNU et Bruno DONDERO, *Droit des sociétés*, *op.cit.*, p.179 : « *en droit des sociétés, la conception institutionnelle s'est historiquement développée en réaction contre la conception contractuelle. Ses prémisses semblent venir d'Allemagne, elle a pénétré la doctrine française grâce à des auteurs comme Thaller, et a influencé la jurisprudence à partir du XIXème siècle. La doctrine, cherchant une meilleure explication aux phénomènes qui échappent à la théorie contractuelle, s'est souvent contentée de notions assez vagues. Le Doyen Hauriou définissait l'institution comme un groupement humain, organisé de façon durable pour la réalisation d'une idée* ».

Voir également Jean-Claude MAY, « *La société : contrat ou institution ?* », in BASDEVANT-GAUDEMET Brigitte (sous la coord.), *Contrat ou institution : un enjeu de société*, LGDJ, 2004, p.132 : « *si l'on compare les caractères qui sont proposés dans différentes définitions de l'institution avec ceux [...] de la société, force est de constater que plusieurs concordent. Par exemple : l'idée d'entreprise [...]; la durée [...]; l'organisation permettant au principe d'autorité de s'exercer [...]; la vocation de l'institution à être dotée de la personnalité morale [...]* ».

⁴⁹⁸ Maurice COZIAN et al., *Droit des sociétés*, Lexis Nexis, 30^{ème} éd., 2017, p.5.

⁴⁹⁹ Bruno PETIT, *Droit des sociétés*, *op.cit.*, p.1.

exerce une activité économique. Barthélémy MERCADAL ajoute qu'elle « *suppose [...] l'existence des moyens nécessaires à [cette activité]* »⁵⁰⁰. Pour Laurence IDOT, l'exercice d'une activité économique se couple d'un pouvoir de décision⁵⁰¹, qui doit être autonome pour Thierry LAMARCHE⁵⁰². Il convient dès lors de préciser le contenu de l'activité de l'entreprise. Si « *le concept d'activité est consubstantiel à la notion d'entreprise* »⁵⁰³, encore faut-il que cette activité soit économique. Thierry LAMARCHE précise que « *l'activité économique ne doit pas à être définie ni à partir de sa finalité, ni en fonction de la personne qui la réalise, mais par son contenu. Une activité de production, de distribution, ou qui conduit à faire circuler des richesses, [...], présente intrinsèquement un caractère économique* »⁵⁰⁴. Pour Guy LAMBERT, « *la notion de production de biens ou de services [...] s'analyse comme un élément unificateur, individualisateur de l'entreprise* »⁵⁰⁵. Autrement dit, ce n'est pas la finalité lucrative qui implique le caractère économique d'une activité mais bien le fait qu'elle soit exercée sur un marché. Comme le rappelle Barthélémy MERCADAL, « *la recherche du profit ne saurait plus être considérée comme une condition nécessaire de l'activité économique* »⁵⁰⁶.

288. L'analyse de la jurisprudence communautaire puis de l'Union européenne renforce ces définitions d'entreprise et d'activité économique. Comme le remarque Laurence IDOT, « *droit économique par excellence, le droit communautaire cherche à appréhender la réalité au-delà des montages juridiques. Son approche a toujours été fonctionnelle* »⁵⁰⁷. Il est donc naturel que le droit de l'Union européenne s'intéresse particulièrement à cette notion d'entreprise qui dépasse ces montages juridiques. La notion d'entreprise a pu être abordée par la Cour de justice des Communautés européennes dans un arrêt du 29 octobre 1980, *Heintz van Landewyck*. Elle avait précisé

⁵⁰⁰ Barthélémy MERCADAL, « La notion d'entreprise », in *Les activités et les biens de l'entreprise*, mélanges offerts à Jean DERRUPPE, Litec, 1991, p.12.

⁵⁰¹ Laurence IDOT, « La notion d'entreprise », *Revue des sociétés*, n°2, avril 2001, pp.191-209.

⁵⁰² Thierry LAMARCHE, « La notion d'entreprise », *RTD Com.*, n°4, octobre 2006, pp.709-733.

⁵⁰³ Thierry LAMARCHE, « La notion d'entreprise », *art.cit.*, p.720.

⁵⁰⁴ Thierry LAMARCHE, « La notion d'entreprise », *art.cit.*, p.726.

⁵⁰⁵ Guy LAMBERT, « Introduction à l'examen de la notion juridique d'entreprise », in *Mélanges Pierre KAYSER*, tome 2, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1979, p.79.

⁵⁰⁶ Barthélémy MERCADAL, *art.cit.*, p.12.

⁵⁰⁷ Laurence IDOT, « La notion d'entreprise », *art.cit.*, p.194.

que « l'article 85, paragraphe 1⁵⁰⁸, s'applique également aux associations dans la mesure où leur activité propre [...] tend à produire les effets qu'il vise à réprimer »⁵⁰⁹. Mais la notion d'entreprise a surtout été définie par la CJCE dans l'arrêt du 23 avril 1991, *Höfner et Elser* qui estime que « la notion d'entreprise comprend toute entité exerçant une activité économique, indépendamment du statut juridique de cette entité et de son mode de financement »⁵¹⁰. Puis, la CJCE a pu juger que « le seul fait que la Caisse centrale de la mutualité agricole ne poursuit pas un but lucratif n'enlève pas à l'activité qu'elle exerce sa nature économique »⁵¹¹, dans un arrêt du 16 novembre 1995, *Fédération française des sociétés d'assurance*. Par ailleurs, dans un arrêt du 18 juin 1998, *Commission contre Italie*, elle est venue préciser la notion d'activité économique, qui consiste à offrir des biens et des services sur un marché donné⁵¹². Ces deux approches fonctionnelles de l'entreprise et de l'activité économique ont été reprises dans un arrêt de la CJCE du 1^{er} juillet 2008. Pour la Cour, « la circonstance que l'offre de biens et de services soit faite sans but lucratif ne fait pas obstacle à ce que l'entité qui effectue ces opérations sur le marché doive être considérée comme une entreprise »⁵¹³. Par ailleurs, « le fait que la MOTOE soit elle-même une association sans but lucratif est, dans cette perspective, sans aucune incidence sur la qualification d'entreprise »⁵¹⁴.

289. L'entreprise doit être considérée comme cette entité exerçant une activité économique, quel que soit son statut juridique. Elle est alors déterminée selon un critère fonctionnel. C'est donc cette notion qui est adéquate pour appréhender l'assujettissement

⁵⁰⁸ L'article 85, paragraphe 1 du traité CEE dispose que « sont incompatibles avec le marché commun et interdits tous accords entre entreprises, toutes décisions d'associations d'entreprises, et toutes pratiques concertées, qui sont susceptibles d'affecter le commerce entre Etats membres et qui ont pour objet ou pour effet d'empêcher, de restreindre ou de fausser le jeu de la concurrence à l'intérieur du marché commun [...] ».

⁵⁰⁹ CJCE, 29 octobre 1980, aff. 209/78 à 215/78 et 218/78, *Heintz van Landewyck sarl* et autres contre Commission des Communautés européennes, *Rec. CJCE* p.3250 ; point 88.

⁵¹⁰ CJCE, 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Höfner et Elser*, conclusions Francis Geoffrey JACOBS, Michaël KARPENSCHIF et Cyril NOURRISSAT (sous la dir.), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, PUF, 3^{ème} éd., 2016, p.192-196 ; Chahira BOUTAYEB (sous la dir.), *Les grands arrêts du droit de l'Union européenne*, LGDJ, 2014, pp.526-541 ; *Rec. CJCE* p. I-1979 ; point 21.

⁵¹¹ CJCE, 16 novembre 1995, aff. C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurance* contre ministère de l'agriculture et de la pêche, conclusions Giuseppe TESAURO, *Rec. CJCE* p.I-4013 ; point 21.

⁵¹² CJCE, 18 juin 1998, aff. C-35/96, *Commission contre Italie*, conclusions Georges COSMAS, *Rec. CJCE* p.I-3851 ; point 36.

⁵¹³ CJCE, 1^{er} juillet 2008, aff. C-49/07, *MOTOE contre Elliniko Dimosio*, conclusions Juliane KOKOTT, note Julien ZYLBERSTEIN, *La Gazette du Palais*, n°81-83, 22 mars 2009, pp.22-24 ; note Véronique SELINSKY et Sylvie CHOLET, *RLDA*, n°31, octobre 2008, pp.67-68 ; note Laurence IDOT, *Europe*, n°8, août 2008, comm. 276 ; *Rec. CJCE* p. I-4863 ; point 27.

⁵¹⁴ CJCE, 1^{er} juillet 2008, n° C-49/07, *MOTOE contre Elliniko Dimosio*, précit., point 28.

de certaines personnes publiques à la taxe sur les véhicules, non plus de société, mais bien d'entreprise.

290. En effet, il convient de rappeler que le Conseil d'Etat puis la doctrine administrative estiment que « *la taxe sur les véhicules de sociétés est applicable aux établissements publics à caractère industriel ou commercial ainsi qu'aux organismes de l'Etat, des départements et des communes ayant un caractère industriel ou commercial et bénéficiant de l'autonomie financière* »⁵¹⁵, car « *d'une part ces établissements sont soumis au même régime fiscal que les entreprises privées et, d'autre part, les opérations auxquelles ils se livrent pourraient être effectuées par des sociétés passibles de la taxe* »⁵¹⁶. Par ailleurs, la Cour de cassation impose à la taxe les régies et les établissements publics, essentiellement sur le fait que les « *prestations peuvent être offertes par des entreprises privées* »⁵¹⁷ lorsqu'il s'agit d'une régie. L'élément central de l'assujettissement des organismes publics réside donc dans l'exercice d'une activité économique, qui ne dépend d'ailleurs pas de la lucrativité de ladite activité. L'autonomie financière qui est exigée ensuite pour assujettir un organisme public à la taxe permet également d'identifier et d'individualiser un patrimoine affecté à l'exercice de cette activité et fait alors écho à la réunion de moyen, « *condition indispensable à l'existence de l'entreprise* », telle que la conçoit notamment Barthélémy MERCADAL⁵¹⁸.

291. Toutefois, cette analyse qui assimile la société à l'entreprise dans le cadre de la taxe sur les véhicules de société, conduisant à fonder dès lors l'assujettissement à ladite taxe sur un critère fonctionnel, ne peut être systématisée.

2. L'utilisation stricte de la notion de société en matière d'imposition des personnes privées à la taxe sur les véhicules de société

292. L'article 1010 du code général des impôts semble exclure, selon le bulletin officiel des finances publiques, « *les personnes morales qui n'ont pas pour but la recherche d'un bénéfice mais dont l'activité consiste, par exemple, dans la défense*

⁵¹⁵ CE, avis, section des finances, 8 janvier 1957.

⁵¹⁶ BOI-TFP-TVVS-10-10-80. Il est par ailleurs remarquable que le bulletin officiel des finances publiques confonde « *entreprises privées* » et « *sociétés passibles de la taxe* ».

⁵¹⁷ Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 13 décembre 2011, n°10-27686, Centre départemental de Méjannes le Clap, *précit.* ; Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 10 octobre 2000, n°97-20287, OPAC des Ardennes, *précit.*

⁵¹⁸ Barthélémy MERCADAL, « La notion d'entreprise », *art.cit.*, p.14.

d'intérêts économiques, professionnels, culturels ou religieux ou l'organisation d'œuvres de bienfaisance ou d'assistance, lorsque ces personnes morales ne sont pas constituées en « sociétés » au sens de l'article 1832 du Code civil »⁵¹⁹. L'article 1832 du code civil impliquant nécessairement que les associés se partagent les bénéfices, vont être exclus du champ d'application de la taxe sur les véhicules de société, notamment, « les associations régies par la loi du 1er juillet 1901 ; les syndicats professionnels ; des comités d'entreprises et comités d'établissements institués par l'ordonnance du 22 février 1945 ; les organismes de sécurité sociale ; des organismes de mutualité agricole ; les mutuelles définies à l'article L 111-1 du Code de la mutualité et notamment des sociétés mutuelles d'assurances visées au titre III du décret du 30 décembre 1938 (à ne pas confondre avec les sociétés d'assurances à forme mutuelle visées au titre II du même décret qui restent imposables) »⁵²⁰. « Le même principe conduit à exclure du champ d'application de la taxe les associations et groupements improprement nommés "sociétés" tels que les sociétés sportives, de chasse, de tir, de gymnastique, les sociétés savantes, littéraires, musicales, etc. »⁵²¹.

293. Ces propos illustrent le manque de cohérence du dispositif prévu en matière de taxe sur les véhicules de société. La lucrativité importe peu dès lors que l'usage du véhicule est exercé par un organisme public. En revanche, dès lors qu'un organisme privé utilise un véhicule, alors le caractère lucratif de l'activité exercée retrouve sa place. L'assujettissement des organismes publics avait été conçu pour ne pas créer de distorsions entre ceux-ci et une entreprise privée qui exercerait les mêmes activités. Les juridictions administrative et civile puis l'administration fiscale ont donc opté pour une assimilation entre la société et l'entreprise, en s'appuyant essentiellement sur des critères fonctionnels. Pourtant, des distorsions ont été créées dès lors que cette assimilation reste incomplète et ne s'applique pas aux organismes de droit privé, pour lesquels la notion de société reste déterminante. Comme le suggère, à juste titre, Bernard LEFILS, « *les associations et organismes assimilés exerçant une activité lucrative [...] devraient être exclus du champ d'application de cette taxe* »⁵²². Autrement dit, une activité non lucrative exercée par un organisme public peut conduire à l'assujettissement à la taxe sur les véhicules de société quand une activité lucrative exercée par un organisme privée qui

⁵¹⁹ BOI-TFP-TVS-10-10-50.

⁵²⁰ *Ibid.*

⁵²¹ BOI-TFP-TVS-10-10-60.

⁵²² Bernard LEFILS, *Fiscalité des associations*, Lexis Nexis, Précis fiscal, 2^{ème} éd., 2012, p.531.

n'est pas une société ne permet pas une inclusion dans le champ d'application de la taxe. Dans un souci de meilleure cohérence, il conviendrait alors d'opter de manière globale pour l'une ou l'autre des notions, soit la notion d'entreprise, soit la notion de société. Bien que chaque impôt dispose de sa propre logique interne, il est évident que la notion d'entreprise devrait s'imposer au législateur. Elle permettrait d'assujettir les usages de véhicules sur un fondement fonctionnel, à l'image des autres impositions dues à raison de l'utilisation d'un bien.

294. Des impositions sont établies en vertu de l'usage d'une chose, qui devient alors un bien détaché de toute idée d'appropriation. De manière concomitante et logique, la taxation de ces biens, à usage économique ou non, se fait selon un critère fonctionnel, lié à l'activité menée par la personne bénéficiaire du bien. Réciproquement, les personnes publiques, comme certaines personnes privées, peuvent bénéficier alors d'un régime favorable, qu'il soit dû à des exonérations ou à des exclusions de champ d'application, lié à un critère fonctionnel. Dès lors que les entités imposées agissent en vertu d'une mission d'intérêt général, elles bénéficient largement d'exemptions fiscales. Toutefois, il est notable que les dispositifs fiscaux s'éloignent parfois marginalement de ce principe. Il conviendrait alors de le rétablir dans un souci de cohérence et de neutralité, en assimilant totalement les usages des personnes publiques et des personnes privées, tant face à l'imposition que face aux régimes de faveur.

Conclusion du titre 1

295. L'étude des impositions que subissent les personnes publiques pour leurs biens offre plusieurs niveaux d'analyse. Dans un premier niveau, leurs biens peuvent être assimilés aux propriétés publiques, c'est-à-dire les propriétés des personnes publiques. Dans un deuxième niveau, leurs biens sont détachés de toute idée d'appropriation. Il s'agit alors de l'examen des impositions des biens utilisés par les personnes publiques. Face à ces deux ensembles, le droit fiscal offre une lecture unitaire, indépendamment des qualifications de domaine public ou de domaine privé. Le critère déterminant du couple impositions-exemptions – qu'elles consistent en des exonérations ou des exclusions du champ d'application – est alors un critère fonctionnel, relatif aux activités et missions menées par la personne publique. Il permet alors de révéler l'assimilation fiscale qui existe entre les biens des personnes publiques et les biens des personnes privées. Cette assimilation est d'autant plus forte que la notion de bien se détache de la propriété, donc du critère organique qui la sous-tend. Toutefois, le critère organique joue davantage au moment de l'acquisition de la propriété. Cela peut s'expliquer par une forme de présomption d'affectation à l'intérêt général accordée au bien acquis par la personne publique. Il est notable que cette présomption joue essentiellement en matière de biens corporels. L'acquisition de biens incorporels voit la présomption inversée. L'assimilation, et la neutralité des impositions qui en découle, semble logique dans la mesure où ces biens n'ont d'utilité que lorsqu'ils sont exploités au profit du propriétaire.

296. Dans un troisième niveau, le droit fiscal peut aussi permettre de transcender les distinctions organiques en fonction de la qualité publique ou privée de la personne qui contrôle, juridiquement ou matériellement, un bien. Dans ce cas de figure, les protections sont similaires que la personne soit publique ou privée. Les personnes publiques subissent globalement les mêmes impositions sur leurs biens que les personnes privées. La généralisation de cette ligne directrice peut être tentante, dans un souci de neutralité des impositions, mais elle ne résiste pas complètement à une analyse détaillée. Certes, certaines impositions sur les biens des personnes publiques comme des personnes privées peuvent recevoir cette explication, puisqu'elles sont soumises à un régime juridique en voie d'unification. Cependant, d'autres impositions résistent encore, partiellement, à ce mouvement, en conservant une place, parfois non négligeable, au critère organique.

Chaque impôt évolue de manière indépendante au gré des vicissitudes législatives. Pourtant, la construction d'un régime fiscal global et neutre pourrait passer par une assimilation totale des biens des personnes publiques avec ceux des personnes privées. Ces biens se verraient alors accorder une protection identique suivant la qualité de l'organisme le contrôlant. Cette généralisation suppose d'identifier les missions d'intérêt général qui méritent de bénéficier de l'exemption des impositions, qu'elles soient menées par des personnes publiques ou des personnes privées. Ce mouvement de fond est davantage perceptible dans l'analyse de la fiscalité pesant sur l'exploitation du bien, d'autant que l'apport du droit de la concurrence y est non négligeable.

Titre 2. La neutralisation en voie d'achèvement de la fiscalité pesant sur l'exploitation des biens des personnes publiques

297. Le simple usage, notamment dans sa dimension économique, est donc imposé. Il apparaît alors que la personne publique peut utiliser ses biens dans la perspective d'en tirer des ressources, en s'inscrivant dès lors dans une logique de marché, d'offre et de demande. Cette dimension est largement reconnue par le droit. Comme le résume Sophie NICINSKI, « *l'action économique des personnes publiques peut s'exprimer par la participation directe au marché. La personne publique devient elle-même opérateur économique, en exploitant une activité économique de production de biens et de services marchands. L'opérateur public agit sur le marché et entre en concurrence avec d'autres opérateurs économiques* »⁵²³. A ce titre, à la suite d'une longue évolution jurisprudentielle relative à la liberté du commerce et de l'industrie, l'arrêt d'assemblée du Conseil d'Etat du 31 mai 2006, Ordre des avocats au barreau de Paris, a précisé que les personnes publiques peuvent « *prendre en charge une activité économique [...] dans le respect tant de la liberté du commerce et de l'industrie que du droit de la concurrence* »⁵²⁴. Deux principes généraux dirigent alors la possibilité pour les personnes publiques de s'insérer dans un marché, par l'exploitation de leurs biens. D'une part, dès lors qu'un intérêt public le justifie, les personnes publiques peuvent agir sur un marché économique. Il est notable que l'intérêt public est entendu largement. D'autre part, l'exploitation économique de biens par ces personnes ne doit pas créer des distorsions de concurrence.

⁵²³ Sophie NICINSKI, *Droit public des affaires*, LGDJ, précis Domat droit public, 5^{ème} éd., 2016, p.307.

⁵²⁴ CE, Assemblée, 31 mai 2006, n°275531, Ordre des avocats au barreau de Paris, conclusions Didier CASAS, *RJEP*, n°636, novembre 2006, pp.430-440 ; *BJCP*, n°47, 1^{er} septembre 2006, pp.295-302 ; note Didier LINOTTE, *La Gazette du Palais*, n°84, 25 mars 2007, pp.39-42 ; note Virgile RENAUDIE, *La Gazette du Palais*, n°340, 6 décembre 2006, pp.6-12 ; note Marie-Christine ROUAULT, *RLCT*, n°18, 1^{er} novembre 2006, pp.21-23 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Com.*, n°4, octobre 2006, pp.774-776 ; commentaire Guylain CLAMOUR, *RLC*, n°9, octobre 2006, pp.44-52 ; note Claire LANDAIS et Frédéric LENICA, *AJDA*, n°29, 11 septembre 2006, pp.1592-1596 ; note Michel BAZEX, *Droit administratif*, n°8, août 2006, comm. 129 ; note Bertrand Du MARAIS, *Concurrences*, n°3 ; juillet 2006, pp.167-168 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°7, juillet 2006, comm. 202 ; commentaire Florian LINDITCH, *JCP A*, n°24, 12 juin 2006, n°1133 ; *Rec.* p.272.

298. Prenant part au marché dans les mêmes conditions que les personnes privées, il est naturel, dans une logique libérale, que les personnes publiques soient soumises aux mêmes contraintes que celles-là. Dès lors, la contrainte fiscale pesant sur l'exploitation des biens, à savoir essentiellement l'imposition sur les revenus tirés de l'exploitation de ces biens mais également la taxation sur le chiffre d'affaire, devient un enjeu important. Comme le note Jean-Luc ALBERT, « *les personnes publiques ont été intégrées dans [une] conception globalisante et donc fiscale à raison de leurs activités lucratives et concurrentielles, processus qui n'est cependant pas totalement novateur puisqu'identifiable très clairement dès le XIXème siècle* »⁵²⁵. Cette imposition des personnes publiques à raison de l'exploitation de leurs biens, dans une logique de neutralité des différentes impositions, dépend donc d'une assimilation aux personnes privées. Elle suppose que les personnes publiques sont soumises aux mêmes contraintes fiscales que les personnes privées dès lors qu'elles agissent dans le même cadre et pour des activités et missions similaires. Cette assimilation se veut donc essentiellement fonctionnelle (Chapitre 1). Elle repose sur la participation au marché des personnes publiques dès lors qu'elles exploitent leurs biens dans une logique économique. Celles-ci ne doivent pas fausser les règles de la concurrence. Les impositions que subissent les différentes entités doivent donc favoriser le fonctionnement libre et non faussé du marché. Elles doivent donc s'inscrire dans le jeu concurrentiel. Il apparaît alors, que, pour atteindre cet idéal, les régimes fiscaux de la TVA et de l'impôt sur les sociétés intègre la condition d'un respect de la concurrence. L'analyse concurrentielle en matière fiscale s'approche alors de celle qui prévaut en matière de droit de la concurrence (Chapitre 2). Cette double démarche s'impose dans la recherche de la neutralité entre les personnes publiques et les personnes privées en matière d'imposition pour l'exploitation de leurs biens.

⁵²⁵ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques, op.cit.*, p.86.

Chapitre 1. L'imposition essentiellement fonctionnelle des personnes publiques pour l'exploitation de leurs biens

299. Il est constant que les personnes publiques peuvent agir dans le champ économique et concurrentiel. L'évolution jurisprudentielle est bien connue. Si les personnes publiques ont longtemps été contraintes dans leur champ d'intervention, cela n'est plus le cas aujourd'hui. Elles sont alors assimilées aux personnes privées lorsqu'elles agissent comme ces dernières. Comme le relève Jean-Luc ALBERT, « *il ne faudra pas attendre le XXème siècle pour voir des personnes morales de droit public être soumises aux impôts commerciaux* »⁵²⁶. Ainsi, dès 1860, le Conseil d'Etat a été conduit à préciser qu'une commune ayant extrait « *de la tourbe de terrains dont elle est propriétaire et [qui] en a opéré la vente à son profit* » a exercé « *la profession d'exploitant de tourbière, qui est assujettie à la contribution des patentes* »⁵²⁷. Aujourd'hui, les positions du législateur et de la jurisprudence sont bien affirmées. Les personnes publiques sont assimilées aux personnes privées et subissent l'imposition de l'exploitation économique de leurs biens. Par principe, elles sont assujetties aux impôts relatifs aux résultats de cette exploitation, à savoir principalement l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée, dans une perspective de neutralité. Seule l'identification de certaines activités leur permet d'échapper à ces impôts. Il apparaît alors que les impositions et exonérations ou exclusions du champ d'application sont conditionnées par des critères fonctionnels, liés aux activités et missions menées par les personnes publiques (Section 1).

300. Parallèlement, alors que l'imposition de l'exploitation des biens des personnes publiques est justifiée par l'assimilation fonctionnelle de ces dernières aux personnes privées dans le cadre des activités commerciales, les dérogations accordées aux personnes privées se rapprochent de celles attribuées aux personnes publiques lorsque les premières agissent dans l'intérêt général (Section 2). L'assimilation fiscale est donc quasiment symétrique entre des personnes publiques duales et des personnes privées doubles, et la neutralité des impôts renforcée.

⁵²⁶ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.22.

⁵²⁷ CE, 21 mars 1860, Ministre des finances contre commune d'Hesdin, *D.P.*, 1860, III, p.77.

Section 1. L'imposition de l'exploitation des biens des personnes publiques liée à leur dualité fonctionnelle

301. Assimilées aux personnes privées, les personnes publiques vont être assujetties par principe aux impôts commerciaux, soit à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée. Plus précisément, la dualité fonctionnelle des personnes publiques s'exprime pleinement dans l'assujettissement de leurs activités exercées grâce à leurs biens, qu'elles en soient propriétaires ou qu'elles les contrôlent matériellement seulement. Ainsi, en matière d'impôt sur les sociétés, cette dualité s'exprimera par l'exigence conjointe d'un critère fonctionnel justifiant l'imposition et d'un autre critère fonctionnel permettant l'exemption (§1). Face à l'imposition sur le chiffre d'affaire, le couple assujettissement-exemption dépend d'un critère fonctionnel lié aux activités et missions exercées par les personnes publiques (§2).

§ 1. L'exigence d'un double critère fonctionnel en matière d'impôt sur les sociétés justifiant l'imposition ou l'exemption

302. Comme cela a pu être observé en matière de taxe sur les véhicules de société, la dénomination de l'impôt sur les sociétés peut apparaître trompeuse. En réalité, certaines sociétés n'y sont pas assujetties quand certains organismes, qui ne sont pas des sociétés, entrent dans son champ d'application. Le bulletin officiel des finances publiques traduit cela en précisant que « *le champ d'application de l'impôt sur les sociétés est donc indépendant de la nature juridique des collectivités en cause, du but qu'elles poursuivent ainsi que de la nature des revenus dont elles jouissent* »⁵²⁸. Tel est le cas des organismes de droit public qui se voient appliquer, par principe, cet impôt. Le législateur n'a pas organisé une distinction organique suivant les opérateurs économiques. Il a privilégié une approche fonctionnelle face à l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et une neutralité de celui-ci (A). Toutefois, il a organisé une dérogation particulière, favorable aux personnes publiques, essentiellement fondée sur l'activité menée par le potentiel contribuable public (B).

⁵²⁸ BOI-IS-CHAMP-10-60-1.

A. *Le critère fonctionnel général de la lucrativité conditionnant l'entrée dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés*

303. Le 1 de l'article 206 du code général des impôts dispose que « *sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes [...] ainsi 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* ». Il convient dès lors de déterminer le contenu de la lucrativité qui engendre l'entrée des personnes publiques dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés (1). La tendance actuelle de la jurisprudence semble se diriger vers un rapprochement entre la notion de lucrativité et celle de service public industriel et commercial, ce qui pose certaines interrogations (2).

1. *L'application aux personnes publiques de l'impôt sur les sociétés*

304. La rédaction du code général des impôts laisse supposer que l'assujettissement des organismes publics à l'impôt sur les sociétés est conditionné par un champ d'application personnel et un champ d'application matériel. Toutefois, les personnes publiques visées sont entendues très largement (a) de sorte que le champ d'application matériel est déterminant pour faire peser l'impôt sur les sociétés sur l'exploitation de leurs biens par les personnes de droit public (b).

a. *Le champ d'application personnel : les personnes publiques visées*

305. Il convient tout d'abord de préciser les personnes publiques visées par l'impôt sur les sociétés. La combinaison des articles 206 et 1654 du code général des impôts révèle un champ étendu de collectivités ciblées. Ainsi, l'article 1654 dispose que « *les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales, [...] doivent [...] acquitter, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations* ». En application de ces deux articles, sont donc imposés à la fois « *les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes* » et « *les exploitations*

industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales ». Il semble étonnant que l'article 206 ne mentionne que les organismes des départements et des communes et élude les organismes des régions. Le bulletin officiel des finances publiques ne relève pas non plus cette difficulté. Il apparaît toutefois que les organismes des régions devraient entrer dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Ce défaut apparent peut être résolu partiellement par l'inclusion des régions dans l'expression très générale de « *toute autre personne morale* », mais cela ne résout pas le problème des organismes des régions seulement dotés de l'autonomie financière. Il convient en effet de rappeler que si les exploitations industrielles ou commerciales des collectivités locales sont visées par l'article 1654, cette catégorie n'existe plus et a été remplacée par celle de collectivités territoriales.

306. Quelques difficultés pourraient survenir quant à la détermination des périmètres des « *organismes* » et des « *exploitations* ». Dans l'article 206 du code général des impôts, la référence à la notion d'« *organismes* » illustre la volonté du législateur d'imposer les services identifiables par une autonomie financière. Ceci est clairement identifiable pour l'Etat, le code faisant référence aux « *organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière* ». Pour les organismes des collectivités territoriales, il convient de se référer à l'article 165 de l'annexe IV du code général des impôts qui précise que « *tous les organismes de l'Etat des départements ou des communes ayant un caractère industriel ou commercial, s'ils bénéficient de l'autonomie financière [sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires]* ». Là encore, cet article n'a, semble-t-il, pas pris en compte l'introduction des régions au rang des collectivités territoriales par la loi du 2 mars 1982 relative aux droits et libertés des communes, des départements et des régions. En effet, il n'a pas été modifié depuis le 1^{er} juillet 1979, soit depuis l'entrée en vigueur du nouveau code général des impôts. Dès lors, alors que les organismes des communes et des départements ayant un caractère industriel et commercial et dotés de l'autonomie financière sont inclus dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, cela pourrait ne pas être le cas pour ceux des régions. Il ne fait pas de doute, pourtant, que ceux-ci doivent être traités fiscalement comme ceux des autres collectivités territoriales.

307. Par ailleurs, il est notable que le 2 de l'article 165 de l'annexe IV du code général des impôts dispose que « *s'ils ne bénéficient pas de l'autonomie financière, les*

organismes de l'Etat visés au 1 sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires, à l'exception de l'impôt sur les sociétés, dont ils sont exonérés ». Toutefois, il semble aujourd'hui que cet article soit très largement circonscrit. En effet, de tels organismes bénéficient, quasiment systématiquement, au moins de l'autonomie financière et sont à ce titre retracés dans des budgets annexes. Pourtant, le 2 de l'article 167 de l'annexe IV du code général des impôts précise que « *sont notamment soumis au régime prévu au 2 de l'article 165 : les manufactures nationales ; La Monnaie de Paris ; les arsenaux, poudreries et usines mécaniques de l'Etat* ». Le bulletin officiel des finances publiques a donc traduit cela en indiquant que « *sont considérés comme non dotés de l'autonomie financière aussi bien les organismes dont la gestion n'est pas retracée dans un budget annexe (les manufactures nationales de Sèvres, des Gobelins, etc. ; arsenaux, poudreries et usines mécaniques de l'État) que ceux effectuant des opérations donnant lieu à l'établissement d'un tel budget (la Monnaie de Paris par exemple)* »⁵²⁹. L'article 167 précité peut en effet laisser penser que les budgets annexes ne bénéficient pas de l'autonomie financière puisque les opérations effectuées par le service des « monnaies et médailles », devenu La Monnaie de Paris, qui devaient être retranscrites dans un budget annexe, ne donnaient pas lieu à l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Cette situation pouvait apparaître paradoxale, dans la mesure où, justement, le but d'un budget annexe est d'attribuer l'autonomie financière à un service.

308. L'article 167 est d'autant plus étonnant que la Monnaie de Paris ne donne plus lieu à l'établissement d'un budget annexe. L'article 36 de la loi n°2006-1666 du 21 décembre 2006 de finances pour 2007 a introduit un article L.121-3 au code monétaire et financier. Cet article crée un établissement public industriel et commercial dénommé « La Monnaie de Paris », en remplacement de l'ancien budget annexe « Monnaies et médailles ». L'article 8 du décret n°2007-259 du 27 février 2007 portant statut de l'établissement public La Monnaie de Paris a ensuite remplacé les références à l'administration des Monnaies et médailles par des références à l'établissement public La Monnaie de Paris dans tous les textes réglementaires. Dès lors, l'article 167 de l'annexe IV du code général des impôts n'est pas cohérent. Lorsque l'administration des Monnaies et médailles faisait l'objet d'un budget annexe, sa formulation laissait supposer que cet organisme ne bénéficiait pas de l'autonomie financière, ce qui, à l'évidence, était erroné.

⁵²⁹ BOI-IS-CHAMP-10-60-330.

Désormais, l'inscription de La Monnaie de Paris comme pouvant bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les sociétés accordée par le 2 de l'article 165 de l'annexe IV du code général des impôts n'a plus lieu d'être dans la mesure où ce service a été transformé en établissement public industriel et commercial. Or, ces structures sont assujetties notamment à l'impôt sur les sociétés en vertu des articles 206 et 1654 du code général des impôts et du 1 de l'article 165 de l'annexe IV du même code. Parallèlement, la référence à La Monnaie de Paris devrait être supprimée du bulletin officiel des finances publiques, en ce que l'exonération d'impôt sur les sociétés lui est octroyée, sur un fondement actuel discutable. En réalisant ces ajustements, le législateur et l'administration fiscale rendraient une entière cohérence au dispositif prévu par l'article 206 du code général des impôts. Seuls les organismes de l'Etat ne bénéficiant pas, *a minima*, de l'autonomie financière, donc dont les opérations ne sont pas retranscrites dans un budget annexe, seraient exonérés d'impôt sur les sociétés.

309. L'article 1654 du code général des impôts entraîne une autre difficulté. Celui-ci implique que les « *exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales* » doivent être incluses dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Mais l'expression d' « *exploitations industrielles* » soulève une interrogation quant à son contenu. Plus précisément, il apparaît nettement que l'autonomie financière est nécessaire pour qu'un organisme des collectivités territoriales soit assujéti à l'impôt, en vertu de l'article 206 du code général des impôts. Une telle précision n'est pas retenue dans l'article 1654 du même code. Ces dispositions du code général des impôts sont la reprise exacte de l'article 4 de la loi du 28 juin 1941 portant fixation du budget de l'exercice 1941. Or, le terme d'exploitation peut laisser supposer que l'autonomie financière n'est pas requise pour que de telles structures soient assujétiées à l'impôt sur les sociétés. Cette considération doit cependant être nuancée. Tout d'abord, la remarque relative à l'article 165 de l'annexe IV du code général des impôts doit être reprise concernant les exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat. Elles bénéficient nécessairement de l'autonomie financière. Quant aux exploitations industrielles et commerciales des collectivités locales, le décret-loi du 28 décembre 1926 relatif aux régies municipales rend obligatoire une autonomisation financière, de sorte que seules les régies créées antérieurement à cette date peuvent ne pas en bénéficier.

310. Les personnes publiques concernées par l'impôt sur les sociétés sont donc largement entendues. Cependant, il ne suffit pas de constater l'existence de ces personnes pour qu'elles soient assujetties. Le contenu de l'activité menée doit être pris en considération. Ce critère fonctionnel explique donc à lui-seul l'imposition des personnes publiques.

b. Le champ d'application matériel de l'imposition déterminé par le contenu de la lucrativité

311. Il apparaît que la lucrativité est un critère général d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Le bulletin officiel des finances publiques décrit ainsi que « *d'une façon générale [...], l'impôt sur les sociétés s'applique à l'ensemble des personnes morales de droit privé ou de droit public se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* »⁵³⁰. Or, il est nécessaire de rappeler que le 1 de l'article 206 du code général des impôts dispose que « *sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes [...], ainsi 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* ». Le législateur semble dès lors poser une présomption de lucrativité pour les sociétés commerciales. En revanche, pour les personnes publiques notamment, il est nécessaire d'examiner les opérations menées pour en déterminer le caractère lucratif ou non. Ceci est une conséquence de la dualité fonctionnelle des collectivités publiques.

312. Les dispositions précitées sont directement issues de l'article 93 du décret-loi n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale et créant l'impôt sur les sociétés. La lucrativité de l'activité est seulement appréciée en fonction de sa nature. Cela est confirmé par le bulletin officiel des finances publiques qui précise que « *le caractère lucratif de l'activité exercée par les organismes publics est, en principe, lié directement et uniquement à la nature de cette activité* »⁵³¹. Ainsi donc, il apparaît évident que le critère d'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés est un critère fonctionnel. Cependant, face à l'imprécision du législateur, la jurisprudence s'est

⁵³⁰ BOI-IS-CHAMP-10-60-1.

⁵³¹ BOI-IS-CHAMP-10-60-190.

montrée hésitante quant à la définition du caractère lucratif d'une activité. Dans une décision de section du 8 mars 1968, le Conseil d'Etat a d'abord considéré que la lucrativité est caractérisée lorsqu'un établissement public « *se livre à des opérations de nature à engendrer des profits* »⁵³². De manière plus précise, le juge administratif s'est ensuite inspiré d'une jurisprudence développée pour déterminer la nature lucrative d'une activité exercée par une association⁵³³. Il s'agissait alors de déterminer si la gestion de l'activité présentait un caractère désintéressé. Dans l'affirmative, il convenait alors de regarder si l'activité était menée en concurrence d'une personne privée. Mais la personne publique pouvait rester non-assujettie si son activité était menée dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales⁵³⁴. Sur ces fondements, la Cour administrative d'appel de Douai a pu juger qu'un laboratoire d'analyse chimique et microbiologique exploité en régie par une commune exerçait une activité de caractère lucratif, dans un arrêt du 30 décembre 2003⁵³⁵. La jurisprudence semble désormais se diriger vers une appréciation spécifique de la lucrativité des activités menées par les personnes publiques. L'arrêt du 20 juin 2012 du Conseil d'Etat, Commune de La Ciotat et communauté urbaine Marseille-Provence-Métropole relève ainsi « *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* »⁵³⁶. Autrement dit, le caractère lucratif d'une activité est apprécié en fonction de l'objet du service et des conditions particulières de sa gestion. La lecture des conclusions du rapporteur public relatives à l'arrêt du 20 juin 2012 est éclairante sur la méthode du juge pour caractériser une activité. Pour Vincent DAUMAS, en effet, « *par l'objet du*

⁵³² CE, Section, 8 mars 1968, n°58649, Ministre des finances et des affaires économiques, *Dr. Fisc.*, n°15, 12 avril 1968, comm. 586 ; note Roland DRAGO, *AJDA*, 1969, II, p.106 ; *Rec.* p.175.

⁵³³ CE, 1^{er} mars 2000, n°197584, Association Foire nationale des vins, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *BDCF*, n°4, avril 2000, n°45 ; *Dr. Fisc.*, n°40, 4 octobre 2000, comm. 732 ; *RJF*, n°4, avril 2000, n°465 ; *Rec.* p.112.

⁵³⁴ CE, 16 mai 2007, n°272727, Communauté de communes du pays de Landernau-Daoulas, conclusions Laurent VALLEE, *BDCF*, n°8-9, août-septembre 2007, n°100 ; *RJF*, n°8-9, août-septembre 2007, n°929 ; note Loïc LEVOYER, *AJDA*, n°26, 16 juillet 2007, pp.1420-1424 ; mentionné aux tables du recueil.

⁵³⁵ CAA Douai, 30 décembre 2003, n°01DA00011, Commune du Havre, conclusions Jérôme MICHEL, *Dr. Fisc.*, n°41, 7 octobre 2004, comm. 745 ; note Jean-David Dreyfus, *AJDA*, n°24, 28 juin 2004, pp.1308-1311. Le juge précise expressément « *qu'il ne résulte pas de l'instruction, alors notamment que d'autres laboratoires privés susceptibles d'exercer en tout ou partie les mêmes activités étaient implantés dans le même secteur géographique, que la commune du Havre ait exercé son activité dans des conditions différentes de celles des autres laboratoires [...]* ».

⁵³⁶ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole ; conclusions Vincent DAUMAS, *BDCF*, n°10, 1^{er} octobre 2012, n°110 ; *BJCL*, n°09, septembre 2012, pp.606-610 ; *RJF*, n°10, octobre 2012, n°902 ; *Dr. Fisc.*, n°30, 26 juillet 2012, comm. 394 ; *Rec.* pp. 609, 718.

service, il faut entendre la teneur de la prestation exécutée par la collectivité. Si elle est de 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 »⁵³⁷. Le juge opère par comparaison. Les entreprises privées sont présumées poursuivre un but lucratif. Si un organisme public mène le même type d'activité, alors « *cela plaide en faveur du caractère lucratif de l'activité* ». Mais ce n'est pas suffisant. Encore faut-il examiner les « *conditions particulières* » de gestion de l'activité. Le rapporteur public DAUMAS précise alors ici que « *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 est placée, en réalité, en dehors du cadre d'une exploitation à caractère lucratif* »⁵³⁸. Pour apprécier le caractère lucratif, le juge a alors recours à un faisceau d'indices. Cela ressort implicitement mais nécessairement des propos de Vincent DAUMAS dans la mesure où celui-ci ne donne que des exemples de conditions particulières pouvant donner lieu à exclusion du champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Ainsi en est-il de la gratuité d'un service, d'un financement par l'impôt ou d'une différenciation tarifaire en fonction du bénéficiaire d'un service.

313. Cette méthode du juge, centrée sur l'objet et les conditions du service n'est pas sans rappeler la technique utilisée par le juge pour identifier un service public industriel et commercial. Depuis le célèbre arrêt Union syndicale des industries aéronautiques du 16 novembre 1956, en effet, le Conseil d'Etat caractérise les services publics selon l'objet du service, son financement et ses modalités de fonctionnement⁵³⁹. Les conclusions sous l'arrêt Commune de Saint-Cyprien semblent seulement inclure le financement dans les modalités de fonctionnement pour déterminer si une activité est lucrative. Il apparaît dès lors que le juge administratif a voulu tendre vers un rapprochement des notions de lucrativité et de service public industriel et commercial, ce qui soulève quelques interrogations.

⁵³⁷ Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole, *précit.*

⁵³⁸ *Ibid.*

⁵³⁹ CE, Assemblée, 16 novembre 1956, Union syndicale des industries aéronautiques, *D.*, 1956, pp.759-762 ; chron. FOURNIER et BRAIBANT, *AJDA*, 1956, II, pp.489-488 ; *Rec.* p.434.

2. *Le rapprochement problématique des notions de lucrativité et de service public industriel et commercial*

314. Antérieurement à l'arrêt Commune de la Ciotat, il paraissait évident que la nature industrielle et commerciale d'un service ne se confondait pas avec la lucrativité d'une activité. Pour Pierre MOULIE, tout d'abord, « *le caractère lucratif de l'activité envisagée est entendue indépendamment des notions du droit administratif et est apprécié en fonction d'une conception purement fiscale* »⁵⁴⁰. Par la suite, pour Ludovic AYRAULT, « *tandis que le caractère industriel ou commercial d'une activité situe l'analyse sur le terrain de son objet, la notion de lucrativité renvoie à l'idée de recherche de profits. Les deux notions sont donc différentes sans pour autant qu'il soit possible de les opposer de manière systématique. L'exercice d'une activité industrielle ou commerciale induit, le plus souvent, une logique lucrative* »⁵⁴¹. De manière analogue, Loïc LEVOYER précise que « *les règles qui gouvernent l'imposition des personnes publiques n'ont souvent que peu ou pas de rapport avec les notions classiques du droit administratif [...]. C'est ainsi que la notion de lucrativité qui sert à déterminer le champ d'application de l'impôt sur les sociétés [...] ne recoupe que très partiellement la notion de service public à caractère industriel et commercial* »⁵⁴².

315. Or, la décision Commune de la Ciotat du Conseil d'Etat a remis en cause cette distinction. Comme le précise le rapporteur public DAUMAS, « *la distinction qui [...] paraît pertinente, pour déterminer si une collectivité publique exerce ou non une activité à caractère lucratif, est celle entre service public administratif et service public industriel et commercial* »⁵⁴³. Ce rapprochement a le mérite de mettre en accord les articles 206 et 1654 du code général des impôts. Le juge unifie les méthodes d'identification d'une activité à caractère lucratif telle que prévue à l'article 206 avec celle des exploitations industrielles ou commerciales de l'Etat ou des collectivités locales dont la reconnaissance emporte l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, notamment, en vertu de l'article 1654.

⁵⁴⁰ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.102, s'appuyant sur l'arrêt du Conseil D'Etat de 1968 définissant la lucrativité comme la recherche de profit.

⁵⁴¹ Ludovic AYRAULT, « Personne publique et droit fiscal », *art.cit.*, p.209.

⁵⁴² Loïc LEVOYER, « L'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés », *JCP A*, n°7, 16 février 2006, étude 6.

⁵⁴³ Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 20 juin 2012, *précit.*

316. Pourtant, cette solution laisse des questions en suspens. En effet, comme le relève Martin COLLET, « *les notions d'objet et de conditions de réalisation de la mission semblent [...] beaucoup plus floues que celles, extrêmement fines, mobilisées par le raisonnement par étapes* »⁵⁴⁴ utilisé précédemment, notamment dans la jurisprudence communauté de communes du pays de Landerneau-Daoulas. Par ailleurs, en vertu de la jurisprudence antérieure à l'arrêt Commune de La Ciotat, une activité de service public à caractère administratif pouvait être reconnue comme lucrative⁵⁴⁵. Paradoxalement, Vincent DAUMAS, dans ses conclusions, semble vouloir s'inscrire dans le courant jurisprudentiel précédent. Ainsi, il précise qu'il « *[n'entend] pas [...] inviter [le Conseil d'Etat] à changer l'orientation de [sa] jurisprudence relative à l'application de l'article 206 du code général des impôts* »⁵⁴⁶ mais seulement à « *procéder à une clarification de méthode* »⁵⁴⁷. Désormais, il conviendra d'observer la jurisprudence postérieure. Soit elle conduira à assimiler totalement les activités lucratives avec les activités à caractère industriel et commercial, auquel cas les critiques formées à l'encontre de la décision Commune de La Ciotat pourraient être fondées. Soit le juge développera une analyse indépendante des objets et conditions d'exécution des activités. Ainsi, les activités lucratives et les activités à caractère industriel et commercial seront distinguées. Mais dans ce cas de figure, les manques de lisibilité et de cohérence seraient certains. Soit, enfin, le juge, influencé par sa jurisprudence en matière fiscale, modifiera son appréciation du caractère industriel et commercial de sorte qu'il ne soit plus possible d'affirmer, comme dans l'arrêt Communauté de Commune du pays de Landerneau-Daoulas qu'une activité peut être lucrative même si elle possède un caractère administratif. Autrement dit, les juridictions administratives pourraient considérer que dès qu'une activité est lucrative elle possède nécessairement un caractère industriel et commercial. Il semble que le Conseil d'Etat continue de distinguer activité à caractère commercial et activité lucrative, la première n'impliquant qu'une présomption simple de la seconde. Ainsi, dans un litige relatif à la taxe professionnelle, mais qui nécessitait de déterminer le caractère lucratif ou non d'une activité, le Conseil d'Etat a estimé que la mission de gestion et d'équipement des forêts menée par l'Office National des Forêts,

⁵⁴⁴ Martin COLLET, « A quelles conditions une régie locale de service public peut-elle échapper à l'impôt sur les sociétés ? », *AJDA*, n°32, 1^{er} octobre 2012, pp.1807-1811.

⁵⁴⁵ CE, 16 mai 2007, n°272727, Communauté de communes du pays de Landerneau-Daoulas, *précit.* : « [...] que 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 [...] ».

⁵⁴⁶ Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 20 juin 2012, *précit.*

⁵⁴⁷ *Ibid.*

bien qu'industrielle et commerciale⁵⁴⁸, n'est pas lucrative⁵⁴⁹. Le même type de raisonnement paraît être repris par le juge en matière d'impôt sur les sociétés. Dans un arrêt du 28 juin 2015, la Haute juridiction administrative a ainsi d'abord considéré qu'une activité menée par un syndicat mixte était commerciale avant de rejeter son caractère lucratif⁵⁵⁰, au regard des articles 206 et 1654 du code général des impôts.

317. Il apparaît que les personnes publiques sont largement assujetties à l'impôt sur les sociétés, et ce sur un fondement fonctionnel. Ce sont les activités et missions exercées qui engendrent l'inclusion dans le champ de cet impôt. Les considérations relatives à la lucrativité et à l'assimilation aux sociétés commerciales permettent d'assurer la neutralité de l'impôt sur les sociétés. L'article 207 du code général des impôts prévoit cependant un certain nombre d'exonérations. Plus précisément, le 6 de cet article est favorable à certaines personnes publiques. Si, de prime abord, ces exemptions semblent fondées sur un critère organique, en pratique, c'est un critère fonctionnel qui les détermine.

B. L'exonération fonctionnelle particulière des collectivités territoriales et de leurs régies de services publics

318. Le 1 de l'article 207 du code général des impôts dispose que « *sont exonérés de l'impôt sur les sociétés [...] 6° 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 ainsi que leurs régies de services publics* ». Ces dispositions paraissent impliquer que, comme le montre Ludovic AYRAULT, « *le statut de personne publique suffit alors à emporter l'application d'un régime fiscal dérogatoire* »⁵⁵¹. Il est alors tentant de conclure à l'application d'une exonération d'impôt sur les sociétés fondées sur un critère organique (1). Mais dans la pratique, les exemptions de cette

⁵⁴⁸ TC, 9 juin 1986, n°02428, Commune de Kintzheim, mentionné aux tables du recueil.

⁵⁴⁹ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 19 janvier 2015, n°360009, Commune d'Auberive, conclusions de Frédéric ALADJIDI, *BDCF*, n°4, avril 2015, n°47 ; *RJF*, n°4, avril 2015, n°322 ; mentionné aux tables du recueil.

⁵⁵⁰ Conseil d'Etat, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 28 janvier 2015, n°371501, Syndicat mixte de l'aéroport de Saint-Brieuc Armor, *RJF*, n°4, avril 2015, n°326 ; commentaire Louis BAHUGNE, *JCP A*, n°16, 20 avril 2015, n°2105 ; commentaire Aurélie RALKOS, *Dr. Fisc.*, n°18, 30 avril 2015, comm. 294 ; mentionné aux tables du recueil.

⁵⁵¹ Ludovic AYRAULT, « Personne publique et droit fiscal », *art.cit.*, p.203.

imposition sont essentiellement fondées sur un critère fonctionnel, relatif à l'activité menée par l'organisme public (2).

1. *Un critère a priori organique expliquant les exonérations d'impôt sur les sociétés*

319. Pour Loïc LEVOYER, « *l'article 207, 1, 6° du code général des impôts exonère, en effet, les principales [collectivités publiques], au point que l'idée est généralement répandue qu'elles ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés* »⁵⁵². A la lecture du 6° du 1 de l'article 207 du code général des impôts, il apparaît, en effet, que les collectivités territoriales, leurs groupements ou encore les syndicats mixtes composés exclusivement de collectivités territoriales sont exonérés d'impôt sur les sociétés, pour toutes leurs activités. Il semble dès lors que le critère organique, *a priori*, est déterminant dans le régime fiscal dérogatoire accordé à certaines personnes publiques.

320. Par ailleurs, le code général des impôts ajoute que les régies de services publics de ces collectivités sont également exonérées. L'exemption dont bénéficient les régies de service public est d'abord issue de l'article 37 de la loi n°45-0195 du 31 décembre 1945 portant fixation du budget général pour l'exercice 1946. Il convient toutefois de noter qu'il ne s'agissait pas encore d'une exonération d'impôt sur les sociétés mais sur un impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Antérieurement, comme le montre Jean BLANCHET, « *les collectivités publiques [étaient] imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux* »⁵⁵³, bien que « *la contribution des personnes publiques à [cet impôt était] minime* »⁵⁵⁴, dans la mesure où, « *le plus souvent, les entreprises publiques [faisaient] assez peu de bénéfices* »⁵⁵⁵. Toutefois, et alors même qu'aucune exonération de principe n'était alors posée, Jean BLANCHET montre que déjà, « *les services proprement dits* »⁵⁵⁶ ou « *toutes les régies qui constituent des services publics obligatoires* »⁵⁵⁷, sont exemptés d'impôts sur les bénéfices industriels et commerciaux. Cette position a été systématisée par le législateur en 1945. Comme le révèle Vincent DAUMAS dans ses conclusions rendues sous l'arrêt du Conseil d'Etat du

⁵⁵² Loïc LEVOYER, « L'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés », *art.cit.*

⁵⁵³ Jean BLANCHET, *op.cit.*, p.133.

⁵⁵⁴ *Ibid.*

⁵⁵⁵ *Ibid.*

⁵⁵⁶ Jean BLANCHET, *op.cit.*, p.135.

⁵⁵⁷ Jean BLANCHET, *op.cit.*, p.138.

7 mars 2012, Commune de Saint-Cyprien⁵⁵⁸, « *les travaux préparatoires révèlent que l'intention du législateur était alors d'inciter les collectivités à se procurer des recettes au travers de la création de régies de service public* ». Le décret-loi n°48-1986 du 9 décembre 1948 portant réforme fiscale, créant l'impôt sur les sociétés, n'a pas repris ces exonérations favorables aux collectivités locales et leurs régies, mais l'article 44 de la loi du 7 février 1953 n°53-49 de finances pour 1953 les a réintroduites.

321. Un doute a cependant pu exister sur le périmètre organique des « *régies de service public* ». Il s'agit de déterminer les formes de régie pouvant bénéficier du régime exonératoire prévu par l'article 207 du code général des impôts. Ainsi que le précise Vincent DAUMAS, dans ses conclusions sous l'arrêt Commune de Saint-Cyprien, « *il est clair que dans l'esprit du législateur de 1945, l'exonération ne concernait que les régies dotées de la seule autonomie budgétaire, qui étaient les seules à exister* »⁵⁵⁹, dans la mesure où « *la possibilité de créer des régies dotées de l'autonomie financière et de la personnalité morale n'a été donnée aux collectivités que par le décret-loi n°55-579 du 20 mai 1945* »⁵⁶⁰. Les régies non dotées de l'autonomie financière n'entrent généralement pas dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés car elles présentent, dans la majorité des cas, un caractère non-lucratif, à l'exception des régies gérant des activités à caractère industriel et commercial, dont le caractère lucratif est présumé, créées antérieurement au décret-loi de 1926⁵⁶¹. Or, accorder l'exonération aux seules régies dotées de l'autonomie financière mais non de la personnalité morale revient à « *induire l'idée qu'une gestion directe d'un tel type d'activité répondant à cette exigence de lucrativité échappera alors à l'impôt, tandis qu'une gestion par un organisme public autonome conduira à l'assujettissement* »⁵⁶², selon Jean-Luc ALBERT.

322. Le Conseil d'Etat a conclu, conformément aux conclusions de son rapporteur public, dans son arrêt du 7 mars 2012, Commune de Saint-Cyprien, « *qu'une régie, dotée ou non de la personnalité morale* » peut bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue au 6° du 1 de l'article 207 du code général des impôts. Pour le rapporteur

⁵⁵⁸ CE, 7 mars 2012, n°331970, Commune de Saint-Cyprien ; conclusions Vincent DAUMAS, *BDCF*, n°6, 1^{er} juin 2012, n°110 ; *BJCL*, n°05, mai 2012, pp.390-394 ; *RJEP*, n°702, novembre 2012, comm. 54 ; *RJF*, n°6, juin 2012, n°902 ; *Dr. Fisc.*, n°21, 24 mai 2012, comm. 309 ; commentaire Sandra ROUGE, *JCP A*, 16 juillet 2012, n°28, ; commentaire Louis BAHOUAGNE, *JCP A*, n°16, 20 avril 2015, n°2105 ; *Rec.* pp. 609, 718.

⁵⁵⁹ Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 7 mars 2012, *précit.*

⁵⁶⁰ *Ibid.*

⁵⁶¹ Voir en ce sens, *supra*, n°308.

⁵⁶² Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, *op.cit.*, p.96.

Vincent DAUMAS, en effet, « *la distance qui existe entre régies dotées de la personnalité morale et régies dotées de la seule autonomie financière [...] semble trop faible pour justifier que l'un de ces modes de gestion des services publics locaux bénéficie d'une exonération d'impôt sur les sociétés et pas l'autre* »⁵⁶³. Pour Vincent COLLET, une distinction entre régies bénéficiant de l'autonomie financière et régies personnalisées, c'est-à-dire les établissements publics locaux⁵⁶⁴, « *aurait induit [...] un redoutable effet incitatif (en faveur des régies autonomes plutôt que personnalisées) assez peu compatible avec le principe de "neutralité" [...]. Au point d'ailleurs qu'aurait pu se poser la question de la conformité d'une telle lecture de la loi au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt* »⁵⁶⁵.

323. Il semble donc que les activités à caractère lucratif exercées par des personnes publiques, entrant de ce fait dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, peuvent être exemptées de cette imposition dès lors qu'elles sont gérées par les collectivités territoriales, leur groupement, des syndicats mixtes composés uniquement de collectivités publiques et par leurs régies de services publics, que ces dernières soient autonomes ou personnalisées. Il ressort une impression d'une grande protection organique en faveur des collectivités publiques. Pourtant, il convient plutôt de comprendre ces exemptions comme bénéficiant à ces collectivités en fonction d'un critère fonctionnel, relatif aux missions particulières d'intérêt général exercée par celles-ci.

2. *Un critère fonctionnel déterminant en pratique les exonérations d'impôt sur les sociétés bénéficiant aux collectivités publiques.*

324. Deux éléments doivent être examinés. Il convient en effet de préciser les contours de l'exonération accordée aux collectivités territoriales et leurs groupements (a), puis ceux de l'exemption dont bénéficient les régies de service public (b).

⁵⁶³ Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 7 mars 2012, *précit*.

⁵⁶⁴ L'article L.2221-10 du code général des impôts dispose que « *les régies dotées de la personnalité morale et de l'autonomie financière, dénommées établissement public local, sont créées, [...] par délibération du conseil municipal [...]* ».

⁵⁶⁵ Martin COLLET, « A quelles conditions une régie locale de service public peut-elle échapper à l'impôt sur les sociétés ? », *art.cit.*, p.1811.

a. *L'exonération formelle accordée aux collectivités territoriales*

325. Le 6° du 1 de l'article 207 du code général des impôts accorde l'exonération aux collectivités territoriales et leurs groupements, sans plus de précisions. Pourtant, il est nécessaire de rappeler que cette mesure ne s'applique qu'à compter du moment où les activités exercées par les personnes publiques ont un caractère lucratif. Or, compte tenu de la définition retenue par la jurisprudence et la doctrine administrative, peu d'activités lucratives sont susceptibles d'être gérées directement par les collectivités territoriales. En effet, il convient de rappeler que depuis le décret-loi de 1926, les activités industrielles et commerciales des collectivités locales doivent figurer dans un budget autonome, c'est-à-dire que l'autonomie budgétaire doit avoir été attribuée à l'organisme en charge d'une telle activité. Finalement, seules celles figurant dans un budget annexe des collectivités territoriales, qui ne bénéficient alors ni de la personnalité morale ni de l'autonomie financière, sont susceptibles de bénéficier de l'exemption de l'impôt sur les sociétés en vertu des dispositions du code général des impôts l'accordant aux « *régions et ententes interrégionales, départements et ententes interdépartementales, communes, établissements publics de coopération intercommunale à fiscalité propre, syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou groupements de ces collectivités* ». Il s'agit en réalité des rares régies à caractère industriel et commercial créées avant 1926 ou de certaines activités accessoires comme l'édition d'un bulletin municipal en vue de sa vente⁵⁶⁶.

326. En pratique donc, l'exonération accordée aux collectivités territoriales et leurs groupements est quasiment exclusivement formelle. Seules de rares activités lucratives peuvent en bénéficier. En réalité, ces dernières sont exemptées de l'impôt sur les sociétés, essentiellement, si elles sont gérées par des régies de service public. Or, ce type d'exonération relève davantage d'un critère fonctionnel que d'un critère organique, contrairement à ce qu'une première lecture des dispositions du code général des impôts pouvait laisser suggérer.

⁵⁶⁶ Réponse de Pierre BEREGOVOY, ministre de l'économie, des finances et du budget à la question n°45768 de la députée Marie-France LECUIR, JOAN, n°36, 10 septembre 1984, p.4048.

b. L'exonération essentiellement fonctionnelle accordée aux régies de service public

327. Il convient de rappeler que le Conseil d'Etat a posé une définition extensive des régies pouvant bénéficier de l'exonération, dans son arrêt du 7 mars 2012, Commune de Saint-Cyprien. Toutefois, il a également posé une définition restrictive des services publics visés, de sorte que l'activité menée par la régie détermine le régime fiscal applicable. Ainsi, le critère déterminant de l'imposition de ces organismes n'est pas organique, mais bien fonctionnel, puisque l'appréciation du contenu de l'activité gérée devient l'élément-clé justifiant l'exemption.

328. L'exonération d'impôt pour les régies avait d'abord été posée par l'article 37 de la loi du 31 décembre 1945, affranchissant d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, notamment, « *les régies départementales et communales lorsqu'elles s'appliquent à des services publics* ». Ces dispositions avaient été abandonnées par le décret-loi du 9 décembre 1948 n°48-1986 portant réforme fiscale et créant l'impôt sur les sociétés, mais elles furent réintroduites rapidement, par la loi du 7 février 1953 de finances pour 1953. Le Conseil d'Etat a d'abord eu à se prononcer sur le contenu des dispositions issues de la loi de 1945. Sa jurisprudence a ensuite été reprise pour expliquer la rédaction issue de la loi de 1953.

329. Dans un arrêt du 16 janvier 1956, Régie municipale des eaux minérales de Royat⁵⁶⁷, la Haute juridiction administrative a ainsi jugé que « *peuvent seules bénéficier de l'exemption ainsi instituée 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* ». Elle précise d'ailleurs que cette position « *résulte tant de la combinaison des dispositions [...] du code général des impôts que des travaux préparatoires de l'article 37 de la loi du 31 décembre 1945* ». La décision a été rendue conformément aux conclusions du commissaire du gouvernement, qui l'éclairent particulièrement. Ainsi, M. POUSSIERE avait-il fait valoir que la notion de « *service public* », telle qu'issue de la loi fiscale, est « *plus large que celle de services obligatoires qu'il incombe aux communes d'organiser*

⁵⁶⁷ CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 16 janvier 1956, n°13019, Régie municipale des eaux minérales de Royat, conclusions POUSSIERE, *Dr. Fisc.*, n°7, 2 mars 1956, doct. ; *Dr. Fisc.*, n°4, 10 février 1956, comm. 131 ; *D.*, sommaire, 1956, p.112 ; *Rec.* 1956, p.17.

en vertu des textes législatifs »⁵⁶⁸, mais elle ne s'étend pas « à toutes les régies d'intérêt public que les décrets des 5 novembre 1926 et 20 mai 1955 permettent aux communes d'instituer dans les directions les plus variées »⁵⁶⁹. En effet, dans le cas contraire, cela « aurait pour effet de vider de sa substance, non plus la règle d'exonération, mais le principe même d'imposition, qui est d'abord inscrit dans la loi »⁵⁷⁰.

330. Cette jurisprudence a par la suite largement été reprise. Elle est renforcée par la décision du Conseil d'Etat du 7 mars 2012, Commune de Saint-Cyprien⁵⁷¹. Dans ses conclusions, le rapporteur public reprend l'idée du commissaire du gouvernement POUSSIERE. Ainsi, Vincent DAUMAS précise qu'il « semblerait réducteur d'assimiler ces services publics à ceux que la loi donne expressément mission aux collectivités d'assurer. Ces services publics en font certainement partie, mais [...] ce ne sont pas les seuls. Des circonstances particulières de temps et de lieu peuvent conduire à ce que d'autres activités, dans telle ou telle collectivité, soient regardées comme relevant d'un service indispensable à la satisfaction de besoins collectifs intéressant l'ensemble des habitants de la collectivité »⁵⁷². Il est toutefois notable que l'arrêt de 2012 opère une restriction dans le champ de l'exonération. L'arrêt de 1956, en effet, définissait le service public comme « un service indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants » de la collectivité. L'arrêt du 7 mars 2012 propose, quant à lui, de définir le service public comme un service « indispensable à la satisfaction des besoins collectifs intéressant l'ensemble des habitants de la collectivité territoriale ». Autrement dit, précédemment, l'aspect collectif pouvait ne concerner qu'un ensemble de la collectivité quand actuellement il englobe l'ensemble de celle-ci. Toutefois, le bulletin officiel des finances publiques conserve l'ancienne formulation⁵⁷³, de sorte qu'un doute réside sur l'appréciation de l'exonération.

331. Cette jurisprudence affirmée soulève toutefois une interrogation. Si l'on s'en tient à la méthode proposée par le rapporteur public DAUMAS, la reconnaissance ou non d'un service public peut dépendre « des circonstances particulières de temps ou de lieu ». En pratique donc, le juge devra examiner au cas par cas, en fonction d'un faisceau d'indices,

⁵⁶⁸ Conclusions du commissaire du gouvernement POUSSIERE sous l'arrêt du 16 janvier 1956, Régie municipale des eaux minérales de Royat, *précit.*

⁵⁶⁹ *Ibid.*

⁵⁷⁰ *Ibid.*

⁵⁷¹ CE, 7 mars 2012, n°331970, Commune de Saint-Cyprien, *précit.*

⁵⁷² Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 7 mars 2012, *précit.*

⁵⁷³ BOI-IS-CHAMP-30-60-160.

si le service répond aux exigences retenues pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés. Cela pose donc un sérieux problème de sécurité juridique, la doctrine se contentant de donner quelques exemples. Peuvent ainsi bénéficier de l'exonération les régies de distribution d'eau ou de transports en commun⁵⁷⁴. Pourtant, pour ces dernières, au contraire, Vincent DAUMAS leur reconnaît seulement la qualité de régie de services publics, si des circonstances particulières le justifient⁵⁷⁵, tandis que la formulation du bulletin officiel des finances publiques paraît leur accorder l'exemption de manière générale. Si le critère déterminant de l'exonération semble donc être un critère fonctionnel, son contenu possède des frontières parfois variables. Or, la détermination de ces frontières est cruciale. Comme le rappelle le bulletin officiel des finances publiques, une sectorisation des activités doit être réalisée dans la mesure où « *l'exonération ne peut être étendue aux bénéficiaires provenant d'opérations accessoires à l'exploitation des services publics* »⁵⁷⁶. Il est probable qu'il soit nécessaire d'introduire une autre notion pour appréhender totalement le dispositif dérogatoire favorable aux régies de service public. Pierre MOULIE avait ainsi montré qu'en cette matière « *il y a [...] une antinomie totale entre le service public et le secteur concurrentiel* »⁵⁷⁷. Cela rejoint les préoccupations de Martin COLLET qui rappelle « *la difficulté de justifier, au regard de l'état global du droit fiscal et du droit de la concurrence [...], l'exonération d'impôts dont persistent à bénéficier certaines activités dès lors qu'elles sont exercées en régie plutôt que déléguées par l'administration à ses partenaires privés* »⁵⁷⁸. Cela n'apparaît ainsi pas conforme avec l'objectif de neutralité de l'impôt. Ces interrogations sont d'autant plus légitimes que le critère déterminant l'exonération semble être, il convient de le rappeler, un critère fonctionnel et non un critère organique.

332. L'imposition de l'activité d'un organisme public ou privé prend généralement deux formes. Il s'agit de la taxation des revenus d'une part, par le biais de l'impôt sur les sociétés et du chiffre d'affaire d'autre part. Dans ce dernier cas de figure, globalement,

⁵⁷⁴ *Ibid.*

⁵⁷⁵ « *Des circonstances particulières de temps et de lieu peuvent conduire à ce que d'autres activités [...] soient regardées comme relevant d'un service indispensable [...]. On pense au transport public de voyageurs dans une commune de montagne très étendue dont la population serait dispersée entre plusieurs hameaux* » : Conclusions de Vincent DAUMAS sous l'arrêt du CE, 7 mars 2012, *précit.*

⁵⁷⁶ BOI-IS-CHAMP-30-60-180.

⁵⁷⁷ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.472.

⁵⁷⁸ Martin COLLET, « A quelles conditions une régie locale de service public peut-elle échapper à l'impôt sur les sociétés ? », *art.cit.*, p.1811.

les personnes publiques sont assimilées aux personnes privées selon un critère fonctionnel.

§ 2. L'exigence d'un critère fonctionnel en matière de taxation sur le chiffre d'affaires justifiant l'imposition ou l'exemption

333. La taxation du chiffre d'affaire peut prendre plusieurs formes. Dans le cadre communautaire, la TVA a été généralisée dès 1977. Elle est normalement, dans la définition de l'Union, la seule taxe sur le chiffre d'affaires possible, comme l'explique notamment la décision de la CJCE du 27 novembre 1985, SA Rousseau Wilmot⁵⁷⁹. Aujourd'hui, c'est la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée qui s'applique. Cette dernière rappelle qu' « *un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services* ». Surtout, elle précise que « *le système commun de TVA devrait [...] aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque Etat membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale* ». Cette neutralité passe nécessairement par une assimilation des personnes publiques aux personnes privées, l'imposition à la TVA dépendant dès lors d'un double critère fonctionnel (A). Parallèlement, la directive européenne, en vertu de son article 401, permet au législateur national d'adopter d'autres taxes « *n'ayant pas le caractère de taxes sur le chiffre d'affaires* ». En France, le législateur a instauré une taxe sur les salaires qui intervient en complément de la TVA. N'ayant pas les caractéristiques de cette imposition, la taxe sur les salaires est alors compatible avec le droit de l'Union européenne, quand bien même son établissement est lié à la réglementation sur la TVA. Elle est due par les organismes publics, en vertu d'un critère fonctionnel (B).

⁵⁷⁹ CJCE, 27 novembre 1985, aff. C-295/84, SA Rousseau Wilmot et caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce, *Rec. CJCE* p.3759.

A. *L'exigence double d'un critère fonctionnel en matière de TVA justifiant l'imposition des organismes publics*

334. En vertu du I de l'article 256 du code général des impôts, « *sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ». Par ailleurs, l'article 256 A du même code dispose que « *sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa⁵⁸⁰, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention* ». Le dispositif général d'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée s'applique donc, de manière évidente, aux personnes publiques.

335. L'article 256 B du code général des impôts dispose que « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ». Autrement dit, les personnes publiques sont en principe assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée, sauf si elles exercent une activité particulière qui n'entre pas en concurrence avec la même activité exercée par une autre entité. Il apparaît que, lors de leur exploitation et en matière de taxe sur la valeur ajoutée, les biens des personnes publiques bénéficient, là encore « *d'une protection à double détente ; l'une à faible densité attachée à la propriété publique ; l'autre plus marquée, liée à l'affectation et indépendante de la qualification domaniale des biens* »⁵⁸¹ pour reprendre à nouveau les termes de Philippe YOLKA. En effet, un régime fiscal dérogatoire semble avoir été prévu par le législateur, spécifiquement à destination des « *personnes morales de droit public* ». En pratique, pourtant, ce régime est essentiellement attaché à l'activité réalisée par ces personnes, au moyen de leurs biens. L'exigence posée par le code général des impôts, conditionnant l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée, est double. Les organismes publics peuvent être exclus du champ d'application de la taxe selon un critère

⁵⁸⁰ Le cinquième alinéa de l'article 256 A du code général des impôts dispose que « *les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

⁵⁸¹ Philippe YOLKA, *La propriété publique. Eléments pour une théorie*, op.cit., p.528.

fonctionnel tenant à la nature de l'activité exercée (1) à moins que le non-assujettissement entraîne des « *distorsions dans les conditions de la concurrence* », cet élément représentant également un critère fonctionnel (2).

1. *L'exclusion du champ d'application de la TVA en raison de la nature de l'activité*

336. L'article 256 B du code général des impôts permet aux personnes publiques de bénéficier d'un régime dérogatoire « *pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ». Cette rédaction résulte de la transposition en droit interne du 5 de l'article 4 de la directive du Conseil européen n°77/388/CEE⁵⁸², plus communément nommée « sixième directive », assurée par l'article 24 de la loi n°78-1240 de finances rectificative pour 1978. Pourtant, alors que la sixième directive prévoyait une exclusion du champ d'application des États, des régions, des départements, des communes et des autres organismes de droit public « *pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques* », le législateur français a privilégié une méthode plus énumérative et exclut donc du champ d'application de la taxe, les différentes personnes morales de droit public « *pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs [...]* ». Il convient dès lors d'apprécier le contenu de l'exonération déterminée par le Conseil européen (a) avant d'appréhender sa réception en droit interne (b).

a. *En droit de l'Union européenne*

337. La jurisprudence communautaire a été amenée à définir « *les activités ou opérations [que les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public] accomplissent en tant qu'autorités publiques* », qui est une expression relativement ambiguë⁵⁸³. Ainsi, pour Mme MAUBLANC-FERNANDEZ, « *viser les personnes publiques agissant en tant qu'autorités publiques s'apparente à une tautologie qui laisse perplexe, dans la mesure où ne figure aucun critère ni énumération*

⁵⁸² Ces dispositions sont désormais reprises à l'article 13 de la directive du Conseil européen n°2006/112/CE du 28 novembre 2006.

⁵⁸³ Voir en ce sens, Lucienne-Victoire MAUBLANC-FERNANDEZ, « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *Revue de l'Union européenne*, n°555, février 2012, pp.124-129.

de ces compétences qui, par définition, n'entrent pas dans le champ de la TVA »⁵⁸⁴. En suivant cet argument, il était alors possible de voir dans ce régime dérogatoire, un critère organique déterminant l'exemption de la taxe sur la valeur ajoutée. En réalité, la Cour de justice des Communautés européennes, dans une décision du 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*⁵⁸⁵, a rappelé que l'élément déterminant l'exclusion du champ d'application de la TVA est bien relatif à l'activité exercée par l'organisme public. Plus précisément, le point 15 de la décision révèle que « *l'analyse de l'article 4, paragraphe 5, alinéa 1, dans le système de la directive fait apparaître que ce sont les modalités d'exercice des activités qui permettent de déterminer la portée du non-assujettissement des organismes publics* ». Le point 16 éclaire cette idée en indiquant que « *les organismes de droit public visés à l'article 4, paragraphe 5, alinéa 1, de la sixième directive exercent des activités "en tant qu'autorités publiques" au sens de cette disposition lorsqu'ils les accomplissent dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier* ». L'arrêt est éclairé par les conclusions de l'avocat général Jean MISCHO, présentées le 15 mars 1989. Pour ce dernier, les activités réalisées en tant qu'autorités publiques sont de quatre types. Tout d'abord, « *relèvent [...], incontestablement de la mission spécifique d'autorité publique de la commune les activités exercées par elle en vertu du "pouvoir de souveraineté"* »⁵⁸⁶. Il s'agit des « *activités qui se traduisent par des actes de volonté qui s'imposent aux particuliers en ce sens qu'ils exigent leur obéissance ou, s'ils n'obéissent pas, les contraignent à s'y conformer* »⁵⁸⁷. Ces actes peuvent être des « *autorisations, licences, permis, concessions, inscriptions dans des registres, délivrance de copies certifiées conformes, sanctions pour non-observation de lois ou de règlements, etc.* »⁵⁸⁸. Par ailleurs, sont des activités réalisées « *en tant qu'autorités publiques* », celles qui sont obligatoirement exercées par l'organisme public⁵⁸⁹, celles qui sont « *accomplies au moyen d'actes ou de comportements unilatéraux qui sont l'expression de prérogatives exorbitantes du droit*

⁵⁸⁴ Lucienne-Victoire MAUBLANC-FERNANDEZ, *art.cit.*, p.125.

⁵⁸⁵ CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*, conclusions Jean MISCHO, *RJF*, n°1, janvier 1990, n°20 ; *Dr. Fisc.*, n°14, 4 avril 1990, n°729 ; commentaire Emmanuel KORNPORST, *Dr. Fisc.*, n°14, 14 avril 1990, pp.516-519 ; *Rec. CJCE* p.03233.

⁵⁸⁶ Jean MISCHO, *précité*, point 36.

⁵⁸⁷ Jean MISCHO, *précité*, point 37. L'avocat général reprend à son compte la définition préalablement proposée par l'avocat général Mancini dans ses conclusions relatives à l'affaire 307/84, Commission/République française.

⁵⁸⁸ Jean MISCHO, *précité*, point 38.

⁵⁸⁹ Jean MISCHO, *précité*, point 56.

commun »⁵⁹⁰ et enfin celles « dont l'exercice est réservé exclusivement aux communes ou à d'autres organismes de droit public, par la Constitution, la loi ou une autre disposition d'une force équivalente »⁵⁹¹, c'est-à-dire pour lesquelles un monopole légal est organisé. Pour reprendre l'expression utilisée notamment par Emmanuel KORNPROBST, « le critère d'assujettissement des collectivités publiques tient aux modalités d'exercice de l'activité »⁵⁹². En réalité, l'objectif sous-jacent est de protéger les missions spécifiquement exercées par les personnes publiques. Chacun des éléments est ainsi en rapport direct avec celles-là. Les activités relevant de l'exercice d'un pouvoir de souveraineté ne peuvent être qu'exercées par les personnes morales de droit public et il s'agit là de leur mission première. Jean MISCHO estime par ailleurs qu'une activité obligatoirement exercée par les personnes publiques « revêt une telle importance du point de vue du bien du public qu'elle doit en tout cas être assurée par les communes ou par d'autres organismes de droit public »⁵⁹³. Enfin, il affirme, au sujet des activités gérées en vertu d'un monopole légal qu'« on est en effet en droit de considérer que ces activités ont été réservées aux organismes de droit public en raison des missions spécifiques qui leur incombent »⁵⁹⁴. L'avocat général et la Cour tirent simplement la conséquence de la dualité fonctionnelle des organismes publics. Cette jurisprudence est désormais constante. Par exemple, dans un arrêt du 29 octobre 2015, la CJUE a ainsi rappelé que « constituent des [activités accomplies par un organisme de droit public agissant en qualité d'autorité publique] les activités exercées par lesdits organismes dans le cadre du régime juridique qui leur est particulier, à l'exclusion des activités qu'ils exercent dans les mêmes conditions juridiques que les opérateurs économiques privés »⁵⁹⁵.

⁵⁹⁰ Jean MISCHO, *précité*, point 57. Dans une décision ultérieure, du 18 septembre 2008, *Isle of wight council*, la CJCE a repris expressément cette position en affirmant que les activités exercées en tant qu'autorité publique sont « étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique » : CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *Isle of wight council*, conclusions Luis Miguel POIARES MADURO, *RJF*, n°1, janvier 2009, n°100 ; *Dr. Fisc.*, n°39, 25 septembre 2008, act. 275 ; *RLCT*, n°39, octobre 2008, pp.50-51 ; note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°11, novembre 2008, comm. 385 ; *Rec. CJCE* p.I-07203 ; point 31.

⁵⁹¹ Jean MISCHO, *précité*, point 58.

⁵⁹² Emmanuel KORNPROBST, « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *Dr. Fisc.*, n°14, 4 avril 1990, n°100011.

⁵⁹³ Jean MISCHO, *précité*, point 56.

⁵⁹⁴ Jean MISCHO, *précité*, point 58.

⁵⁹⁵ CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor contre Fazenda Publica*, conclusions Niilo JAASKINEN, note Audrey ZIANS, *RTD Eur.*, n°1 janvier 2016, pp.191-192 ; commentaire Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°12, décembre 2015, comm. 515 ; note Dominique BERLIN, *JCP G*, n°46, 9 novembre 2015, n°1255 ; point 70.

338. La sixième directive a naturellement nécessité une transposition en droit interne. Les dispositions du code général des impôts ont dû ensuite être modulées par l'administration fiscale afin d'être le plus proche possible du dispositif prévu par la norme européenne.

b. La transposition étonnante en droit interne

339. Alors que les directives communautaires qui se sont succédées prévoient une exclusion du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée, l'article 256 B du code général des impôts, en assure leur transposition en droit interne. Pourtant, il introduit une telle exemption en faveur des différentes personnes morales de droit public « *pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs [...]* ». Le point 18 de l'arrêt de la CJCE 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*⁵⁹⁶, précise que « *[les Etats membres] peuvent soit se limiter à reprendre dans la législation nationale la formule utilisée dans la sixième directive ou une expression équivalente, soit arrêter une liste des activités pour lesquelles les sujets de droit public ne doivent pas être considérés comme assujettis* », de sorte que, comme le relève Emmanuel KORNPROBST, la rédaction de l'article 256 B du code général des impôts « *peut apparaître, dans un premier temps, fidèle à l'article 4, §5 de la 6^{ème} directive, tel qu'il est interprété par la Cour de justice* »⁵⁹⁷. Pourtant, la CJCE estime d'abord, au point 13 du même arrêt, que « *pour définir [la notion d'activité accomplie en tant qu'autorité publique], on ne saurait se fonder [...] sur l'objet ou le but de l'organisme public* ». Pour Emmanuel KORNPROBST, « *dès lors, la seule interprétation valable devrait être de considérer que la liste des activités, si elle est établie, n'est conforme à la sixième directive que si elle ne comporte que des activités pour lesquelles sont utilisées des modalités d'exercice exorbitante de droit commun* »⁵⁹⁸. Or, la solution retenue par la législation française s'écarte de cette interprétation dans la mesure où ce qui prime est l'activité même à la place des modalités d'exercice.

340. Pourtant, il est désormais constant que les directives ont un effet direct en droit interne⁵⁹⁹ et sont directement invocables par un justiciable, à condition que le délai de

⁵⁹⁶ CJCE, 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*, précité.

⁵⁹⁷ Emmanuel KORNPROBST, « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *art.cit.*, p.518.

⁵⁹⁸ *Ibid.*

⁵⁹⁹ CJCE, 4 décembre 1974, aff. C-41/74, Van Duyn, *Rec. CJCE* p.1337.

transposition soit expiré et que les dispositions invoquées de la directive soient précises et inconditionnelles⁶⁰⁰. Tirant les conclusions de cette contrainte, le juge national et l'administration ont tenté de concilier les deux dispositions apparemment contraires. Ainsi, le bulletin officiel des finances publiques précise, dans un premier temps, que les activités exemptées de taxe sur la valeur ajoutée sont celles qui sont accomplies « *en tant qu'autorité publique* ». Il reprend même l'interprétation issue de la jurisprudence de la CJCE⁶⁰¹. Dans un second temps, il éclaire la législation nationale, en liant « *les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs* » avec une possible distorsion de concurrence⁶⁰². Le juge administratif, pour sa part, se réfère essentiellement aux normes contenues dans la directive. Par exemple, dans un arrêt du 16 février 2015, Commune du Perthus, le Conseil d'Etat, s'il semble utiliser tant les dispositions du code général des impôts que celles de la sixième directive, reprise dans la directive de 2006, rend en pratique un jugement conforme aux interprétations de la CJCE uniquement. Comme il le relève, « *la location d'emplacements destinés au stationnement des véhicules est une activité à raison de laquelle les autorités publiques peuvent être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée lorsqu'elle est accomplie hors du cadre du régime juridique propre aux organismes de droit public comportant, notamment, l'usage de prérogatives de puissance publique* »⁶⁰³. Cette décision a été rendue conformément aux conclusions du rapporteur public Edouard CREPEY, qui reprend à son compte la jurisprudence de la Cour de justice des Communautés européennes.

341. Quoiqu'il en soit, les organismes de droit public réalisant des activités en tant qu'autorité publique, ou « *les activités des services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs* », sont malgré tout assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée si le non-assujettissement conduit à des distorsions de concurrence. L'appréhension de cette condition révèle qu'elle n'est pas détachable de l'activité en cause et donc qu'il s'agit

⁶⁰⁰ CE, 30 octobre 2009, n°298348, Mme Perreux, conclusions Matthias GUYOMAR, *RFDA*, n°6, novembre 2009, pp.1125-1151 ; *RJF*, n°2, février 2010, n°185 ; note Gwénaëlle CALVES, *D.*, n°9, 4 mars 2010, pp.553-556 ; commentaire Olivier DUBOS et David KATZ, *JCP A*, n°4, 25 janvier 2010, n°2036 ; commentaire Dominique RITLENG, *RTD Eur.*, n°1, janvier 2010, pp.223-234 ; commentaire Marguerite CANEDO-PARIS, *RFDA*, n°1, janvier 2010, pp.126-139 ; note Florence CHALTIEL, *RLCT*, n°53, 1^{er} janvier 2010, pp.61-64 ; commentaire Robert KOVAR, *Europe*, n°1, janvier 2010, étude 1 ; commentaire Sophie-Justine LIEBER et Damien BOTTEGHI, *AJDA*, n°43, 21 décembre 2009, pp.2385-2391 ; note Sabine CORNELOUP et Vincent CORNELOUP, *JCP G*, n°50, 7 décembre 2009, n°542 ; commentaire Marie GAUTIER, *Droit administratif*, n°12, décembre 2012, étude 21 ; *Rec.* p.407.

⁶⁰¹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-40 et s.

⁶⁰² BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-100 et s.

⁶⁰³ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 16 février 2015, n°364793, Commune du Perthus, conclusions Edouard CREPEY, *Dr. Fisc.*, n°17, 23 avril 2015, comm. 284 ; *RJF*, n°5 mai 2015, n°395 ; mentionné aux tables du recueil.

d'un renforcement du critère fonctionnel permettant l'inclusion dans le champ de cet impôt des personnes morales de droit public.

2. *La condition tenant à la potentielle distorsion de concurrence*

342. La potentielle distorsion de concurrence entraîne l'assujettissement des organismes de droit public, quand bien même ces derniers exerceraient des activités en tant qu'autorité publique⁶⁰⁴. Cette mesure est un apport de la sixième directive, dont la transposition en droit interne n'a pas été réalisée à l'identique de ce que prévoyait l'acte communautaire (a). Par ailleurs, la norme européenne et, à sa suite, la législation interne prévoient des activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée, engendrant dès lors un assujettissement à la TVA des organismes les réalisant (b).

a. *Le critère fonctionnel de la concurrence*

343. Reprenant l'article 4 de la sixième directive, l'article 13 de la directive n° 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée dispose que « *lorsque [les organismes de droit public] effectuent des activités ou opérations [en tant qu'autorités publiques], ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance* ». Dans un premier temps, la CJCE, dans un arrêt du 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, a jugé que « *les deuxième et troisième alinéas de l'article 4, paragraphe 5, sont étroitement liés dans la mesure où ils poursuivent le même objectif* »⁶⁰⁵ et que « *par conséquent, il convient de [les] interpréter dans leur ensemble* »⁶⁰⁶. Autrement dit, le possible non-assujettissement des organismes publics pour leurs activités économiques exercées en tant qu'autorités publiques (deuxième alinéa de l'article 4, paragraphe 5 de la sixième directive) est indissociable de l'assujettissement de ces mêmes activités en cas de distorsions de concurrence d'une certaine importance (troisième alinéa du même article). Dans un second temps, la Cour de justice, dans le même arrêt, a précisé que « *les*

⁶⁰⁴ Voir en ce sens, Thierry LAMBERT, « La concurrence et l'assujettissement des personnes publiques à la TVA », *RFFP*, n°128, novembre 2014, pp.53-63.

⁶⁰⁵ CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *Isle of wight council*, conclusions Luis Miguel POIARES MADURO, *RJF*, n°1, janvier 2009, n°100 ; *Dr. Fisc.*, n°39, 25 septembre 2008, act. 275 ; *RLCT*, n°39, octobre 2008, pp.50-51 ; note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°11, novembre 2008, comm. 385 ; *Rec. CJCE* p.I-07203 ; point 38.

⁶⁰⁶ CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, *précit.*, point 39.

distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle [...] »⁶⁰⁷. Comme le rapporte l'avocat général POIARES MADURO, dans ses conclusions sous l'arrêt susmentionné, « la raison d'être de la dérogation à l'assujettissement des activités économiques à la TVA [...] repose sur la présomption faible selon laquelle les activités exercées par les organismes publics en tant qu'autorités publiques sont des activités de nature essentiellement réglementaire liées à l'usage de prérogatives de puissance publique [...]. Des activités de nature essentiellement économique peuvent rentrer dans les conditions de la dérogation [...]. Or le non-assujettissement de telles activités, essentiellement économique, peut devenir une source de distorsion de concurrence [...] »⁶⁰⁸. C'est alors de la nature de l'activité, et donc de la mission exercée par l'organisme public, que dépendra son assujettissement ou non à la TVA. La condition tenant à l'existence d'une possible distorsion de concurrence relève donc d'un critère fonctionnel, qui est bien en rapport avec « la logique du système TVA, qui a vocation à régir l'ensemble des activités du circuit économique »⁶⁰⁹, pour reprendre les propos de Mme MAUBLANC-FERNANDEZ. D'ailleurs, l'idéal de neutralité sous-tend cette « logique du système TVA ».

344. La position du juge communautaire a été reprise tant par le juge interne que par l'administration fiscale. Le Conseil d'Etat s'appuie ainsi expressément sur la décision *Isle of wight council* dans son arrêt du 23 décembre 2010, Commune de Saint-Jorioz⁶¹⁰. Le bulletin officiel des finances systématise quant à lui cette solution. Il prévoit ainsi que « le caractère concurrentiel de l'activité d'un organisme public ne peut être établi que par rapport à la même activité ou une activité semblable au titre de laquelle les entreprises privées sont soumises à la taxe. Il s'ensuit que l'organisme de droit public

⁶⁰⁷ CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, précit., point 53.

⁶⁰⁸ Conclusions de l'avocat général POIARES MADURO sous l'arrêt de la CJCE, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, précit., point 15.

⁶⁰⁹ Lucienne-Victoire MAUBLANC-FERNANDEZ, « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *art.cit.*, p.126.

⁶¹⁰ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz, conclusions Claire LEGRAS ; *BDCF*, n°3, mars 2011, n°30 ; *RJF*, n°3, mars 2011, n°296 ; note Cyril SNIADOWER, *Dr. Fisc.*, n°13, 31 mars 2011, comm. 287 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Com*, n°2, avril 2011, pp.322-323 ; note Christophe MONDOU, *RLCT*, n°67, avril 2011, pp.12-14 ; note Laëtitia OURLY-DORE, *RLCT*, n°68, mai 2011, pp.11-13 ; *Rec.* p.527 : « que par un arrêt du 16 septembre 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council et autres*, la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle ».

exerçant la même activité qu'un organisme de droit privé exonéré ne doit pas être recherché en paiement de la TVA »⁶¹¹. Il est toutefois notable que le législateur français n'a pas transposé la condition tenant à l'importance de la distorsion de concurrence. Ainsi, une atteinte à la concurrence, même minime peut entraîner l'assujettissement à la TVA, alors même que le Conseil européen souhaite l'imposition des organismes publics à cette taxe si la distorsion de concurrence revêt « *une certaine importance* ». Cette démarche est conforme à l'arrêt de la CJCE, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*⁶¹².

345. Pour simplifier la mise en œuvre de ces dispositions, la directive et, à sa suite, le code général des impôts prévoient des présomptions d'assujettissement de diverses activités économiques exercées par les organismes publics.

b. Les présomptions d'atteinte à la concurrence justifiant l'imposition à la TVA

346. Les institutions communautaires ont adopté une série de dispositions tendant à faciliter la mise en œuvre de la directive. Comme l'indique Mme MAUBLANC-FERNANDEZ, « *le législateur communautaire a entendu accroître la sécurité juridique et renforcer l'harmonisation fiscale en énumérant une liste d'activités assujetties de plein droit à la TVA* »⁶¹³. La rédaction de l'article 13 de la directive de 2006 et son esprit laissent envisager que le Conseil a voulu prévoir des cas de figure où la concurrence doit être présumée, de sorte que le non-assujettissement des organismes publics entraînerait des distorsions de cette concurrence. C'est ainsi que l'avocat général Jean MISCHO, dans ses conclusions sous l'affaire *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*, l'entend lorsqu'il explique que l'article de la directive prévoyant un assujettissement en tout état de cause de certaines activités « *constitue une disposition très particulière qui énumère [...] les cas pour lesquels l'existence d'une distorsion de concurrence est présumée* ». Ces activités sont notamment les télécommunications, la distribution de gaz et d'électricité ou le transport de personnes.

⁶¹¹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-110.

⁶¹² CJCE, 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*, précit., point 23 : « *les Etats membres sont tenus [...] d'assurer l'assujettissement des organismes de droit public lorsque leur non-assujettissement est susceptible de donner lieu à des distorsions d'une certaine importance. En revanche, ils n'ont pas l'obligation de transposer ce critère littéralement dans leur droit national [...]* ».

⁶¹³ Lucienne-Victoire MAUBLANC-FERNANDEZ, « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *art.cit.*, p.127.

347. La liste d'activités entraînant un assujettissement des organismes publics a été reprise *in extenso* par le législateur français, et ces dispositions ont été codifiées à l'article 256 B du code général des impôts. Il semble donc naturel de considérer que le non-assujettissement des organismes publics qui exerceraient ces activités entraîne une présomption de distorsion de concurrence. A ce titre, l'administration fiscale, précise que ces activités sont assujetties de manière expresse⁶¹⁴. Par ailleurs, elle indique que les activités pour lesquelles la concurrence doit être présumée sont celles dont le non-assujettissement entraînerait des distorsions de concurrence. Si le résultat est le même, l'esprit de la directive semble en partie dévoyé. Enfin, il convient d'ajouter que la directive présume des distorsions de concurrence en cas de non-assujettissement de certaines activités « *dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables* ». Cette condition n'a pas été reprise dans la législation nationale mais cela est à nouveau conforme à l'arrêt de la CJCE, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*⁶¹⁵.

348. La loi n°66-10 du 6 janvier 1966 a généralisé la TVA et a supprimé un ensemble disparate de taxes sur le chiffre d'affaire. Son article 39 a par ailleurs transformé l'ancien versement forfaitaire sur les salaires par une taxe sur les salaires, qualifiée de « *curieuse* » par Jean-Luc ALBERT⁶¹⁶. Bien que le Conseil d'Etat⁶¹⁷ et le Conseil constitutionnel⁶¹⁸ excluent tout lien entre la TVA et la taxe sur les salaires, ce qui permet utilement de conclure que cette dernière n'est pas une taxe sur le chiffre d'affaire prohibée par la sixième directive, il est indéniable qu'une proximité certaine entre ces deux impositions existe.

⁶¹⁴ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-80.

⁶¹⁵ CJCE, 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*, précit., p.28 : la directive « *doit être [interprétée] en ce sens [qu'elle] n'impose pas aux Etats membres l'obligation de transposer dans leur législation fiscale le critère du caractère non négligeable en tant que condition pour l'assujettissement des opérations* » pour lesquelles la concurrence est présumée.

⁶¹⁶ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.115.

⁶¹⁷ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 21 décembre 2007, n°295646, SPAS Football Club de Metz, conclusions Pierre COLIN, *BDCF*, n°3, mars 2008, n°37 ; *Dr. Fisc.*, n°6, 7 février 2008, comm. 167 ; *RJF*, n°3, mars 2008, n°300 ; commentaire Dominique VILLEMOT et Edgar SARFATI, *Dr. Fisc.*, n°38, 18 septembre 2008, n°490 ; note Philippe TOURNES, *BGFE*, n°2, juin 2008, pp.8-10 ; note Stéphane LANDMANN, n°998, 15 mars 2008, n° ; note Denys SIMON, *Europe*, n°3, mars 2008, comm. 96 ; note Olivier FOUQUET, *Dr. Fisc.*, n°6, 7 février 2008, comm. 167 ; note Gilles BACHELIER, *RTD Com.*, n°1 ; janvier 2008, pp.202-204 ; *Rec.* p.537.

⁶¹⁸ Conseil constitutionnel, 17 septembre 2010, n°2010-28 QPC, Association sportive Football Club de Metz *RJF*, n°12, décembre 2010, n°1214.

B. *L'assujettissement des organismes publics à la taxe sur les salaires*

349. L'article 231 du code général des impôts dispose à ce propos que la taxe sur les salaires « *est à la charge des entreprises et organismes [...] qui paient [des] rémunérations lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été sur 90% au moins de leur chiffre d'affaires [...]* ». Compte tenu des exemptions de TVA dont peuvent bénéficier les organismes publics, ils sont en conséquence susceptibles d'entrer dans le champ d'application de la taxe sur les salaires (1). Toutefois, certains bénéficient explicitement d'une exonération fondée essentiellement sur un critère organique, qui peut être critiquable (2).

1. *L'assujettissement de principe des organismes publics*

350. La taxe sur les salaires est une création de la loi n°66-10 du 6 janvier 1966 portant réforme des taxes sur le chiffre d'affaire. Plus précisément, mise en place par les articles 39 et suivants de la loi, elle se présente davantage comme un remplacement du versement forfaitaire sur les salaires qu'une réelle innovation. Le législateur l'institue, en 1966, pour financer les budgets locaux⁶¹⁹. Dès la loi n°68-1043 du 29 novembre 1968, la taxe est supprimée, sauf pour, essentiellement, « *les personnes ou organismes, à l'exception des collectivités locales et de leurs groupements, qui paient des traitements, salaires, indemnités et émoluments lorsqu'ils ne sont pas assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée ou ne l'ont pas été pour 90% au moins de leur chiffre d'affaires [...]* »⁶²⁰. Ces dispositions sont reprises à l'article 231 du code général des impôts, modifié par l'article 72 de la loi n°2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008, introduisant une exonération supplémentaire pour les régies personnalisées des collectivités territoriales. Il apparaît cependant que parmi les principaux assujettis à la taxe sur les salaires figurent des organismes publics, considérés comme des employeurs et à ce titre redevable de ladite taxe.

351. En effet, comme le rappelle le bulletin officiel des finances publiques, « *pour l'essentiel, la taxe sur les salaires est donc réclamée : à l'Etat, sous réserve de l'exonération prévue au II-B §390 et aux établissements publics autres que les groupements de communes* ». C'est ainsi que, par exemple, un établissement

⁶¹⁹ L'article 39 de la loi est inscrit dans le titre III nommé « *financement des budgets locaux* ».

⁶²⁰ Article 1-II de la loi n°68-1043 du 29 novembre 1968.

d'hébergement pour personnes âgées dépendantes (EHPAD) public, exempté de TVA, est « redevable de la taxe sur les salaires sur les sommes payées à titre de rémunérations à [son directeur] »⁶²¹, étant donné qu'il a la qualité d'employeur. La situation de l'Etat est tout de même plus nuancée. En vertu de l'alinéa 4, du 1 de l'article 231 du code général des impôts, « les rémunérations payées par l'Etat sur le budget général sont exonérées de taxe sur les salaires ». Il convient de se référer au bulletin officiel des finances publiques pour apprécier l'étendue de ces dispositions. Il est tout d'abord évident, compte tenu de la règle générale mise en avant par Pierre MOULIE selon laquelle « l'Etat ne se paie pas d'impôt à lui-même », que les rémunérations versées par le budget général sont exemptes de taxe sur les salaires. Il est classiquement entendu que l'autonomie financière suffit pour permettre une imposition des services en bénéficiant. Or, le BOFiP rappelle d'une part que les rémunérations sont versées à partir du budget général, même pour les services dont les activités sont retracées dans un budget annexe et qui de ce fait bénéficient de l'autonomie financière et d'autre part que les rémunérations peuvent être tout de même versées directement par les budgets annexes de manière dérogatoire⁶²². Dans ce cas, « les budgets annexes [...] restent assujettis à la taxe sur les salaires pour les rémunérations et indemnités qu'ils versent directement »⁶²³.

352. La situation de l'Etat face à la taxe sur les salaires semble donc commune en matière d'impositions affectées au budget général. Pourtant, certaines positions de l'administration fiscale sont difficilement justifiables. Ainsi, selon celle-ci, « les comptes spéciaux du trésor restent assujettis à la taxe sur les salaires pour les rémunérations qu'ils versent directement »⁶²⁴. Non seulement la dénomination est peu satisfaisante d'un point de vue juridique⁶²⁵, mais encore les comptes spéciaux ne bénéficient pas de l'autonomie financière, au contraire des budgets annexes. Pourtant, le bulletin officiel des finances publiques précise que « le budget général enregistre les recettes et les dépenses des services de l'Etat qui ne sont pas dotés de l'autonomie financière, par opposition aux budgets annexes et aux comptes spéciaux du Trésor »⁶²⁶. Dès lors, cela revient à taxer une entité de l'Etat qui ne possède pas cette autonomie, en contradiction avec les

⁶²¹ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 9 novembre 2015, n°383452, EHPAD Maison de retraite départementale de la Loire, *Dr. Fisc.*, n°2, 14 janvier 2016, comm. 66 ; inédit au recueil.

⁶²² BOI-TPS-TS-10-10-400.

⁶²³ *Ibid.*

⁶²⁴ *Ibid.*

⁶²⁵ Les comptes spéciaux du trésor ont été remplacés par les comptes spéciaux par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001.

⁶²⁶ BOI-TPS-TS-10-10-400.

principes classiques. Si la solution peut être retenue, l'administration fiscale aurait pu privilégier une explication relative à une individualisation budgétaire et non pas à l'autonomie financière pour éviter le flou entourant sa position.

353. Par ailleurs, l'alinéa 4 du 1 de l'article 231 prévoit que « *les rémunérations payées par l'Etat sur le budget général sont exonérées de taxe sur les salaires lorsque cette exonération n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence* ». D'une part, si l'exonération a été introduite « *dans un souci de simplification* » selon l'exposé des motifs, le rapport sur le projet de loi de finances précise « *qu'elle est parfaitement neutre sur le plan budgétaire* »⁶²⁷. En effet, antérieurement, la situation était étonnante dans la mesure où l'Etat se payait un impôt à lui-même⁶²⁸, mais « *cette opération [n'avait] qu'une réalité strictement comptable* », l'exonération n'ayant dès lors « *aucune influence sur l'équilibre général du budget* »⁶²⁹. D'autre part, le lien avec la TVA est évident. Le rapport fait au nom de la commission des finances à l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour l'année 1985, introduisant l'exonération si elle « *n'entraîne pas des distorsions dans les conditions de la concurrence* », rappelle en effet qu' « *il s'agit là d'une disposition classique utilisée, par exemple, en matière de non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée des personnes morales de droit public pour l'activité de certains de leurs services* »⁶³⁰. Toutefois, cette condition peut apparaître étonnante, en matière de taxe sur les salaires applicables à l'Etat. Ainsi, et l'administration fiscale le reconnaît, « *aucun risque de rupture d'égalité dans les conditions de concurrence n'existe pour les activités qui relèvent, par nature, de la compétence exclusive de l'Etat (Défense, Justice, etc.). Cette rupture peut se produire, éventuellement, pour les activités de production de biens ou de services marchands dont le prix est déterminé en fonction du coût de revient* »⁶³¹. La quasi-totalité de ces activités bénéficiant, *a minima*, de l'autonomie financière, elles sont donc déjà assujetties à la taxe sur les salaires, si elles ne le sont pas à la TVA. Il convient, en effet, de relever que l'imposition d'un employeur à la taxe sur les salaires est conditionnée par une exemption ou un non-assujettissement sur 90% au moins du chiffre d'affaires à la taxe sur la valeur ajoutée. Or, l'assujettissement des organismes publics à cette dernière est notamment

⁶²⁷ Christian PIERRET, Rapport n°2347 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 1985, p.58.

⁶²⁸ Le rapport sur le projet de loi de finances pour 1985 précise toutefois que « *la taxe sur les salaires est la seule qu'il soit possible d'isoler* », justifiant ainsi que l'Etat puisse se payer un impôt à lui-même.

⁶²⁹ *Ibid.*

⁶³⁰ Christian PIERRET, Rapport n°2347, *précit.*, p.59.

⁶³¹ *Ibid.*

conditionné par la volonté de ne pas créer des distorsions dans les conditions de la concurrence. En parallèle, le législateur a également prévu des exonérations particulières.

2. *Des exonérations favorables à certains organismes publics*

354. Certaines sont favorables à certains organismes dont des organismes publics, à raison de l'activité menée (a). D'autres sont spécifiquement accordées à des personnes publiques. Celles-ci ne semblent se justifier qu'en vertu d'un critère purement organique. Elles semblent critiquables (b).

a. *Des exonérations de taxe sur les salaires fondées sur les activités menées par les bénéficiaires*

355. D'une part, le 1 de l'article 231 du code général des impôts exempte de taxe sur les salaires certains établissements d'enseignement supérieur, non pas en raison du caractère public ou privé de l'organisme mais selon leur mission. Comme le précise le bulletin officiel des finances publiques, « *les établissements d'enseignement supérieur visés au livre VII du code de l'éducation*⁶³² (*universités, écoles de commerce, etc.*) *qui organisent des formations conduisant à la délivrance au nom de l'Etat d'un diplôme sanctionnant cinq années d'études après le baccalauréat sont expressément exonérés de la taxe sur les salaires* »⁶³³.

356. D'autre part, l'article 231 bis L du code général des impôts prévoit expressément que « *les salaires versés par les organismes et œuvres mentionnés aux a et b du 1° du 7 de l'article 261*⁶³⁴ *ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises, aux personnes recrutées à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en vertu du c du 1° du 7 de l'article 261, sont exonérés de taxe sur les salaires* ». Chacun de ces organismes représente en fait des « *manifestations de bienfaisance et de*

⁶³² Il peut s'agir des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, des écoles supérieures du professorat et de l'éducation, des établissements d'enseignement supérieur privés, des établissements d'enseignement supérieur spécialisés, des établissements d'enseignement supérieur à caractère administratif placés sous la tutelle du ministre chargé de l'enseignement supérieur.

⁶³³ BOI-TPS-TS-10-10-540.

⁶³⁴ Il s'agit des « *services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leur membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée* » d'une part et « *des opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique [...]* » d'autre part.

soutien »⁶³⁵ pour reprendre les termes du bulletin officiel des finances publiques. Ces structures vont être exonérées de taxe sur les salaires en fonction de l'activité qu'elles mènent. Le bulletin officiel des finances publiques précise, quant à ces activités, que « *les manifestations ouvrant droit à l'exonération sont celles qui, faisant appel à la générosité du public, procurent à l'organisateur des moyens financiers exceptionnels qui permettent de faciliter la réalisation des buts poursuivis* »⁶³⁶. Indépendamment de ce régime dérogatoire fondé sur un critère fonctionnel, et neutre selon la qualité publique ou privée du bénéficiaire, le législateur a organisé une exemption de taxe pour certains organismes publics en vertu d'un critère organique.

b. Des exonérations critiquables de taxe sur les salaires favorables à certaines personnes morales de droit public et fondées sur un critère organique

357. L'article 231 du code général des impôts dispose que la taxe sur les salaires est « *à la charge des entreprises et organismes qui emploient ces salariés, à l'exception des collectivités locales, de leurs régies personnalisées mentionnées à l'article L.1412-2 du code général des collectivités territoriales et de leurs groupements [...]* ». Cette rédaction peut laisser supposer que le législateur a souhaité exclure du champ d'application de la taxe sur les salaires, spécifiquement, les collectivités locales, leurs régies personnalisées et leurs groupements. Pourtant, l'administration fiscale privilégie la solution tendant à l'exonération de ces organismes publics. Le bulletin officiel des finances publiques précise ainsi que « *le 1 de l'article 231 du CGI exonère de la taxe sur les salaires les collectivités territoriales, leurs régies personnalisées [...] et leurs groupements [...]* »⁶³⁷. En pratique, cependant, le résultat est le même pour les organismes exemptés. Ils ne paient pas la taxe. De plus, contrairement à la remarque établie pour la taxe d'habitation⁶³⁸, la taxe sur les salaires est une imposition d'Etat. Dès lors, la problématique budgétaire liée à la compensation des exonérations et non pas des exclusions de champ n'existe pas. Par ailleurs, le législateur a conservé l'expression « *collectivités locales* » et n'a donc pas tenu compte des modifications impliquées par la

⁶³⁵ BOI-TPS-TS-20-20-80.

⁶³⁶ BOI-TPS-TS-20-20-150.

⁶³⁷ BOI-TPS-TS-10-10-260.

⁶³⁸ Voir en ce sens, *supra.*, n°227.

révision constitutionnelle du 28 mars 2003 substituant le terme « *territoriales* » à celui de « *locales* »⁶³⁹, de sorte que les contours sont plus incertains d'un point de vue juridique.

358. L'exemption de taxe sur les salaires en faveur des « *collectivités locales* » a été introduite par le législateur dès l'origine de cette imposition, par l'article 39 de la loi n°66-10 du 6 janvier 1966. Il s'agissait alors de financer les budgets locaux et il semblait alors logique que les bénéficiaires de la taxe ne la paient pas. Toutefois, dès la loi n°68-1043 du 29 novembre 1968 relative à diverses dispositions d'ordre économique et financier, la taxe sur les salaires devient une imposition d'Etat⁶⁴⁰. Le législateur n'en a pourtant pas tiré toutes les conséquences et il a conservé l'exemption antérieure dont bénéficiaient les collectivités locales. Ainsi, ces dernières ne sont pas redevables de la taxe sur les salaires en vertu d'un critère purement organique, qui ne devrait pas avoir lieu d'être compte tenu des spécificités de cet impôt, normalement établi en vertu d'un critère fonctionnel.

359. La situation des régies est plus nuancée. Il convient de distinguer les régies non personnalisées et les régies disposant de la personnalité morale. Etonnamment, alors que la plupart des impositions s'appliquent aux régies des collectivités territoriales bénéficiant de l'autonomie financière, l'administration fiscale a opté pour une extension de l'exemption, qu'elle nomme exonération, à toutes les régies non personnalisées. Le bulletin officiel des finances publiques précise à cet effet que « *l'exonération s'étend aux rémunérations versées au personnel des différents services ou régies dépendant des collectivités ou établissements publics [...] à la condition que ces services ou régies ne soient pas dotés de la personnalité morale* »⁶⁴¹. La faveur dont bénéficient ces services repose donc simplement sur un critère organique. L'article 72 de la loi n°2007-1822 du 24 décembre 2007 de finances pour 2008 a également expressément introduit une exemption du champ d'application de la taxe pour les régies personnalisées gérant un service public administratif. Dans un premier temps, la commission des finances à l'Assemblée nationale avait adopté l'introduction d'une exclusion du champ de la taxe sur les salaires favorable à l'ensemble des régies personnalisées, puisque selon l'auteur

⁶³⁹ Plus précisément, l'expression « *collectivités territoriales* » était déjà utilisée dans la Constitution, dès 1958, au titre XI, « *des collectivités territoriales* », et plus particulièrement à l'article 72, relatif à la libre administration de ces collectivités. En revanche, l'article 34 de la Constitution, relatif au domaine législatif, évoquait les collectivités locales jusqu'à la révision constitutionnelle du 28 mars 2003.

⁶⁴⁰ Le III de l'article 1^{er} de la loi n°68-1043 dispose que « *les recouvrements opérés à compter du 1^{er} janvier 1969 au titre de la taxe sur les salaires [...] sont affectés en totalité au budget général* ».

⁶⁴¹ BOI-TPS-TS-10-10-300.

de l'amendement « *les régies personnalisées qui sont dotées de la personnalité morale ne bénéficient pas de cette exonération, alors même qu'il s'agit d'un mode de gestion de services publics locaux en tout point comparable aux régies directes ou autonomes* »⁶⁴². Il convenait donc pour la commission d'établir une assimilation entre les régies autonomes et les régies personnalisées, et donc d'instaurer une exemption de taxe fondée sur un critère organique. Cependant, la commission des finances du Sénat a relevé qu'« *afin de ne pas créer de distorsion de concurrence entre modes d'exploitation du service public, selon que celui-ci se trouve exercé en régie ou par délégation, [le] rapporteur général [a proposé] un amendement [visant] à limiter aux seuls services publics locaux administratifs le bénéfice de la mesure d'exonération proposée, en excluant les services à caractère industriel et commercial* »⁶⁴³. Cette solution a par la suite été retenue par la commission mixte paritaire et adoptée par le parlement. Le législateur a donc finalement dû arbitrer entre deux assimilations, l'une entre régies autonomes et régies personnalisées et l'autre entre régies personnalisées et activités déléguées.

360. Cette voie médiane ne semble toutefois pas satisfaisante. D'une part, si des distorsions potentielles de concurrence ont été relevées entre activités déléguées et activités gérées en régie, autonome ou personnalisée, de nature industrielle et commerciale, il est constant que ces distorsions peuvent naturellement exister entre activités à caractère administratif, selon le mode de gestion. Le Conseil d'Etat a jugé qu'une société délégataire d'un service public industriel et commercial se situe dans une position analogue à celle d'une exploitation de même nature gérée en régie⁶⁴⁴. Il pourrait dès lors juger qu'une société délégataire d'un service public administratif se situe dans une position analogue à celle d'un service identique géré en régie. Or dans ce cas, la solution retenue par le législateur face à la taxe sur les salaires est différente. D'autre part, le législateur s'est fondé sur une distinction basée sur le caractère administratif ou industriel et commercial de l'activité. Pourtant, il convient de rappeler que la taxe sur les salaires est généralement due pour les organismes exemptés de TVA pour au moins 90% de leur chiffre d'affaires. L'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée transcende cette distinction pour conserver un critère relatif à la nature de l'activité. Il aurait été

⁶⁴² Gilles CARREZ, Rapport n°276 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2008, Tome 3, 11 octobre 2007, p.77.

⁶⁴³ Philippe MARINI, Rapport n°91 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi de finances pour 2008, Tome 3, 22 novembre 2007, p.81.

⁶⁴⁴ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 17 juin 2015, n°371162, Société Autobus Aixois ; *RJF*, n°10, octobre 2015, n°782 ; *Dr. Fisc.*, n°42, 15 octobre 2015, comm. 638 ; inédit au recueil.

préférable, pour assurer une meilleure cohérence du régime fiscal organisé pour le couple taxe sur la valeur ajoutée – taxe sur les salaires, de ne pas retenir, dès le départ, une exemption organique pour conserver une exemption plus fonctionnelle, si le choix d’une exemption est souhaitée par le législateur. Cependant, le risque est alors de rendre sans intérêt la taxe sur les salaires. Pourrait ainsi être exonéré l’ensemble des organismes qui n’est pas assujetti à la taxe sur la valeur ajoutée. Or, le rapport d’information fait au nom de la commission des finances par le sénateur Alain LAMBERT et déposé le 10 octobre 2001 rappelle bien que si « *la cohérence économique du dispositif de 1968 n'est sans doute plus justifiée* », « *compte tenu de son coût budgétaire, et malgré la demande de l'ensemble des professionnels, une telle mesure ne peut pas être envisagée. Un amendement parlementaire en ce sens nécessiterait une compensation budgétaire et la création d'une recette nouvelle qui serait supportée par d'autres acteurs économiques* »⁶⁴⁵.

361. Tirant les conséquences de la dualité fonctionnelle des personnes publiques, le régime fiscal applicable à l’exploitation des biens des personnes publiques tend à être similaire à celui des personnes privées lorsque les activités menées sont semblables. Mais puisque les personnes privées sont aussi d’une double nature, il est logique, dans une perspective de neutralité, que le régime fiscal qui leur est applicable pour l’exploitation de leur bien se rapproche de celui des personnes publiques dans le bénéfice des dérogations, dans la mesure où il dépend essentiellement d’un critère fonctionnel.

⁶⁴⁵ Alain LAMBERT, Rapport d’information n°8 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur la taxe sur les salaires, JOS, 10 octobre 2001, p.47.

Section 2. La similarité des régimes fiscaux dérogatoires applicables à l'exploitation des biens des personnes publiques et des biens des personnes privées

362. Les sociétés commerciales sont présumées lucratives, de sorte qu'elles sont automatiquement soumises à l'impôt sur les sociétés et à la TVA. Le bénéfice d'un régime fiscal dérogatoire est donc essentiellement attribué aux personnes privées qui, à l'image des personnes morales de droit public, exercent une dualité de fonction. Ainsi en est-il des associations ou fondations qui, bien que non-lucratives, exercent certaines activités en concurrence avec les sociétés commerciales. La comparaison entre les régimes fiscaux dérogatoires accordés aux personnes privées et aux personnes publiques renforce l'idée selon laquelle les exemptions fiscales dont bénéficient les organismes publics pour l'exploitation de leurs biens sont fondées essentiellement sur un critère fonctionnel symétrique (§1), appuyant ainsi la neutralité entre les différentes entités. Toutefois, certaines dérogations fonctionnelles ponctuelles ne sont attribuées qu'à quelques organismes publics. Celles-ci peuvent être discutables (§2).

§ 1. La similarité du critère fonctionnel pour bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire

363. En matière d'imposition de l'exploitation des biens, les personnes publiques sont traitées selon des critères fonctionnels. La qualité publique de l'organisme n'est généralement pas prise en considération. Elles sont assimilées du point de vue fiscal aux personnes privées et les dérogations accordées ne sont liées qu'à la nature de l'activité menée, qu'elle dépende de l'usage de prérogatives de puissance publique ou qu'elle soit d'intérêt général. Parallèlement, les personnes privées vont bénéficier d'un régime dérogatoire lorsqu'elles vont exercer certaines activités d'intérêt général. D'un point de vue global, le régime fiscal prévu pour l'imposition de ces activités est alors relativement similaire à celui accordé aux personnes publiques, renforçant le principe selon lequel il est conditionné par des critères fonctionnels (A). Par ailleurs, le code général des impôts prévoit des dérogations pour certaines activités, transcendant la qualité publique ou privée de l'opérateur qui les met en œuvre (B).

A. *La similarité du régime fiscal général applicable à l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques et les personnes privées*

364. Le régime dérogatoire dont bénéficient les personnes morales de droit privé pour l'exploitation de leurs biens a été harmonisé par la jurisprudence (1). Pour Martin COLLET, celui-ci semble être différent de celui applicable aux personnes publiques. Ainsi, selon lui, « *bien que la situation d'une régie de service public ne soit évidemment pas assimilable en tout point à celle d'une association, il peut sembler tout à fait pertinent de les aborder selon la même grille d'analyse [...]. Pourtant, [...] le Conseil d'Etat préfère s'écarter de cette méthode commune, pour dégager une démarche spécifique aux activités des personnes publiques* »⁶⁴⁶. Toutefois, les deux régimes présentent plusieurs points communs. A défaut d'être identiques, ils sont toutefois relativement similaires (2).

1. *L'harmonisation des régimes fiscaux applicables à l'exploitation des biens des personnes privées*

365. Le 1 de l'article 206 du code général des impôts inclut dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés « *[...] toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* ». Le bulletin officiel des finances publiques précise utilement que « *s'agissant de personnes morales de droit privé, l'impôt sur les sociétés [...] se rapportant aux revenus se rattachant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est susceptible de concerner notamment les associations déclarées, les syndicats professionnels, les fondations, les congrégations religieuses reconnues, les sociétés mutualistes, les ordres professionnels et, d'une manière générale, tous les groupements d'individus (dans la mesure où ils sont dotés de la personnalité morale) ayant le plus souvent pour but la défense d'intérêts professionnels, culturels ou religieux ou l'organisation d'œuvres de prévoyance, d'assistance, de bienfaisance. Il n'est fait, en principe, aucune distinction entre les organismes reconnus d'utilité publique, ceux réputés d'intérêt public et ceux dont les attributions sont de strict intérêt privé* »⁶⁴⁷. De manière globale, il est possible dès lors de conclure que le statut de la personne privée importe peu pour l'inclusion dans le champ

⁶⁴⁶ Martin COLLET, « A quelles conditions une régie locale de service public peut-elle échapper à l'impôt sur les sociétés ? », *art.cit.*, p.1808.

⁶⁴⁷ BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10-1.

d'application de l'impôt sur les sociétés. Celles qui n'ont qu'une fonction commerciale sont automatiquement assujetties à cet impôt, le législateur présument ainsi que leurs activités sont toutes commerciales. Celles qui ont une double fonction, commerciale et de protection d'intérêts collectifs, y sont soumises pour leurs activités lucratives.

366. Il en va de même s'agissant de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée. L'article 261-7-1° a du code général des impôts dispose que « *les services à caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée* » sont exonérés de TVA. Il en est de même pour « *les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée [...]* », en vertu du b du 1° du 7 de l'article 261 du même code. Là encore, une distinction est opérée entre la fonction commerciale, qui rend la personne privée assujettie à la TVA et une fonction d'intérêt public dont l'exercice est exonéré. Il est notable que le législateur a choisi dans ce cas de figure l'exonération et non l'exclusion du champ d'application. Par ailleurs, en assujettissant l'organisme de droit privé pour les opérations d'hébergement et de restauration et pour l'exploitation des bars et buvettes, le législateur fixe pour ces dernières une présomption de commercialité.

367. La jurisprudence a harmonisé les conditions d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée. Pour le Conseil d'Etat, dans son arrêt *Jeune France* du 1^{er} octobre 1999⁶⁴⁸, les associations doivent être exonérées de taxe sur la valeur ajoutée lorsque « *leur gestion présente un caractère désintéressé* ». Si tel est le cas, il convient ensuite de considérer si « *les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique* ». Enfin, subsidiairement, les conditions d'exercice de l'activité doivent être examinées. L'exonération est accordée si « *l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celle d'une entreprise* »⁶⁴⁹. Pour apprécier cette situation, le juge utilise un faisceau d'indices, en utilisant la règle dite « *des 4 P* », à savoir, pour reprendre les

⁶⁴⁸ CE, Section, 1^{er} octobre 1999, n°170289, *Association Jeune France*, conclusions Jean COURTIAL, *CJEG*, n°559, novembre 1999, pp.400-407 ; *Dr. Fisc.*, n°7, 16 février 2000, comm. 106 ; note Jean-Louis. LENCLOS, *D.*, n°22, 2000, pp.477-481 ; note Xavier SARRAU, *BGFE*, n°5, novembre 1999, pp.9-10 ; *Rec.* p.285.

⁶⁴⁹ BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-70.

termes du bulletin officiel des finances publiques, « *le produit proposé par l'organisme, le public bénéficiaire, les prix qui sont pratiqués et les opérations de communication réalisées* »⁶⁵⁰. Cette solution a été reprise par la Haute juridiction pour déterminer la lucrativité d'une activité, conditionnant l'assujettissement des personnes morales de droit privé autre que les sociétés commerciales à l'impôt sur les sociétés, dans son arrêt Association Foire nationale des vins du 1^{er} mars 2000⁶⁵¹. Le juge administratif assimile donc la formulation prévue par le 1^o du 7 de l'article 261 du CGI et la lucrativité conditionnant l'inclusion dans le champ de l'impôt sur les sociétés. D'ailleurs, le BOFiP précise qu' « *un organisme sans but lucratif est soumis aux impôts commerciaux si sa gestion est désintéressée. Si sa gestion est désintéressée, et qu'il ne concurrence pas le secteur commercial, l'organisme sans but lucratif n'est pas imposable. Si sa gestion est désintéressée et qu'il concurrence le secteur commercial, un organisme sans but lucratif est imposable lorsqu'il exerce son activité selon des modalités de gestion similaire à celles des entreprises commerciales* »⁶⁵². Cette analyse est commune aux impôts commerciaux, notamment à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée⁶⁵³. Il est notable que le régime fiscal applicable à ces impositions est unifié sans que le juge puis l'administration fiscale ne tiennent compte d'une possible différence entre l'exclusion du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et l'exonération de TVA dont bénéficient les personnes morales de droit privé autres que les sociétés commerciales.

368. Selon la jurisprudence, le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme dépend essentiellement de la distribution ou non de bénéfices. Dans ses conclusions sous l'arrêt Jeune France, le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL précise ainsi clairement que « *l'association ne doit poursuivre ni en droit ni en fait la recherche et la distribution de bénéfices* ». Surtout, dans ses conclusions sous l'arrêt Association Foire nationale des vins, le commissaire du gouvernement ARRIGHI DE CASANOVA indique que « *pour l'essentiel, le caractère intéressé de la gestion résulte en effet normalement [...] de ce que les dirigeants de l'association ou certains tiers bénéficient directement de son fonctionnement* ». Le bulletin des finances publiques énonce quant à lui que « *le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme est avéré si [...]*

⁶⁵⁰ *Ibid.*

⁶⁵¹ CE, 1^{er} mars 2000, n°197584, Association Foire nationale des vins, *précit.*

⁶⁵² BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-1.

⁶⁵³ BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-10.

l'organisme est géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant [...] aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ; l'organisme ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelle que forme que ce soit ; les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif »⁶⁵⁴.

369. Si sa gestion est désintéressée, un organisme privé peut toutefois être assujetti à la TVA et à l'impôt sur les sociétés s'il entre en concurrence avec des entreprises commerciales. Depuis l'arrêt Jeune France, suivant en cela son commissaire du gouvernement, le Conseil d'Etat et à sa suite l'administration fiscale ont opté pour l'examen d'une concurrence effective, et non potentielle, agissant sur un marché géographiquement déterminé. Ce choix est explicité par Jean COURTIAL dans ses conclusions sous l'arrêt Jeune France. Pour lui, le choix de l'examen d'une concurrence potentielle « *semble réduire, en pratique, à presque rien l'utilité du critère de non-concurrence* ». C'est pourquoi, il convient de comprendre la concurrence dans le sens de concurrence effective, c'est-à-dire actuelle. Toutefois, l'organisme sans but lucratif peut échapper à l'imposition si les conditions d'exercice de l'activité sur le marché concurrentiel diffèrent de celles des entreprises. Le juge utilise la méthode de la « *règle des 4 P* » précédemment décrite. Une particularité doit être remarquée s'agissant des associations supports d'un groupement sportif professionnel, en charge du sport amateur. Elles ont été assujetties aux impôts commerciaux, car bien que non-lucratives par elles-mêmes, elles participent, en fonction des conditions de leur exploitation, à « *l'activité lucrative de sport professionnel dévolue à la société* »⁶⁵⁵, de manière indirecte. Cette interprétation uniforme de l'exclusion du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et de l'exonération de TVA dont bénéficient les organismes sans but lucratif a été constamment reprise par le juge. Ainsi, dans son arrêt Association groupe de plongée de Carantec, le Conseil d'Etat emploie le considérant de principe posé dans l'arrêt Jeune France à la fois pour exclure du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et pour

⁶⁵⁴ BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-60.

⁶⁵⁵ CAA Bordeaux, 13 mars 2014, n°12BX01918, Union sportive montalbanaise rugby ; CAA Marseille, 3 février 2015, n°13MA02155, Rugby Club Toulonnais, commentaire Christophe GERSHEL, *Jurisport*, n°157, 2015, p.36.

exonérer de TVA une association⁶⁵⁶. Il est notable que, dans cet arrêt, le Conseil d'Etat applique les conditions décrites pour exonérer de l'impôt sur les sociétés et de la TVA les associations. Il aurait dû évoquer plutôt une exclusion du champ d'application de l'impôt sur les sociétés. Cette remarque peut être renouvelée pour son arrêt du 8 juillet 2015, Société hippique de Marseille⁶⁵⁷, conditionnant l'exonération de l'impôt sur les sociétés au respect des trois conditions par l'organisme, et particulier à l'absence d'atteinte à une concurrence effective, et non pas son exclusion du champ d'application de cet impôt.

370. Alors que le bénéfice d'un régime fiscal dérogatoire peut sembler différent selon qu'il est octroyé à un organisme sans but lucratif de droit privé ou à un organisme de droit public, il convient d'en révéler les similitudes. Dès lors, il est possible de conclure à une quasi-symétrie du critère fonctionnel permettant la non-imposition des différents organismes.

2. La similarité dans les régimes applicables à l'exploitation des biens des personnes publiques et des personnes privées

371. En résumé, pour faire bénéficier un organisme sans but lucratif d'un régime fiscal favorable, il convient d'analyser trois critères, à savoir une gestion désintéressée ainsi que l'exercice d'une activité hors d'un marché concurrentiel ou à des conditions différentes de celles proposées par une entreprise commerciale. Ces dernières sont analysées selon la « règle des 4 P ». En revanche, pour qu'un organisme de droit public soit exclu du champ d'application de l'impôt sur les sociétés et de la TVA, deux critères sont nécessaires. L'objet de l'activité exercée ne doit pas être celui d'une entreprise commerciale. Dans le cas contraire, l'exemption de ces impositions est tout de même accordée si les conditions d'exploitation sont différentes. A première vue, ces deux régimes fiscaux diffèrent sensiblement. Cela peut paraître étonnant au regard de la formulation du code général des impôts concernant l'impôt sur les sociétés. Ainsi, le 1 de l'article 206 dudit code dispose que « *les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et*

⁶⁵⁶ CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 13 février 2013, n°342953, Association groupe de plongée de Carantec, conclusions Frédéric ALADJIDI, *BDCF*, n°5, mai 2013, n°53 ; *RJF*, n°5, mai 2013, n°472 ; commentaire Jean-Luc PIERRE, *Droit des sociétés*, n°10, octobre 2013, comm. 170 ; commentaire Thierry LAMULE, *Dr. Fisc.*, n°16, 16 mai 2013, comm. 249 ; note Philippe NEAU-LEDUC, *RTD Com.*, n°2, avril 2013, pp.374-376 ; mentionné aux tables du recueil.

⁶⁵⁷ CE, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 8 juillet 2015, n°371466, Société hippique de Marseille, note Frédéric PERROTIN, *LPA*, n°180, 9 septembre 2015, p.4 ; inédit au recueil.

toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ». Autrement dit, le régime fiscal conduisant à une exclusion du champ d'application de l'impôt sur les sociétés devrait être identique selon qu'il s'applique aux organismes sans but lucratif de droit privé ou aux organismes de droit public. Cependant, au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, l'application d'un régime fiscal différencié selon l'organisme peut se justifier. Ainsi, l'article 256 B du code général des impôts exclut du champ d'application de cette imposition les personnes morales de droit public « *pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence* ». Dans le même temps, le 1^o du 7 de l'article 261 du même code exonère de TVA « *les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif, et dont la gestion est désintéressée* » ainsi que « *les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient* ». Cependant, une différenciation des régimes fiscaux en fonction de l'organisme visé devient plus délicate à justifier à partir du moment où le juge administratif a voulu harmoniser les interprétations des textes législatifs relatifs aux impôts commerciaux. Si la logique conduit à appliquer un régime identique à l'impôt sur les sociétés quel que soit l'organisme visé et que le juge souhaite harmoniser les régimes des impôts commerciaux, il est cohérent que la TVA suive le même régime pour les organismes sans but lucratif de droit public et pour les organismes de droit public, quand bien même le code semble prévoir des dispositions différentes.

372. L'harmonisation totale des régimes fiscaux avait d'abord été promue en matière d'impôt sur les sociétés, notamment, par la cour administrative d'appel de Douai dans un arrêt du 30 décembre 2003, Commune du Havre⁶⁵⁸. Dans ses conclusions, le commissaire du gouvernement Michel estime que « *la transposition [de la grille d'analyse] n'appelle aucun effort particulier dès lors que le Conseil d'Etat n'a pas eu*

⁶⁵⁸ CAA Douai, 30 décembre 2003, n°01-11, Commune du Havre, *précit.*

pour finalité de définir spécifiquement ce que devait être fiscalement une association régie par la loi de 1901 relevant néanmoins de l'imposition à la TVA, à l'impôt sur les sociétés ou à la taxe professionnelle, mais plus largement de déterminer quels étaient les critères de lucrativité d'une activité exercée par une personne morale a priori juridiquement hors du champ des impositions commerciale ». Cette solution, reprise par la cour, est justifiée notamment par le fait que « le régime fiscal des personnes morales de droit public au regard de l'impôt sur les sociétés s'apprécie non pas en fonction de leurs statuts juridiques mais au regard des activités réellement exercées ». Le Conseil d'Etat avait également utilisé ce raisonnement au sujet de la taxe professionnelle, qui partageait avec l'impôt sur les sociétés le critère de la lucrativité, dans un arrêt du 16 mai 2007, Communauté de communes du Pays de Landernau-Daoulas⁶⁵⁹. Dans ses conclusions, Laurent VALLEE précise ainsi que s'agissant de l'imposition des personnes publiques « l'application [des dispositions relatives à la taxe professionnelle] aux services de l'Etat doit se faire selon les mêmes critères que ceux retenus par la jurisprudence Association Jeune France pour l'assujettissement des associations aux impôts commerciaux ».

373. Toutefois, par les arrêts Commune de Saint-Jorioz du 23 décembre 2010 et Commune de La Ciotat du 20 juin 2012, le Conseil d'Etat semble revenir sur cette solution. Il paraît notamment appliquer une interprétation différente de la lucrativité applicable aux personnes publiques par rapport à celle applicable aux organismes à but non lucratif. En effet, à compter de ces arrêts, le juge utilise seulement les critères de l'objet et des conditions d'exercice de l'activité pour lui attribuer un caractère lucratif ou non. Cette distinction n'est pourtant qu'apparente.

374. Tout d'abord sont concernées par une exclusion du champ d'application de la TVA les personnes morales de droit public « pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, sociaux, culturels et sportifs », en vertu de l'article 256 B du code général des impôts. Dans le même temps, le 1° du 7 de l'article 261 dudit code exonère de TVA « les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes [...] sans but lucratif » ainsi que « les opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique [...] ». Il est indéniable qu'une similarité, voire une

⁶⁵⁹ CE, 16 mai 2007, n°272727, Communauté de communes du pays de Landernau-Daoulas, *précit*.

identité, des activités protégées existe. Lorsque les organismes sans but lucratif ou les personnes morales de droit public exercent une activité concourant à la satisfaction d'un intérêt général, ils peuvent bénéficier d'un régime fiscal favorable.

375. Surtout, pour bénéficier d'une exemption d'impôts commerciaux, l'étude des différents critères précédemment décrits montre une grande proximité dans les régimes applicables. Cela ressort notamment des conclusions du rapporteur public Vincent DAUMAS sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 20 juin 2012, Commune de la Ciotat. Ainsi, pour lui, *« derrière les critères de l'objet du service et des conditions particulières dans lesquelles il est rendu »*, qui s'applique pour déterminer une exclusion du champ d'application de la TVA et de l'impôt sur les sociétés des personnes morales de droit public, *« on retrouve en substance les deuxième et troisième étapes du raisonnement Jeune France : 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 »*. De plus, si le Conseil d'Etat abandonne l'examen du caractère désintéressé de la gestion, c'est qu'il *« ne paraît guère avoir de sens »*, s'agissant des collectivités publiques⁶⁶⁰. En effet, et comme le montre bien Vincent DAUMAS, il ne peut y avoir de distribution de bénéfices dans le cadre d'une collectivité publique, donc le critère de la gestion désintéressée est automatiquement rempli.

376. Toutefois, alors que Vincent DAUMAS parle de similitude, il conviendrait plutôt d'évoquer une similarité. En effet, les critères ne concordent pas totalement. Tout d'abord, comme le présente Martin COLLET, *« bien que le souci d'ajuster au mieux les modalités d'identification d'une activité lucrative à la situation particulière des collectivités publiques soit compréhensible, on craint que la solution qu'il implique vienne opacifier l'état du droit. Les notions d'objet et de conditions de réalisation de la mission semblent en effet beaucoup plus floues que celles, extrêmement fines, mobilisées par le raisonnement par étapes et la règle des "4 P" »*⁶⁶¹. Surtout, l'analyse concurrentielle diffère selon que l'impôt s'applique aux personnes morales de droit

⁶⁶⁰ Les établissements publics industriels et commerciaux sont quant à eux assujettis par principe à l'impôt sur les sociétés et à la TVA, compte tenu de leur activité lucrative. Voir en ce sens Caroline CHAMARD-HEIM, « Les EPIC face au droit fiscal », *JCP A*, n°31, 27 juillet 2009, n°2200.

⁶⁶¹ Martin COLLET, « A quelles conditions une régie locale de service public peut-elle échapper à l'impôt sur les sociétés ? », *art.cit.*, p.1809.

public ou aux organismes sans but lucratif. Le rapporteur public DAUMAS montre que s'agissant d'une personne publique, « *il s'agit [...] de vérifier si [elle] se trouve en situation de concurrence potentielle avec des entreprises privées* ». Or, en ce qui concerne les organismes sans but lucratif, il convient de déterminer des situations de concurrence effective. Cela apparaît clairement dans les arrêts *Jeune France* et *Association Foire nationale des vins* du Conseil d'Etat⁶⁶². L'utilité du critère est donc supérieure en ce qui concerne le régime applicable aux organismes sans but lucratif⁶⁶³. Cette utilisation différente du critère de l'atteinte à la concurrence est conforme au droit de l'Union européenne. Ainsi, la combinaison des articles 132 et 133 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée précise que « *les exonérations ne [soient] pas susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA* ». Toutefois, il ne s'agit que d'une faculté. Ceci est explicitement repris dans une décision de la Cour de justice des Communautés européennes du 16 octobre 2008, *Canterbury Hockey Club and Canterbury Ladies Hockey Club*⁶⁶⁴. Cette position a été reprise par le Conseil d'Etat dans un arrêt du 13 février 2013, *Association Groupe de plongée de Carantec*⁶⁶⁵. Dans ses conclusions, le rapporteur public Frédéric ALADJIDI rappelle que si la directive conditionne l'exonération de TVA « *au respect d'une ou plusieurs conditions dont celle qui vise à éviter que les exonérations ne soient "susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales assujetties à la TVA"*, il ne s'agit que d'une faculté encadrée et non d'une obligation. Et la France n'a pas choisi d'y recourir [...]. Autrement dit, s'il faut bien contrôler ici les "distorsions de concurrence", c'est uniquement au regard de l'interprétation de la notion [...] retenue depuis [la] décision *Association Jeune France* et qui repose délibérément sur une analyse de la seule concurrence effective et non potentielle, plus favorable aux associations ». Cette position peut apparaître comme regrettable. En effet, dans ses conclusions sous l'arrêt *Commune de Saint-Jorioz*, le rapporteur public Claire LEGRAS utilise une conception de la concurrence conduisant à examiner l'existence d'une concurrence potentielle. Or, elle présente cette solution comme « *une approche fiscale* ».

⁶⁶² Voir en ce sens, *supra*. n°368.

⁶⁶³ Elle s'appuie de plus sur des fondements conceptuels différents. Voir en ce sens, *infra*., n°412 et s.

⁶⁶⁴ CJCE, 16 octobre 2008, aff. C-253/07, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club, Dr. Fisc.*, n°43, 23 octobre 2008, act. 312 ; *RJF*, n°1/2009, janvier 2009, n°101 ; *Rec. CJCE* p.I-07821.

⁶⁶⁵ CE, 13 février 2013, n°342953, *Association Groupe de plongée de Carantec*, *précit.*

Il peut donc dès lors sembler difficilement compréhensible, voire contradictoire, qu'une approche fiscale prévale dans le cas de l'exclusion des personnes morales de droit public du champ d'application de la TVA, et donc de l'impôt sur les sociétés, alors qu'une autre approche, qui n'est pas fiscale, est utilisée pour exempter des impôts commerciaux certaines activités d'intérêt général exercées par des organismes sans but lucratif.

377. Dans un souci de protection et de promotion de l'intérêt général, le législateur a également instauré des exemptions fiscales spécifiques à certaines activités. Dans ce cas, la qualité publique ou privée de l'opérateur les exerçant n'importe plus. Seule est prise en compte l'exercice de ces activités.

B. La similarité des régimes particuliers applicables à l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques et les personnes privées

378. Si un rapprochement des régimes fiscaux applicables aux différents impôts est observable, surtout ceux qui sont relatifs à l'exploitation de biens, il est indéniable que chaque imposition se développe de manière indépendante. Dès lors, l'impôt sur les sociétés (1) et la taxe sur la valeur ajoutée (2) possèdent leurs propres dérogations. Ceci est d'autant plus logique que les influences, notamment européennes, s'expriment différemment selon les impositions.

1. Les exonérations particulières d'impôt sur les sociétés

379. L'article 207 du code général des impôts exonère d'impôt sur les sociétés, de manière neutre, deux grands types d'activités pouvant être exercées tant par des organismes publics que des organismes privés. Elles sont relatives à l'habitat d'une part et à la recherche d'autre part.

380. Tout d'abord le 4° du 1 de l'article 207 exonère « *les organismes à loyer modéré [...], les sociétés d'économie mixte [de construction et de gestion de logements sociaux] et les sociétés anonymes de coordination entre les organismes d'habitations à loyer modéré [...]* pour : les opérations réalisées au titre du service d'intérêt général [lié à la

construction et la gestion des logements sociaux]⁶⁶⁶ ; les produits engendrés par les locaux annexes et accessoires des [logements sociaux]⁶⁶⁷, à la condition que ces locaux soient nécessaires à la vie économique et sociale de ces ensembles ; les produits financiers issus du placement de la trésorerie de ces organismes ». Autrement dit, la qualité du gestionnaire importe peu pour bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés. En effet, en vertu de l'article L.411-2 du code de la construction et de l'habitation, « les organismes à loyer modéré comprennent : les offices publics de l'habitat ; les sociétés anonymes d'habitations à loyer modéré ; les sociétés anonymes coopératives de production et les sociétés anonymes coopératives d'intérêt collectif d'habitations à loyer modéré ; les fondations d'habitations à loyer modéré ». Le code général des impôts prévoit donc un régime favorable pour l'ensemble des organismes intervenant dans la construction et la gestion des logements dits sociaux, qu'ils s'agissent d'établissements publics, de sociétés commerciales ou d'organismes sans but lucratif. L'exonération n'est accordée qu'en fonction de l'exercice de la mission d'intérêt général déterminée par le législateur et relevant du secteur locatif⁶⁶⁸, de l'accession sociale⁶⁶⁹ ou encore des activités de syndic relevant du service d'intérêt général⁶⁷⁰. Parallèlement, le 6° bis du 1 de l'article 207 du code général des impôts exonère également « les établissements publics et sociétés d'économie mixte chargés de l'aménagement [...] ainsi que les organismes d'habitation à loyer modéré [...] et les sociétés anonymes de coordination d'organismes d'habitation à loyer modéré [...] pour les résultats provenant des opérations réalisées dans le cadre des procédures suivantes : zone d'aménagement concerté ; lotissements ; zone de restauration immobilière ; zone de résorption de l'habitat insalubre ; opération de rénovation urbaine ». Là encore, la nature de l'organisme n'a pas d'importance. Seule l'activité d'intérêt général permet d'obtenir le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés. Il convient de préciser que l'article 46

⁶⁶⁶ Le service d'intérêt général visé est défini à l'article L.411-2 du code de la construction et de l'habitation. Il s'agit notamment de « la construction, l'acquisition, l'amélioration, l'attribution, la gestion et la cession de logements locatifs à loyers plafonnés, lorsqu'elles sont destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs aux plafonds maximum [...] et dont l'accès est soumis à des conditions de ressources [...] ; la réalisation d'opérations d'accession à la propriété destinées à des personnes dont les revenus sont inférieurs aux plafonds maximum [...] et dont l'accès est soumis à des conditions de ressources ».

⁶⁶⁷ L'article L.411-1 du code de l'habitat et de la construction fixe les habitations concernées par ces dispositions. Ce sont des « habitations collectives ou individuelles, urbaines ou rurales, répondant aux caractéristiques techniques et de prix de revient [...] destinées aux personnes et aux familles de ressources modestes ».

⁶⁶⁸ BOI-IS-CHAMP-30-30-10-10-320.

⁶⁶⁹ BOI-IS-CHAMP-30-30-10-10-510.

⁶⁷⁰ BOI-IS-CHAMP-30-30-10-10-580.

bis de l'annexe III du code général des impôts prévoit que cette exonération vaut « pour la fraction du bénéfice net [des établissements publics et des sociétés d'économie mixte chargés de l'aménagement] provenant soit de l'exécution des travaux d'aménagement, d'équipement général ou des ouvrages qu'ils effectuent sur des terrains dont ils ne sont pas propriétaires, soit des cessions ou locations portant sur des terrains ou immeubles qu'ils ont préalablement pourvus des aménagements, équipements généraux ou ouvrages nécessaires à leur utilisation ». Par ailleurs, le bulletin officiel des finances publiques rappelle qu' « en fait, compte tenu des dispositions légales régissant les organismes [susvisés], le bénéfice de [l'exonération] ne concerne que les opérations de locations consenties [...] pour une durée d'au moins dix-huit ans (baux à construction et baux emphytéotiques) et vingt ans (concessions immobilières) »⁶⁷¹. Ceci réduit donc considérablement le bénéfice de l'exonération mais ne remet pas en cause son fondement. En matière de construction immobilière et d'aménagement, le critère pour obtenir le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés est bien un critère fonctionnel, lié aux activités d'intérêt général qui sont menées. C'est d'ailleurs ainsi qu'il faut comprendre la volonté du législateur. Ces dispositions sont issues d'une modification de l'article 207 du code général des impôts, introduite par un amendement à la loi de finances initiale pour 2004 et adopté par le Sénat en première lecture. Le rapport général fait au nom de la commission des finances par Philippe MARINI précise ainsi que la volonté est de prévoir « une exonération tenant aux activités des organismes et non à leur statut »⁶⁷².

381. Ensuite, les 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du code général des impôts exonèrent d'impôt sur les sociétés certains organismes pour leurs activités liées à la recherche, le 9° visant « les établissements publics de recherche et les établissements publics d'enseignement supérieur » ; le 10°, « les personnes morales créées pour la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur ou d'un réseau thématique de recherche avancée » ; le 11°, « les fondations reconnues d'utilité publique du secteur de la recherche, parmi lesquelles les fondations de coopération scientifique ». Sont donc susceptibles de bénéficier de l'exonération d'impôt sur les sociétés tant des établissements publics que des organismes privés. Le bulletin officiel des finances

⁶⁷¹ BOI-IS-CHAMP-30-30-20-110.

⁶⁷² Philippe MARINI, Rapport n°73 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi de finances pour 2004, Tome 3, 20 novembre 2003, p.189.

publiques précise ainsi que les pôles de recherche et d'enseignement supérieur « *peuvent être créés sous la forme d'un GIP, d'un établissement public de coopération scientifique, ou d'une fondation de coopération scientifique* »⁶⁷³. De plus, « *les réseaux thématiques de recherche avancée sont créés sous la forme d'une fondation de coopération scientifique* »⁶⁷⁴. Toutefois, le code général des impôts est muet sur les activités menées par ces organismes et exonérées d'impôt. Le BOFiP est venu en préciser utilement les contours. Il s'agit, quel que soit l'organisme en question, des « *revenus tirés des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur*⁶⁷⁵ *et de la recherche*⁶⁷⁶ »⁶⁷⁷. Le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les sociétés dépend donc en l'espèce d'un critère exclusivement fonctionnel, relatif aux activités liées à la mission de service public et exercées par les organismes potentiellement bénéficiaires de cette faveur. Cette position est renforcée par l'analyse du régime fiscal antérieur. C'est l'article 28 de la loi de programme n°2006-450 du 18 avril 2006 pour la recherche qui a introduit le dispositif prévu au 9°, 10° et 11° du 1 de l'article 207 du code général des impôts. Précédemment, il n'existait pas de régime spécifique dédié à l'enseignement supérieur et à la recherche. Dès lors, comme le rappelle le bulletin officiel des finances publiques, les établissements publics, les fondations reconnues d'utilité publique et les organismes sans but lucratif pouvaient être exonérés pour leurs activités sans caractère lucratif. Les GIP étaient, quant à eux, imposés⁶⁷⁸. Désormais, le régime est unifié autour d'un critère fonctionnel. Le rapport fait au nom de la commission spéciale au Sénat sur le projet de la loi de programme n°2006-450, déposé le 8 décembre 2005, exprime clairement cette idée. Il précise en effet que l'article introduisant ces dispositions « *propose d'exonérer de l'impôt sur les sociétés les établissements publics de recherche, les établissements publics d'enseignement supérieur, les personnes morales créées pour*

⁶⁷³ BOI-IS-CHAMP-50-10-230.

⁶⁷⁴ BOI-IS-CHAMP-50-10-240.

⁶⁷⁵ L'article L.123-3 du code de l'éducation dispose que « *les missions du service public de l'enseignement supérieur sont : la formation initiale et continue [...] ; la recherche scientifique et technologique, la diffusion et la valorisation de ses résultats au service de la société [...] ; l'orientation, la promotion sociale et l'insertion professionnelle ; la diffusion de la culture humaniste, en particulier à travers le développement des sciences humaines et sociales, et de la culture scientifique, technique et industrielle ; la participation à la construction de l'espace européen de l'enseignement supérieur et de la recherche ; la coopération internationale* ».

⁶⁷⁶ L'article L.112-1 du code de la recherche dispose que « *la recherche publique a pour objectifs : le développement et le progrès de la recherche dans tous les domaines de la connaissance ; la valorisation des résultats de la recherche au service de la société [...] ; le partage et la diffusion des connaissances scientifiques [...] ; le développement d'une capacité d'expertise et d'appui aux associations et fondations [...] ; la formation à la recherche et par la recherche ; l'organisation de l'accès libre aux données scientifiques* ».

⁶⁷⁷ BOI-IS-CHAMP-50-10-300.

⁶⁷⁸ BOI-IS-CHAMP-50-10-40 et s.

la gestion d'un pôle de recherche et d'enseignement supérieur et les fondations d'utilité publique du secteur de la recherche. Ces exonérations s'appliqueraient aux revenus des activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur et de la recherche »⁶⁷⁹.

382. Le régime fiscal applicable à la TVA prévoit également des exemptions sectorielles particulières.

2. Les exemptions sectorielles particulières de TVA

383. L'article 256 B du code général des impôts exclut du champ d'application de la TVA certaines activités exercées par les personnes morales de droit public. Le bulletin officiel des finances publiques rappelle toutefois que *« lorsqu'une activité exercée par une personne morale de droit public n'est pas située hors du champ d'application de la TVA [...], elle est nécessairement située dans le champ d'application de la taxe, c'est-à-dire soit taxée soit exonérée »⁶⁸⁰*. Les exonérations prévues par le code général des impôts ne sont pas réservées aux organismes, publics ou privés, en raison de leur nature mais seulement en fonction de l'activité et de la mission sous-jacente exercées. Ainsi, l'application d'un régime de faveur dépend d'un critère fonctionnel, dans la mesure où les activités bénéficiaires de ce régime sont d'intérêt général.

384. Les activités visées par une exonération particulière, indépendamment de la qualité publique ou privée de l'organisme gestionnaire, concernent d'abord des activités à caractère social ou éducatif. Le a du 4^o du 4 de l'article 261 du code général exonère tout d'abord *« les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectués dans le cadre [de la mission d'enseignement]⁶⁸¹ »* quelle que soit la nature de l'établissement, public ou privé, qui les exercent. De la même manière, le 8^{o bis} du 4 de l'article 261 exonère *« les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de la garde d'enfant par [certains] établissements et assurant l'accueil des enfants de moins de trois ans »*. Ces établissements, visés à l'article L.2324-1 du code de la santé publique, sont soit *« les*

⁶⁷⁹ Maurice BLIN, Henri REVOL et Jacques VALADA, Rapport n°121 fait au nom de la commission spéciale au Sénat sur le projet de loi de programme pour la recherche, 8 décembre 2005, p.50.

⁶⁸⁰ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-150.

⁶⁸¹ L'article 261 évoque à ce titre l'enseignement primaire, secondaire et universitaire, l'enseignement universitaire, l'enseignement technique ou professionnel, l'enseignement et la formation professionnelle agricole et la formation professionnelle continue.

établissements et services gérés par une personne physique ou morale de droit privé », soit « les établissements et services publics ». Autrement dit, seule l'activité d'intérêt général relative à la garde d'enfant doit être prise en considération et non la qualité publique ou privée de l'organisme gestionnaire pour aboutir à son exonération de TVA. C'est également ce que le bulletin officiel des finances rappelle lorsqu'il indique que « sont concernés [par l'exonération], quelle que soit la personne qui les gère (collectivité publique, association, entreprise), les établissements et services, couramment dénommés "crèches", qui assurent l'accueil régulier d'enfants de moins de trois ans »⁶⁸². Le 1^o quater du 7 de l'article 261 du code général des impôts exonère également de TVA « les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées dans les lieux de vie et d'accueil ». Le BOFiP précise que « sont concernés les lieux de vie et d'accueil [...] quelle que soit la forme juridique sous laquelle ces établissements sont exploités (associations, structures privées à caractère commercial, établissements publics, etc...) »⁶⁸³.

385. Les opérations liées aux activités funéraires ou commémoratives sont également visées par de potentielles exonérations de TVA, sans que le législateur n'ait tenu compte de la qualité publique ou privée de la personne qui les effectue. Le 10^o du 4 de l'article 261 du code général des impôts dispose que « sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée [...] les travaux de construction, d'aménagement, de réparation et d'entretien des monuments, cimetières ou sépultures commémoratifs des combattants, héros, victimes ou morts de guerres, effectués pour les collectivités publiques et les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif ». En revanche, parallèlement, certaines activités funéraires, qui peuvent être exercées tant par une personne morale de droit public que par une personne privée, sont assujetties à la TVA. Il en est ainsi des activités annexes au service extérieur des pompes funèbres⁶⁸⁴ et de la création et de la gestion d'un crématorium. Ces activités sont assujetties de plein droit à la TVA dans la mesure où elles sont de nature concurrentielle⁶⁸⁵.

386. Enfin, les activités relatives à la pêche peuvent être exonérées de TVA quelle que soit la qualité publique ou privée de l'opérateur l'exerçant. Le 4^o du 2 de l'article 261 du

⁶⁸² BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-420.

⁶⁸³ BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-470.

⁶⁸⁴ Il peut s'agir de vente de fleurs, de travaux d'imprimerie, de construction, d'entretien et de vente de caveau ou d'entretien et de nettoyage des sépultures.

⁶⁸⁵ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-30-30 et BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-30-40.

code général des impôts exonère « *les opérations effectuées par les pêcheurs et armateurs à la pêche* ». Dans le même ordre d'idée, le 7° du II de l'article 262 dudit code dispose que « *sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée [...] les prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux [...]* ». Le bulletin officiel des finances publiques est venu utilement préciser ces dispositions. Ainsi, alors que « *les services de halles à marée*⁶⁸⁶ effectués à titre onéreux entrent dans le champ d'application de la TVA »⁶⁸⁷, « *les prestations de services effectuées pour les besoins directs des bateaux affectés à la pêche professionnelle maritime et de leur cargaison, sont exonérées* »⁶⁸⁸, ces prestations étant directement effectuées par les halles à marée. Or, « *les halles à marée peuvent être gérées par divers organismes : chambre de commerce et d'industrie, coopératives maritimes, comité locaux des pêches maritimes, sociétés d'économie mixte etc.* »⁶⁸⁹. Dès lors, que le gestionnaire soit un établissement public, un organisme sans but lucratif ou encore une société anonyme, le régime dérogatoire dépend exclusivement de l'activité d'intérêt général menée par les halles à marée.

387. Par ailleurs, la réglementation européenne s'oppose également à ce que des organismes sans but lucratif soient traités différemment des organismes publics, lorsqu'ils se livrent à des activités similaires dont l'exonération de TVA est spécifiquement prévue par la directive du 28 novembre 2006. Ainsi, en vertu de l'article 132, les Etats membres peuvent exonérer de TVA des opérations menées par des organismes sans but lucratif telles que « *certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes publics sans but lucratif [...]* ». L'article 133 prévoit que dans ce cas, les Etats membres peuvent conditionner l'octroi de cette exonération au respect de certaines conditions, comme par exemple la gestion de l'activité à titre essentiellement bénévole, ou le fait que les prix pratiqués soient homologués par les autorités publiques. La Cour de justice de l'Union, dans un arrêt du 13 juillet 2017, a alors précisé que « *l'article 133 [...] doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une réglementation nationale [...] en ce que celle-ci subordonne au respect de la condition prévue à l'article 133, premier alinéa, sous d),*

⁶⁸⁶ Le BOFiP précise que « *les halles à marée, également appelées criées, ont pour objet de faciliter la première commercialisation des produits de la pêche dans les ports, de telle sorte que les intérêts des usagers, vendeurs (pêcheurs et armateurs) et acheteurs (mareyeurs) soient sauvegardés* » : BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-30.

⁶⁸⁷ BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-140.

⁶⁸⁸ BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-150.

⁶⁸⁹ BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10-40.

[...] l'octroi de l'exonération de TVA aux organismes sans but lucratif de droit public fournissant des prestations de services ayant un lien avec la pratique du sport [...] sans appliquer également cette condition aux organismes sans but lucratif autres que ceux de droit public effectuant de telles prestations de services »⁶⁹⁰.

388. Ces différents cas de figure illustrent donc clairement le fait qu'en matière de TVA, comme en matière d'impôt sur les sociétés, les exonérations sectorielles prévues par le législateur concernent tous les organismes. Le critère déterminant le bénéfice d'un régime favorable est donc fonctionnel. Il est lié aux activités d'intérêt général qui sont exercées, sans qu'il ne soit tenu compte de la qualité publique ou privée de l'organisme qui en a la charge. Cela renforce l'objectif de neutralité qui est observable en ce qui concerne les régimes fiscaux généraux de ces deux impositions. Toutefois, il est notable que certaines dérogations ne sont accordées qu'aux organismes publics spécifiquement, suivant un critère organique. La plupart peuvent être discutables.

§ 2. L'existence ponctuelle de dérogations organiques au bénéfice de l'exploitation de biens par les personnes publiques

389. L'exploitation des biens, qu'ils soient le fait des personnes privées ou des personnes publiques, est soumise à l'impôt sur les sociétés et à la TVA. Généralement, l'imposition des organismes publics relève de critères fonctionnels, liés à la nature de l'activité en cause. Or, sur des cas particuliers, ces derniers bénéficient d'un régime favorable selon un fondement seulement organique. Il s'agit de la question de l'imposition des revenus patrimoniaux en matière d'impôt sur les sociétés (A) et de cas particuliers en matière de TVA (B). Ces dérogations peuvent être critiquables par ailleurs, notamment dans la mesure où elles ne sont pas cohérentes avec le système global mis en place.

A. L'imposition particulière des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés pour leurs revenus patrimoniaux

390. Les organismes, privés ou publics, n'exerçant pas d'activité lucrative, ne sont pas pour autant totalement exemptés d'impôt sur les sociétés. Le 5 de l'article 206 du code

⁶⁹⁰ CJUE, 13 juillet 2017, aff. C-633/15, *London Borough of Ealing*, conclusions Melchior WATHELET ; point 33.

général des impôts prévoit ainsi que ces collectivités « *sont assujetties audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives* ». Plus précisément, cet article définit les revenus patrimoniaux comme étant « *les revenus de la location des immeubles bâtis dont ils sont propriétaires [...] ; les revenus de l'exploitation des propriétés, agricoles ou forestières ; les revenus des capitaux mobiliers dont ils disposent [...]* ». Actuellement, une exemption est accordée au profit des collectivités territoriales et de leurs groupements (1). Les autres organismes bénéficient quant à eux d'un régime allégé d'impôt sur les sociétés, à l'exception notable des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance qui sont également exclus du champ d'application de cette imposition (2).

1. *Une exemption favorable aux collectivités territoriales et leurs groupements*

391. La taxation à l'impôt sur les sociétés des revenus patrimoniaux est issue du décret n°49-1986 du 9 décembre 1948, portant réforme fiscale. Le V de l'article 93 dudit décret prévoyait ainsi que « *les départements, les communes, les établissements publics autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont assujettis audit impôt à raison des revenus qu'ils tirent de l'exploitation ou de l'occupation de leurs immeubles bâtis ou non bâtis* ». Comme le rappelle Pierre MOULIE, ces dispositions permettent de remplacer la suppression de la part de l'Etat de l'impôt foncier, « *en soumettant expressément ces revenus fonciers à l'impôt sur les sociétés* »⁶⁹¹. Il est donc notable qu'à l'origine, l'assimilation entre les propriétés privées et les propriétés publiques est totale au regard de cet impôt. Or, la loi n°53-79 de finances pour 1953 du 7 février 1953 a introduit une disposition au code général des impôts tendant à exonérer d'impôt sur les sociétés « *les départements, les communes et syndicats de communes ainsi que les régies de services publics* »⁶⁹². Issue d'un amendement proposé au Conseil de la République par MM. De RAINCOURT et JAUBERT et adopté sans discussion tant par le Conseil de la République⁶⁹³ que par l'Assemblée nationale⁶⁹⁴, cette disposition est aujourd'hui codifiée au 6° du I de l'article 207 du code général des

⁶⁹¹ Pierre MOULIE, *L'imposition des personnes publiques*, op.cit., p. 306.

⁶⁹² Article 44 de la loi n°53-79 de finances pour 1953 du 7 février 1953.

⁶⁹³ Voir en ce sens, compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du jeudi 5 février 1953, *JOCR*, n°15, 6 février 1953, p.632.

⁶⁹⁴ Voir en ce sens, compte rendu intégral des débats, 2^{ème} séance du vendredi 6 février 1953, *JOAN*, n°16, 7 février 1953, p.1040.

impôts. Cet article dispose que « *sont exonérés de l'impôt sur les sociétés : [...] 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 ainsi que leurs régies de services publics* ». Il convient de rappeler qu'au regard de l'impôt sur les sociétés « classique », l'exonération semble être seulement formelle. En effet, le champ d'application de cette imposition ne vise pas les activités que peuvent généralement exercer les communes, départements et régions ainsi que leurs ententes⁶⁹⁵. Il n'en va pas de même pour l'exonération touchant spécifiquement l'imposition des revenus patrimoniaux. A rebours de la vision générale de Philippe YOLKA selon laquelle « *le particularisme fiscal de la propriété des personnes publiques résulte de la combinaison d'un critère organique et d'un critère fonctionnel. La protection de la propriété et de celle de l'affectation relèvent de niveaux d'analyse distincts, qui annoncent l'idée d'une protection à double détente ; l'une à faible densité attachée à la propriété publique ; l'autre plus marquée, liée à l'affectation et indépendante de la qualification domaniale des biens* »⁶⁹⁶, la protection accordée aux revenus de certaines propriétés publiques est exclusivement fondée sur un critère organique.

392. Toutefois, la combinaison du 5° de l'article 206 et du 6° du I de l'article 207 du code général des impôts peut laisser perplexe. En effet, le premier dispose que « *sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition, [...], sont assujettis audit impôt en raison des revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives* ». Cet article prévoit donc un double fondement à l'exclusion du champ d'application des collectivités territoriales de cet impôt. D'abord, elles ne figurent plus au nombre des collectivités spécifiquement imposées. Toutefois, ce fondement est léger dans la mesure où l'expression « *collectivités [non soumises] à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition* » peut permettre de les y réintroduire. Surtout, les collectivités bénéficiant d'une exonération de taxes foncières au titre des articles 1382 et 1394 du code général des

⁶⁹⁵ Voir en ce sens, *supra.*, n°324.

⁶⁹⁶ Philippe YOLKA, *La propriété publique. Eléments pour une théorie*, *op.cit.*, p.528

impôts sont également exclues du champ d'application de l'impôt sur les sociétés applicable aux revenus patrimoniaux. Or, il convient de rappeler que ces dispositions prévoient un régime de faveur selon deux critères. D'une part, sont concernés, selon un critère organique, les collectivités territoriales et leurs groupements seulement. D'autre part, un critère fonctionnel relatif à l'activité exercée est déterminant pour permettre les exonérations⁶⁹⁷. Cette mesure est un héritage direct du V de l'article 93 du décret n°49-1986 du 9 décembre 1948, et semble en cohérence avec le dispositif fiscal applicable à cette époque et avec la volonté des auteurs du décret, tendant à remplacer la part de taxes foncières attribuées à l'Etat par une autre imposition. Dans le même temps, le 6° du I de l'article 207 du code général des impôts exonérerait de l'impôt sur les sociétés tous les revenus patrimoniaux des collectivités territoriales selon un critère organique. Dès lors, pour les mêmes propriétés, le régime fiscal applicable peut permettre soit une exclusion du champ d'application selon un double critère à la fois organique et fonctionnel, soit une exonération selon un critère seulement organique. Or, de manière déroutante, la doctrine administrative fiscale rappelle simplement qu'« *en vertu du 6° du I de l'article 207 du CGI, les régions et les ententes inter-régionales, les départements et les ententes interdépartementales, les communes, les syndicats de communes et syndicats mixtes constitués exclusivement de collectivités territoriales ou de groupements de ces collectivités ainsi que leurs régies de services publics sont exonérés de l'impôt sur les sociétés* » sur leurs revenus patrimoniaux⁶⁹⁸. Or, le fondement de cette exemption semble sujet à caution. D'abord, l'article 206 instaurant l'imposition des revenus patrimoniaux paraît prévoir une exclusion du champ d'application de l'impôt sur les sociétés pour les revenus patrimoniaux des collectivités territoriales plutôt qu'une exonération. Surtout, l'imposition desdits revenus est justement prévue pour les organismes « *non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition, à l'exception, d'une part, des fondations reconnues d'utilité publique et, d'autre part, des fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital* ». Autrement dit, l'ensemble des organismes visés à l'article 207, dont certaines associations par exemple, est concerné par l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés pour les revenus patrimoniaux. Il est donc étonnant, qu'alors même que le 5° de l'article 206 du code général des impôts prévoit expressément certaines exclusions, comme les fondations, dont ne font pourtant pas partie les collectivités territoriales, l'exonération de

⁶⁹⁷ Voir en ce sens, *supra.*, n°135 et s.

⁶⁹⁸ BOI-IS-CHAMP-10-60-560.

cette imposition soit fondée sur l'article 207 pour ces dernières. Cette solution n'est pourtant pas dégagée pour les autres organismes.

393. Enfin, les établissements publics scientifiques, d'enseignement, et d'assistance sont expressément exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés dû à raison de leurs revenus patrimoniaux. Le critère justifiant cette disposition est organique dans la mesure où les établissements privés de même nature ne bénéficient pas de ce régime favorable. Cette mesure peut être mise en cause, de la même manière que l'exonération de taxe d'habitation dont bénéficient ces organismes⁶⁹⁹.

394. Les autres organismes, qu'ils soient publics ou privés, se voient appliquer l'impôt sur les sociétés à raison de leurs revenus patrimoniaux, de manière neutre. Il s'agit toutefois d'un régime allégé par rapport au régime d'impôt sur les sociétés « classique ».

2. Un régime allégé applicable aux autres organismes non assujettis à l'impôt sur les sociétés « classique »

395. Le décret de 1948 prévoyait un assujettissement total à l'impôt sur les sociétés pour les revenus patrimoniaux des organismes non assujettis à l'impôt sur les sociétés. Avec la loi n°51-598 du 24 mai 1951 de finances pour 1951, le législateur instaure un taux réduit d'impôt sur les sociétés en faveur des revenus patrimoniaux, disjoint du taux normal applicable aux revenus tirés des activités lucratives. Désormais, l'article 219 bis du code général des impôts dispose que « *le taux de l'impôt sur les sociétés est fixé à 24% en ce qui concerne les revenus visés au 5 de l'article 206, perçus par les établissements publics, associations et collectivités sans but lucratif* ». Les établissements publics sont dès lors assimilés à la plupart des organismes privés. Les établissements publics à caractère industriel et commercial étant généralement, compte tenu de leur mission, imposés à l'impôt sur les sociétés pour leurs activités lucratives, le 5 de l'article 206 et l'article 219 bis du code général des impôts visent essentiellement les établissements publics à caractère administratif ne se livrant pas à une activité lucrative. L'administration précise ainsi qu' « *entrent notamment dans le champ d'application du 5 de l'article 206 du code général des impôts : la Caisse des dépôts et des consignations ; les chambres d'agriculture ; les chambres des métiers et de l'artisanat ; l'Etablissement national des produits de l'agriculture et la mer ; la Caisse nationale d'épargne* ».

⁶⁹⁹ Voir en ce sens, *supra.*, n°244.

L'exploitation d'une propriété dans un but non lucratif entraîne l'imposition à l'impôt sur les sociétés sur les revenus tirés de cette exploitation.

396. Tous les revenus tirés de la valorisation du patrimoine, indépendamment de toute considération lucrative, ne sont toutefois pas imposés au taux réduit de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, ne sont pas concernés les revenus tirés d'une activité indissociable du but non lucratif de l'organisme. C'est précisément ce que rappelle la cour administrative d'appel de Lyon dans une décision du 24 mai 2012, CARPA Lyon et Ardèche. C'est ainsi que le juge administratif prévoit que « *doivent être exceptés des [bases d'imposition les] recettes de l'association qui lui ont été procurées par une activité indissociable du but non lucratif poursuivi par elle et dont la perception découle, non de la mise en valeur d'un patrimoine ou du placement de sommes disponibles, mais de la réalisation même de la mission désintéressée qui correspond à son objet social* »⁷⁰⁰. La difficulté peut alors résider, essentiellement pour les établissements publics, dans la distinction entre la mise en valeur d'un patrimoine et la réalisation de la mission désintéressée de l'organisme. Cette solution peut être source d'une grande insécurité juridique pour les personnes susceptibles d'être visées par l'imposition de leurs revenus patrimoniaux.

397. Des difficultés apparaissent également du fait du traitement parfois organique de l'exemption de TVA de certaines activités menées par des personnes publiques.

B. Des spécificités organiques en matière de TVA favorables à l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques potentiellement critiquables

398. Si le régime fiscal prévu en matière de TVA est largement conditionné par l'application d'un critère fonctionnel, certaines dérogations organiques favorables aux personnes publiques subsistent. Ces dérogations peuvent être critiquables, tant parce qu'elles introduisent des distorsions de concurrence, que parce que l'inclusion dans le champ d'application peut être bénéfique pour l'assujetti qui peut déduire la TVA d'amont. Les personnes publiques qui ne peuvent donc bénéficier du droit à déduction voient leur budget grevé d'une charge supplémentaire. Le Fonds de Compensation pour la Taxe sur la Valeur Ajoutée (FCTVA) a donc été prévu pour corriger cette charge. Mais

⁷⁰⁰ CAA Lyon, 24 mai 2012, n°11LY01141, Caisse des règlements pécuniaires des avocats aux barreaux de Lyon et de l'Ardèche (CARPA Lyon et Ardèche), conclusions Pierre Monnier, commentaire Martial CHADEFAX, *Dr. Fisc.*, n°10, 7 mars 2013, comm. 186.

il s'agit d'un mécanisme budgétaire et non pas fiscal, ne remettant donc pas en cause le principe selon lequel le régime fiscal est mû par un critère fonctionnel (2).

1. *Des dérogations organiques critiquables en matière de TVA*

399. Malgré l'existence apparente d'un régime fiscal spécifique applicable aux seuls organismes publics, en vertu tant de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée que de l'article 256 B du code général des impôts, il apparaît qu'en pratique, les exemptions de TVA accordées à ceux-ci sont fondées quasi-exclusivement sur un critère fonctionnel⁷⁰¹. Lorsque la personne morale de droit public agit selon des intérêts assimilables à des intérêts privés, elle est assujettie à cette imposition. Le document de consultation relatif au réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général rappelle ainsi que « *globalement, presque tous les types d'activités économiques entrent dans le champ d'application de la TVA et sont généralement taxés* ». Pourtant, « *certaines activités effectuées par les organismes publics sont considérées comme non soumises à la TVA, bien qu'elles présentent les caractéristiques d'une activité économique selon les grands principes du système de TVA* »⁷⁰². Dès lors, l'exemption de taxe sur la valeur ajoutée accordée à ces activités ne peut s'expliquer que par un critère organique. Il en va ainsi par exemple des services postaux publics ou de la radiodiffusion publique⁷⁰³. Il convient toutefois d'atténuer cette importance du critère organique expliquant l'exemption de TVA dont bénéficient les services publics postaux. En effet, la Cour de justice des Communautés européennes, dans un arrêt du 23 avril 2009, *TNT Post UK Ltd.*, a précisé que « *les services publics postaux [...] doivent être considérés comme étant des opérateurs, qu'ils soient publics ou privés, qui s'engagent à offrir des services postaux répondant aux besoins essentiels de la population et donc, en pratique, à assurer la totalité ou une partie du service postal universel dans un Etat membre* »⁷⁰⁴. Alors qu'une lecture rapide de la directive pouvait laisser planer le doute sur l'existence d'un critère organique expliquant l'exemption de TVA pour les services publics postaux, il n'en est rien. L'exonération dépend d'un

⁷⁰¹ Voir en ce sens, *supra.*, n°333 et s.

⁷⁰² Commission européenne, Document de consultation – Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, TAXUD/C1, p.3.

⁷⁰³ Article 132 de la directive du Conseil relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, JOCE n°2006/112/CE, 28 novembre 2006.

⁷⁰⁴ CJCE, 23 avril 2009, aff. C-357/07, *TNT Post UK Ltd.*, conclusions Juliane KOKOTT ; point 36.

critère fonctionnel. Plus précisément, la Cour de justice relève qu' « ainsi que l'indique le titre dont relève l'article 13, A, de la sixième directive, les exonérations prévues par celui-ci ont pour objectif de favoriser certaines activités d'intérêt général »⁷⁰⁵. Autrement dit, c'est l'activité d'intérêt général du service postal universel qui est visée par la combinaison des articles 13 et 132 de la directive du 28 novembre 2006 et qui est donc exonérée de TVA. Cela correspond à l'esprit de l'article 132 de ladite directive dans la mesure où les services bénéficiant d'une exonération de TVA sont visés indépendamment du caractère public ou privé de l'organisme l'exerçant, à l'exception notable des « activités des organismes publics de radiotélévision autres que celles ayant un caractère commercial ». Plus précisément, la directive retient soit le caractère public de l'organisme soit le fait que l'organisme privé soit reconnu comme ayant un caractère d'intérêt général par l'Etat⁷⁰⁶. Pourtant, alors qu'a priori ces dispositions semblent conformes à l'esprit de la directive, fondant les exemptions de TVA sur un critère fonctionnel, lié à l'activité exercée et à l'atteinte à la concurrence, une part non négligeable d'activités est exonérée selon l'organisme l'exerçant. Ainsi, comme le relève le document de consultation relatif au réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, « pour certaines des exonérations visées à l'article 132, paragraphe 1, de la directive TVA, les Etats membres disposent d'une grande latitude pour déterminer les entités (privées) qui peuvent bénéficier des exonérations d'intérêt général »⁷⁰⁷. De possibles distorsions de concurrence sont dès lors possibles, alors que des activités similaires sont menées par des organismes publics ou privés reconnus et des organismes privés non reconnus. Par ailleurs, ainsi que l'explique Christian AMAND, l'insécurité juridique provoquée par ces dispositions peut, notamment, potentiellement entraîner une

⁷⁰⁵ CJCE, 23 avril 2009, aff. C-357/07, *TNT Post UK Ltd.*, précit. ; point 32.

⁷⁰⁶ L'article 132 de la directive vise par exemple « les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociales [...], effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné » ; « les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes reconnus comme ayant un caractère social par l'Etat membre concerné » ; « l'éducation de l'enfance ou de la jeunesse, l'enseignement scolaire ou universitaire, la formation [...], effectués par des organismes de droit public de même objet ou par d'autres organismes reconnus comme ayant des fins comparables par l'Etat membre concerné » ou encore « certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'Etat membre concerné ».

⁷⁰⁷ Commission européenne, Document de consultation – Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, précit., p.6.

faiblesse au niveau des investissements ou au niveau de l'adaptation des activités existantes⁷⁰⁸.

400. Par ailleurs, il est notable que l'article 13 de la directive du Conseil prévoit une exclusion du champ d'application de la TVA pour les activités exercées par les organismes publics « *qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques* ». Il convient de rappeler que selon la Cour de justice des Communautés européennes, « *les organismes de droit public [...] exercent des activités "en tant qu'autorités publiques" [...] lorsqu'ils les accomplissent dans le cadre du régime particulier qui leur est particulier* »⁷⁰⁹. Or, ainsi que le montre le document de consultation précité, il existe « *une certaine marge d'interprétation pour déterminer si les opérations en amont d'une entité sont ou non effectuées par un organisme public agissant en tant qu'autorité publique. Elle provient en particulier des différences législatives nationales quant à la définition de ce qu'est un organisme public et des circonstances dans lesquelles il agit "en tant qu'autorité publique". Il n'existe pas d'approche au niveau de l'Union en ce qui concerne les activités effectuées par les organismes publics en tant qu'autorités publiques* »⁷¹⁰. Bien que le cumul de cette condition et de son interprétation avec la condition relative à l'atteinte de la concurrence entraîne une exemption de TVA au bénéfice des organismes publics selon un critère essentiellement fonctionnel⁷¹¹, ponctuellement, certains services ne sont pas assujettis à la TVA pour la seule raison qu'ils sont accomplis par un organisme de droit public. Cette solution peut être critiquable, mais l'extension de l'interprétation des dispositions relatives à l'atteinte à la concurrence tend à réduire très largement, en pratique, cette possibilité.

401. D'un point de vue national, la doctrine fiscale reprend à son compte les dispositions contenues dans la directive du Conseil tendant à l'exclusion du champ de la

⁷⁰⁸ Christian AMAND, « « VAT for public entities and charities – Should the sixth directive be renegotiated ? », *International VAT monitor*, n°6, novembre-décembre 2006, p.435 : « *in practice, a crucial element distorting economic decisions is the lack of legal certainty about the tax consequences of specific transactions, which may prevent managers from undertaking new investments or extending and adapting existing activities. That inactivity may have the advantage that the organization does not attract the attention of the tax authorities because the latter usually show little interest in activities which do not display much variation, but inertia is not in the organization's best interest. Equally distorting are agreements with the tax authorities on the interpretation of VAT arrangements, which may be perceived by the beneficiaries as simulation or abuse of law* ».

⁷⁰⁹ CJCE, 17 octobre 1989, *Communes de Carpaneto, Piacentino et de Rivergaro*, précit., point 16.

⁷¹⁰ Commission européenne, Document de consultation – Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, précit., p.6.

⁷¹¹ Voir en ce sens, *supra.*, n°333 et s.

TVA des activités exercées en tant qu'autorité publique malgré la transposition différente opérée par le législateur⁷¹². Le bulletin officiel des finances publiques distingue, au sein des activités accomplies en tant qu'autorité publique, les activités exercées en vertu d'un pouvoir de souveraineté ou d'intérêt général⁷¹³ d'une part et les activités expressément imposées⁷¹⁴ d'autre part. Or, parmi les activités accomplies en tant qu'autorité publique il sépare les activités exercées en vertu de prérogatives de puissance publique⁷¹⁵ des activités exercées en tant qu'autorité publique⁷¹⁶. Cette solution apparaît donc comme particulièrement confuse, d'autant que la définition donnée aux activités exercées en tant qu'autorité publique est tautologique. Ainsi, selon l'administration fiscale, « *il s'agit des activités qui, bien que ne relevant pas de l'exercice de la souveraineté et n'impliquant pas l'exercice de pouvoirs coercitifs, sont exercées en tant qu'autorité publique par les personnes morales de droit public* »⁷¹⁷. Pour clarifier cette position, le BOFiP dresse alors une liste non exhaustive d'activités concernées par ce non assujettissement lorsqu'elles sont exercées par des organismes publics. Il s'agit de la fourniture de l'eau⁷¹⁸, de l'assainissement, des abattoirs publics, de l'enlèvement et du traitement des ordures ménagères et les marchés d'intérêt national⁷¹⁹. Cette position est difficilement justifiable sinon par l'existence, pour ces services, d'un non-assujettissement fondé sur un critère organique. Ces activités revêtent bien un caractère économique et devraient être normalement soumises à la taxe sur la valeur ajoutée. D'ailleurs, le législateur accorde aux organismes publics réalisant ces opérations la possibilité de les soumettre à la taxe sur option, en vertu de l'article 260 A du code général des impôts, à l'exception de l'enlèvement et du traitement des ordures ménagères financé par le budget général ou par une taxe. Il convient toutefois de ne pas occulter le fait qu'une telle exclusion du champ d'application ne peut exister si elle entraîne une distorsion de concurrence, notamment avec le secteur privé. L'extension de la notion de distorsion de concurrence pourrait entraîner une fin progressive de ce type de faveur.

⁷¹² Voir en ce sens, *supra.*, n°338 et s.

⁷¹³ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-40.

⁷¹⁴ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-80.

⁷¹⁵ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-50.

⁷¹⁶ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-60.

⁷¹⁷ *Ibid.*

⁷¹⁸ Il est ici question de la fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants. En effet, en vertu de l'article 256 B du code général des impôts, la fourniture d'eau dans les communes d'au moins 3 000 habitants est « *assujetties en tout état de cause* » à la TVA.

⁷¹⁹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-70.

402. Cette différence de traitement, seulement justifiée d'un point de vue organique, peut entraîner des distorsions de concurrence en aval, dans la mesure où les organismes qui ne bénéficient pas d'un traitement favorable ont une compétitivité réduite. Comme le décrit le rapport final adressé à la Commission européenne sur la TVA dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public, rédigé par *Copenhagen Economics* et KPMG, « *la distorsion peut avoir un effet en aval sous la forme d'une compétitivité plus faible des entités privées par rapport aux entités exonérées de la taxe. La raison en est que si un prestataire public exonéré et un prestataire privé non exonéré d'un service sont en concurrence sur le même marché, le prestataire public aura l'avantage de ne pas facturer de TVA à ses clients, contrairement au prestataire privé. Le prestataire public pourrait donc avoir un avantage concurrentiel sur le prestataire privé du même service (si les clients n'ont pas le droit de déduire la TVA en amont). Cela ne vaut, bien sûr, que dans le cas où des prestataires publics et privés sont réellement en concurrence* »⁷²⁰. Mais, « *la distorsion peut avoir un effet en amont et inciter les entités publiques à moins externaliser les services de soutien/services administratifs, tels que les services de nettoyage, les services informatiques, la comptabilité et la gestion des ressources matérielles. La raison en est que si l'entité publique fait exécuter le service de soutien en interne par son propre personnel, aucune TVA n'est ajoutée à la valeur de ce service. Ce n'est pas le cas si l'entité publique décide de sous-traiter le même service de soutien à un prestataire privé, puisque ce prestataire ajoutera la TVA à sa facture, TVA que l'entité publique ne peut récupérer* »⁷²¹. Pour remédier à ces difficultés, le rapport préconise une taxation intégrale de toutes les activités. Toutefois, ces distorsions existent si des entreprises privées sont directement en concurrence avec des entreprises publiques et que ces dernières bénéficient d'un régime d'exemption, au contraire des entreprises privées. Cette situation devrait être de plus en plus marginale compte tenu, là encore, de l'évolution dans l'interprétation de la notion de concurrence.

403. La taxation intégrale n'est pas la seule solution envisagée pour faire évoluer le régime de TVA applicable aux organismes publics, dont le principe a été promu dans la communication de la Commission européenne du 6 décembre 2011 sur l'avenir de la taxe

⁷²⁰ Copenhagen Economics et KPMG, *La TVA dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public, Rapport final à la Commission Européenne*, TAXUD/2011/DE/334, 10 janvier 2013, p.8.

⁷²¹ *Ibid.*

sur la valeur ajoutée⁷²². Le document de consultation relatif au réexamen de la législation existant en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général énumère les différentes options de réforme. La Commission européenne propose un système de « *compensation intégrale ; une suppression des règles particulières concernant les organismes publics (article 13 de la directive TVA) tout en conservant la totalité ou la majorité des exonérations d'intérêt général actuelles ; une réforme sectorielle ; de possibles modifications ponctuelles* »⁷²³. Le but de ces réformes est toutefois essentiellement de gommer les distorsions potentielles de concurrence entre le secteur public et le secteur privé. Il s'agit donc de tendre vers une atténuation, voire une disparition, du critère organique, déjà marginal, permettant une exemption de TVA dont bénéficient certaines activités du secteur public. Cela serait alors conforme avec l'objectif de neutralité de la taxe.

404. Il convient toutefois de rappeler que si un non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée ou une exonération entraîne des distorsions de concurrence favorables aux organismes en bénéficiant dans la mesure où le prix de la prestation rendue n'est pas grevé par le coût de la taxe, il entraîne également une impossibilité pour l'organisme concerné de déduire la TVA payée en amont. Hormis le système de taxation intégrale, promu notamment par la *Copenhagen Economics* et KPMG⁷²⁴, tant le *statu quo* que les autres options de réforme ne pallient pas ces difficultés. Actuellement, pour ne pas pénaliser le secteur public face à la TVA d'amont, le législateur a mis en place un fonds de compensation pour la TVA (FCTVA). Seuls peuvent en bénéficier, sous conditions, les organismes de droit public. Dès lors, les organismes de droit privé sans but lucratif sont désavantagés, le critère permettant d'en bénéficier étant avant tout un critère organique. Toutefois, cela ne remet pas en cause le principe selon lequel le critère déterminant applicable dans le régime de TVA est un critère fonctionnel dans la mesure où le FCTVA est un mécanisme budgétaire et non un mécanisme fiscal.

⁷²² Communication de la Commission sur l'avenir de la TVA, vers un système de TVA plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, COM(2011) 851 final, 6 décembre 2011, p.10 : « *Une récente étude sur la TVA dans le secteur public et les exonérations d'intérêt général a mis en évidence les lacunes des règles actuelles d'un point de vue économique, à savoir leur manque de neutralité, les distorsions de la concurrence qu'elles provoquent et leur complexité. De plus, la privatisation et la déréglementation ont souvent donné lieu à des situations dans lesquelles des organismes publics sont en concurrence avec des entreprises privées. Compte tenu de l'incidence potentiellement considérable qu'aurait sur le coût des biens publics ou la sécurité sociale la suppression des exonérations actuelles à grande échelle, par exemple en matière d'éducation ou de santé, la solution d'une approche progressive vers la taxation sera examinée de façon approfondie* ».

⁷²³ Commission européenne, Document de consultation..., précit., p.9.

⁷²⁴ Voir en ce sens, *Copenhagen Economics* et KPMG, précit., p.8.

2. *Le mécanisme budgétaire particulier du FCTVA bénéficiant à certaines personnes publiques*

405. Créé par l'article 66 de loi n°77-1467 de finances pour 1978 du 30 décembre 1977, le FCTVA a été instauré pour pallier la perte de revenu impliquée par la création de la TVA pour certains organismes publics. A ce titre, son champ d'application est particulièrement restreint et dépend essentiellement d'un critère organique. Toutefois, cela ne remet pas en cause le principe selon lequel la TVA, et plus largement les impositions relatives à l'exploitation de biens reposent principalement sur un critère fonctionnel, dans la mesure où le FCTVA est un mécanisme budgétaire.

406. Les dispositions relatives au FCTVA sont actuellement codifiées aux articles L.1615-1 à L.1615-12, R.1615-1 à R.1615-6 et D.1615-7 du code général des collectivités territoriales. Plus précisément, les articles L.1615-1 et L.1615-2 dressent la liste des potentiels bénéficiaires de ce fonds. De manière générale, il s'agit presque exclusivement des collectivités territoriales et de leurs groupements⁷²⁵ auxquels s'ajoutent « *les syndicats chargés de la gestion des agglomérations nouvelles, les services d'incendie et de secours, les centres communaux d'action sociale, les caisses des écoles, le centre national de la fonction publique territoriale et les centres de gestion des personnels de la fonction publique territoriale* »⁷²⁶. Le bénéfice de ce FCTVA est en réalité la conséquence du régime particulier de TVA qui s'applique à certains organismes publics. En effet, comme le rappelle Aurélien BUREL, « *en application de l'article 256 B du code général des impôts, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour les activités correspondant aux services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs*⁷²⁷. Cette exonération⁷²⁸ aboutit à l'impossibilité pour les personnes publiques de récupérer la TVA par la voie fiscale, c'est-à-dire de répercuter la taxe que leurs facturent les opérateurs économiques qui, eux, sont assujettis »⁷²⁹. Le FCTVA permet alors de compenser le surcoût que représente

⁷²⁵ L'article L.1615-1 du code général des collectivités territoriales dispose que « *les ressources du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée des collectivités territoriales comprennent les dotations ouvertes chaque année par la loi et destinées à permettre progressivement le remboursement intégral de la taxe sur la valeur ajoutée acquittée par les collectivités territoriales et leurs groupements [...]* ».

⁷²⁶ Article L.1615-2 du code général des collectivités territoriales.

⁷²⁷ Il convient toutefois d'ajouter que l'exclusion du champ d'application de la TVA est conditionnée au respect de la concurrence.

⁷²⁸ Il s'agit plutôt d'une exclusion du champ d'application.

⁷²⁹ Aurélien BUREL, « Les conditions d'éligibilité au FCTVA », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°133, juin 2013, p.32.

la TVA non récupérable pour certaines personnes publiques compte tenu des exemptions de taxe sur la valeur ajoutée qui leur sont octroyées. Pourtant, alors qu'il semble apparaître à première vue que le régime de TVA applicable aux personnes publiques dépend de la qualité de ces dernières, il repose en réalité essentiellement sur un critère fonctionnel. La compensation peut dès lors apparaître comme une atteinte à la concurrence dans la mesure où le critère principal permettant le bénéfice du FCTVA est un critère organique. Cet élément a été perçu par la Commission européenne dans son document de consultation relatif au réexamen de la législation existante en matière de TVA. Ce mécanisme de remboursement fait partie des solutions envisagées par la Commission pour faire évoluer le régime juridique de la TVA. Il s'agirait d' « [octroyer] un remboursement de la TVA en amont dans les cas où les opérations en amont sont utilisées aux fins d'activités non imposables en vertu de l'article 13⁷³⁰, ou d'activités exonérées en vertu des articles 132 à 134⁷³¹ ». Pour éviter les distorsions de concurrence, « l'étude [menée par Copenhagen Economics et KPMG]⁷³² propose une solution uniforme à l'échelle de l'Union, qui s'appliquerait à tous les organismes publics et autres prestataires d'activités d'intérêt général »⁷³³. Toutefois, au-delà de son coût global, évalué par Copenhagen Economics et KPMG à 134 milliards d'Euros à l'échelle de l'Union européenne, « ce système permet d'harmoniser le traitement TVA entre le secteur public et le secteur privé en amont mais ne permet pas d'éliminer l'actuelle distorsion potentielle en aval »⁷³⁴, le document de consultation relatif au réexamen de la législation existante en matière de TVA ajoutant même qu' « une distorsion de concurrence en aval existant, par exemple, entre un organisme public (qui n'est pas considéré comme un assujetti au sens de l'article 13) et un concurrent privé (qui est soumis à la TVA) pourrait même s'aggraver, notamment dans le secteur de la gestion des déchets »⁷³⁵.

407. D'autres conditions sont nécessaires pour permettre aux collectivités territoriales, leurs groupements et certains établissements publics de bénéficier du fonds de

⁷³⁰ L'article 13 de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée exclut du champ d'application de la TVA certaines activités menées par les organismes publics.

⁷³¹ Les articles 132 à 134 de la directive de 2006 exonèrent de TVA certaines activités d'intérêt général.

⁷³² Copenhagen Economics et KPMG, *La TVA dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public, Rapport final à la Commission Européenne, précit.*

⁷³³ Commission européenne, Document de consultation – Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, *op.cit.*, p.12.

⁷³⁴ Copenhagen Economics et KPMG, *précit.*, p.40.

⁷³⁵ Commission européenne, Document de consultation ..., *précit.*, p.12.

compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée. Dans une décision du 2 juillet 2002, la Cour administrative d'appel de Paris a rappelé que « *les dépenses réelles d'investissement comptabilisées à la section investissement du compte administratif, seules éligibles au FCTVA, doivent être des dépenses d'investissement, c'est-à-dire celles qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément dans le patrimoine ou qui, concernant des éléments existants, ont pour effet d'augmenter la durée de leur utilisation ; [...] elles doivent être réalisées par ou pour le compte de la collectivité publique et sont destinées à être intégrées à titre définitif dans le patrimoine de ladite collectivité, elles doivent enfin avoir supporté la TVA, mais ne sauraient avoir été exposées pour des activités qui seraient elles-mêmes imposables à ladite taxe* »⁷³⁶.

408. Bien que le bénéfice du FCTVA ne profite pour l'essentiel qu'aux collectivités territoriales et leurs groupements, le dispositif ne remet pas en cause le principe directeur sous-tendant l'imposition des personnes publiques à la TVA, à savoir que le critère déterminant d'assujettissement des organismes publics à cet impôt est fonctionnel. En effet, le FCTVA n'est pas un mécanisme fiscal mais budgétaire. Ainsi que le rappelle notamment Jean-Luc ALBERT, « *ce fonds [...] qui a permis de venir au secours de l'Etat dans ses investissements régaliens, correspond non à un dispositif fiscal en tant que tel mais à un mécanisme de subventionnement par l'Etat, avec inscription à la section d'investissement de la collectivité concernée* »⁷³⁷. L'effort budgétaire ainsi consenti par l'Etat permet aux collectivités territoriales de « *venir au secours de l'Etat dans ses investissements régaliens* »⁷³⁸. Alors que l'article L.1615-6 du code général des collectivités territoriales prévoyait exclusivement que les dotations de FCTVA étaient attribuées selon la règle de la pénultième année⁷³⁹, Vincent DUSSART, notamment, rappelle qu' « *afin de faire face aux difficultés de financement des collectivités territoriales à partir de 2008, l'Etat a souhaité mettre en place un versement anticipé du FCTVA. Ainsi, les lois de finances rectificatives pour 2009 et la loi de finances pour 2010 ont mis en place un système de paiement du FCTVA à titre permanent basé sur les dépenses de l'année précédente à la condition de réaliser des dépenses réelles d'équipement supérieures à la moyenne de celles constatées dans leurs comptes*

⁷³⁶ CAA Paris, 2 juillet 2002, n°97PA00757, Ministre de l'Intérieur contre commune d'Alforville.

⁷³⁷ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.111.

⁷³⁸ *Ibid.*

⁷³⁹ L'alinéa 1 du II de l'article L.1615-6 du code général des collectivités territoriales dispose que « *pour les bénéficiaires du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée [...], les dépenses éligibles [...] à prendre en considération pour la détermination des attributions du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée au titre d'une année déterminée sont celles afférentes à la pénultième année* ».

administratifs sur quatre années »⁷⁴⁰. La dimension budgétaire du FCTVA est donc clairement établie. Son mécanisme repose sur une dotation aux collectivités territoriales en fonction de leurs investissements.

409. Il apparaît qu'en matière d'imposition des personnes publiques à raison de l'exploitation de leurs biens, le souci de préserver la concurrence est déterminant. Il permet en effet l'assimilation fiscale des biens des personnes publiques et privées, dans une perspective de neutralité. Le respect de la concurrence est inhérent à la notion de lucrativité lorsqu'il s'agit d'assujettir les personnes publiques à l'impôt sur les sociétés. Comme le montre Emilie BOKDAM-TOGNETTI, « *en matière d'IS, l'article 206 du CGI n'exige pas expressément de tenir compte des effets concurrentiels qu'aurait l'exclusion de certaines personnes publiques du champ de l'impôt. C'est le Conseil d'Etat qui a considéré que l'esprit et l'objectif de ces dispositions [...] imposaient, à travers la notion d'exploitation ou d'opération à caractère lucratif, de tenir compte de [cette] problématique* »⁷⁴¹. Il est également exigé, textuellement, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, par l'article 256 B du code général des impôts. L'examen de l'analyse concurrentielle effectuée par le juge permet de déterminer les objectifs de ce critère.

⁷⁴⁰ Vincent DUSSART, « Les difficultés de financement des investissements des collectivités territoriales », *RFFP*, n°129, 1er février 2015, p.53.

⁷⁴¹ Emilie BOKDAM-TOGNETTI, « « Les collectivités territoriales et leurs régies de service public face à l'impôt : illustrations et limites du principe de réalisme fiscal », *RJF*, n°10, octobre 2012, p.799.

Chapitre 2. L'importance de la politique de concurrence dans la neutralité de l'imposition de l'exploitation des biens

410. D'un point de vue économique, le libéralisme a conduit à l'adoption d'une politique de concurrence. Comme le montre Daniel MAINGUY et Malo DEPINCE, « *la question de la concurrence est éminemment politique, au sens où elle structure une société. Souvent, l'idée de concurrence apparaît comme une donnée et une nécessité, déduites de considérations politiques, comme une déclinaison du libéralisme moderne, ou économiques et notamment du mouvement de "mondialisation" des échanges [...]. La logique de concurrence inspire et commande les économies de marché comme moteur de celles-ci* »⁷⁴². Se conduisant en opérateurs économiques lors de l'exploitation de leurs biens, par assimilation aux opérateurs privés, les personnes publiques se retrouvent pleinement en prise avec cette politique de concurrence. Or, la conséquence d'une exploitation économique est son assujettissement aux impôts liés aux résultats de l'exploitation, à savoir la TVA et l'impôt sur les sociétés. Il est donc naturel que des considérations concurrentielles soient inscrites dans les régimes fiscaux de ces deux impositions. Pour Jean-Luc ALBERT, « *l'égalité des "entreprises" devant l'impôt est un facteur essentiel de régulation de la concurrence économique et d'évitement de graves distorsions de concurrence sur les marchés* »⁷⁴³. Il convient de rappeler que la notion d'entreprise reçoit une définition économique et sa reconnaissance dépend de l'activité menée et non pas de la qualité publique ou privée de l'opérateur menant cette activité. Dès lors, il semble nécessaire, dans cette logique, que les personnes publiques soient soumises aux impositions si des risques de distorsions de concurrence apparaissent, dans une perspective de neutralité des impositions. Or, « *la distorsion de concurrence étant à présent lue de façon extensive, [cela] induit [...] une attraction vers l'impôt pour nombre de personnes publiques* »⁷⁴⁴. Il convient donc de s'assurer que, s'inscrivant dans la politique de concurrence, les régimes fiscaux de la TVA et de l'impôt sur les sociétés se conforment au droit de la concurrence. Bien que « *sa lisibilité réelle est délicate et relève d'une appréciation plus économique* »⁷⁴⁵, confrontée au droit de la concurrence, l'analyse de la notion fiscale de concurrence peut s'identifier, selon une certaine lecture, à la

⁷⁴² Daniel MAINGUY et Malo DEPINCE, *Droit de la concurrence*, Lexis Nexis, 2^{ème} éd., 2015, p. 1.

⁷⁴³ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, *op.cit.*, p.51.

⁷⁴⁴ *Ibid.*

⁷⁴⁵ *Ibid.*

notion telle que définie par le droit de la concurrence (Section 1). Cette position est confortée par l'étude des rapports unissant le droit de la concurrence, et particulièrement le droit des aides d'Etat et le droit fiscal (Section 2). L'intégration des préoccupations liées au respect de la concurrence dans les régimes de TVA et d'impôt sur les sociétés est primordiale pour assurer la neutralité de ces impositions. D'ailleurs, le lien entre concurrence et neutralité est explicitement relevé par les directives européennes et les interprétations jurisprudentielles en matière de TVA.

Section 1. L'analyse concurrentielle en matière d'imposition de l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques confrontée au droit de la concurrence

411. Evoquant l'analyse concurrentielle en matière d'imposition des personnes publiques pour l'exploitation de leurs biens, Jean-Luc ALBERT a pu s'interroger en ces termes : « *cette lecture est-elle similaire à celle que l'on rencontre dans l'application du droit de la concurrence ? On peut en douter ; le juge européen et par contre-coup le juge national de l'impôt n'ont-ils pas une lecture "biaisée" ou particulière du concept de concurrence ? Ceci étant cette analyse est sans doute assez proche de celle qui est opérée en ce qui concerne les aides étatiques à l'économie alors qu'elle est moins convaincante si l'on se situe sur le terrain des pratiques anticoncurrentielles* »⁷⁴⁶. En réalité, l'analyse concurrentielle opérée en matière fiscale par le juge a connu une évolution, passant d'une analyse économique à une analyse plus objective (§1). Cette évolution s'est traduite par un rapprochement entre l'approche fiscale et celle qui prévaut dans une partie du droit de la concurrence, plus spécifiquement en matière d'aides d'Etat (§2).

§ 1. Le passage d'une analyse économique de la concurrence à une analyse concurrentielle objective en matière fiscale

412. En matière de TVA comme en matière d'impôt sur les sociétés, à la fin des années 1990 et au début des années 2000, la conception de la concurrence de la part du juge s'est voulue résolument économique pour déterminer les contours de cette notion permettant l'exclusion ou l'inclusion dans le champ tant de la TVA que de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, la notion centrale de marché pertinent a été utilisée pour apprécier la réalité de la concurrence exercée par une personne publique, conditionnant ensuite son assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée et à l'impôt sur les sociétés (A). Toutefois, depuis 2010, le juge privilégie une approche différente, plus objective (B).

⁷⁴⁶ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., pp.55-56.

A. *L'utilisation primitive de la notion économique de marché pertinent*

413. L'approche économique en droit de la concurrence semblerait être naturelle. Comme le rappelle Benoît DELAUNAY, « *la concurrence est d'abord un état, l'état de celui qui exerce une activité également exercée par d'autres. Il y a concurrence à partir du moment où une même initiative peut être prise par plusieurs personnes, où une entreprise tente d'enlever aux autres une part de marché* »⁷⁴⁷. Dans ce cadre, la détermination de la situation de concurrence s'appuie sur la notion déterminante de marché pertinent (1). La jurisprudence a d'abord été séduite par cette approche pour caractériser les situations aboutissant à l'assujettissement des personnes publiques pour l'exploitation de leurs biens (2).

1. *La détermination de la notion de marché pertinent, préalable à l'appréciation économique des situations de concurrence*

414. La notion de marché a reçu une définition juridique dans la communication de la Commission européenne sur la définition du marché en cause aux fins du droit communautaire de la concurrence n°97/C 372/03 du 9 décembre 1997. Selon cette communication, « *le marché en cause dans le cadre duquel il convient d'apprécier un problème donné de concurrence est déterminé en combinant le marché de produits et le marché géographique* ». Il convient alors de préciser que, selon la Commission, « *un marché de produits en cause comprend tous les produits et/ou services que le consommateur considère comme interchangeables ou substituables en raison de leurs caractéristiques, de leur prix et de l'usage auquel ils sont destinés* ». Par ailleurs, « *le marché géographique en cause comprend le territoire sur lequel les entreprises concernées sont engagées dans l'offre de biens et des services en cause, sur lequel les conditions de concurrence sont suffisamment homogènes* ».

415. Or, la notion de marché est indubitablement une notion économique, le lieu de rencontre entre l'offre et la demande. Anne-Lise SIBONY remarque alors que, si « *la production d'une définition opératoire du marché n'a longtemps pas fait partie du programme de recherche de la science économique* »⁷⁴⁸, les économistes en ont ensuite

⁷⁴⁷ Benoît DELAUNAY, *Droit public de la concurrence*, LGDJ, 2015, p.61.

⁷⁴⁸ Anne-Lise SIBONY, *Le juge et le raisonnement économique en droit de la concurrence*, LGDJ, coll. Droit et économie, 2008, p.295.

dessiné les contours, afin de former « *le seul socle conceptuel disponible pour la pratique du droit de la concurrence* »⁷⁴⁹. La réception par le juge de la théorie économique n'a pas été totale, celui-ci l'adaptant parfois aux exigences juridiques. Comme le présente Christian MONTET, « *c'est probablement pour fournir une sorte de sécurité juridique que la notion a d'abord été développée* »⁷⁵⁰. Toutefois, « *la notion de marché [...] adoptée par la Cour de justice et reprise en substance par [le juge national] se situe dans une logique économique* »⁷⁵¹. Dans cette logique économique, le marché doit donc être déterminé au cas par cas, compte tenu des circonstances de chaque espèce. Une fois le marché pertinent délimité, l'inclusion d'une activité en son sein permet de considérer une situation de concurrence. Au regard des impositions dues à raison de l'exploitation d'un bien, cela pourrait se traduire par une taxation des personnes publiques dès lors que l'activité menée s'inscrit dans un marché, donc s'organise dans un système concurrentiel. Cette solution avait eu la préférence du juge, tant communautaire que national.

2. *Le choix primitif du juge pour une approche économique de la notion de concurrence*

416. En matière de taxe sur la valeur ajoutée, l'avocat général Jean MISCHO, au point 5 de ses conclusions sous l'arrêt du 17 octobre 1989, *Comune di Carpaneto Piacentino*, précise ainsi que « *les Etats membres [...] sont tenus [...] de procéder à une appréciation concrète de la situation de concurrence* ». La détermination préalable d'un marché dans lequel la situation de concurrence paraît alors sous-jacente, même si, pour reprendre les termes d'Emmanuel KORNPORST, « *l'arrêt du 17 octobre 1989 ne précise pas [...] ce qu'il faut entendre par distorsion de concurrence* »⁷⁵². Pour ce dernier toutefois, « *cela signifie [...] que l'activité en cause doit s'exercer dans le cadre d'un circuit économique [...] ; que les produits ou les prestations fournies par les collectivités publiques, d'une part, les personnes privées d'autre part, soient dans une relation de concurrence directe ou indirecte et répondent aux mêmes besoins des usagers ou des consommateurs ; que la situation de concurrence existe au niveau local et non*

⁷⁴⁹ *Ibid.*

⁷⁵⁰ Christian MONTET, « Marché pertinent, pouvoir de marché : quelles définitions retenir ? », *RLDA*, n°23, janvier 2000, p.6.

⁷⁵¹ Anne-Lise SIBONY, *op.cit.*, p.331.

⁷⁵² Emmanuel KORNPORST, « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *art.cit.*, p.516.

pas seulement au niveau national [...] »⁷⁵³. On retrouve ici les conditions d'existence d'un « marché en cause », posées par la Commission européenne, c'est-à-dire le cumul d'un marché de produit et d'un marché géographique.

417. La référence à la notion économique de marché est encore plus directe dans la jurisprudence nationale. Pour Emmanuelle MIGNON, « *le Conseil d'Etat [...] jongle désormais avec les notions de marché pertinent, position dominante, abus de position dominante, pratiques anticoncurrentielles, non sans une remarquable dextérité. Il aurait été surprenant que la matière fiscale demeure éloignée de cette inclination croissante* »⁷⁵⁴. Au début des années 2000, la jurisprudence relative aux impôts commerciaux est, à ce titre, révélatrice de l'imprégnation de l'économie dans le droit fiscal, par le biais du droit de la concurrence. La relation entre la notion économique de marché et l'atteinte à la concurrence fut explicitement posée par la jurisprudence dans l'interprétation des dispositions relatives à la taxe sur la valeur ajoutée. Le Conseil d'Etat, dans son arrêt de section du 1^{er} octobre 1999, *Jeune France*⁷⁵⁵, propose ainsi un raisonnement en trois temps. Il convient d'abord d'examiner le caractère désintéressé de la gestion assurée par l'association. Ensuite, surtout, il s'agit de vérifier si l'association agit dans un secteur concurrentiel. Enfin, le juge observe les conditions d'exercice de l'activité. Le caractère innovant de cette solution repose indéniablement sur l'introduction d'une analyse de la situation concurrentielle. Les conclusions du commissaire du gouvernement sous cet arrêt sont édifiantes. Comme il le suggère, « *il convient de savoir [...] ce que l'on doit entendre par concurrence* ». Dès lors, pour Jean COURTIAL, « *il s'agit [...] de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. Cet élément s'apprécie en fonction de la situation géographique de l'organisme* ». De manière plus précise encore, il estime que cette appréciation de la concurrence « *correspond [...] au concept de marché pertinent, sur lequel se rencontrent l'offre et la demande de produits et de services qui seront considérés par les consommateurs comme substituables entre eux et non substituables aux autres produits et services offerts, compte tenu des caractéristiques intrinsèques des produits et des services, de leur image, des prix, des habitudes des consommateurs et des particularités de la commercialisation* ».

⁷⁵³ *Ibid.*

⁷⁵⁴ Emmanuelle MIGNON, « Fiscalité et concurrence : un nouveau champ herméneutique pour le juge ? », *RJF*, n°11, novembre 1999, p.823.

⁷⁵⁵ CE, Section, 1^{er} octobre 1999, n°170289, Association Jeune France, *précit.*

418. Cette solution a ensuite été étendue à l'imposition des associations à l'impôt sur les sociétés. Le juge, dans sa décision du 1^{er} mars 2000, Association Foire nationale des vins⁷⁵⁶, inclut l'analyse concurrentielle dans l'exigence de lucrativité posée par l'article 206 du code général des impôts. Ainsi que l'estime le commissaire du gouvernement ARRIGHI DE CASANOVA, dans ses conclusions sous cet arrêt, « *le raisonnement [...] appliqué à la TVA [...] doit être transposé à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle : les trois impôts ont toujours été régis par les mêmes critères, et la nouvelle orientation de la jurisprudence n'a pas remis en cause cet élément de simplification du régime fiscal des associations* ».

419. La recherche d'un marché pertinent, par une analyse économique, ou quasi-économique, a ensuite été transposée dans le cadre de l'imposition des personnes publiques aux impôts touchant l'exploitation de leurs biens. La cour administrative d'appel de Douai a ainsi utilisé le même raisonnement dans le cas de l'assujettissement d'une personne morale de droit public à l'impôt sur les sociétés, dans un arrêt du 30 décembre 2003, Commune du Havre⁷⁵⁷. Pour le juge, la lucrativité d'une activité, justifiant l'imposition à l'impôt sur les sociétés, revêtait alors les mêmes formes pour une personne morale de droit public ou pour une association. Suivant les conclusions du commissaire du gouvernement Jérôme MICHEL, la cour administrative d'appel a donc naturellement considéré que l'appréciation du caractère concurrentiel était déterminante⁷⁵⁸. L'examen de la concurrence repose à nouveau sur une analyse de type économique, fondée sur le marché pertinent. Dans l'arrêt Commune du Havre, la Cour administrative d'appel remarque ainsi que « *d'autres laboratoires privés susceptibles d'exercer en tout ou partie les mêmes activités étaient implantés dans le même secteur géographique* ».

420. Cette solution a été renforcée par la jurisprudence du Conseil d'Etat relative à l'imposition des personnes morales de droit public à la taxe professionnelle. Il convient en effet de rappeler que cette ancienne imposition partageait avec l'impôt sur les sociétés le critère de la lucrativité. Dans son arrêt du 16 mai 2007, Communauté de communes du

⁷⁵⁶ CE, 1^{er} mars 2000, n°197584, Association Foire nationale des vins, *précit.*

⁷⁵⁷ CAA Douai, 30 décembre 2003, n°01DA00011, Commune du Havre, *précit.*

⁷⁵⁸ « *Considérant que [...] les organismes des communes sont exonérés de l'impôt sur les sociétés et de la taxe d'apprentissage dès lors, d'une part, que leur gestion présente un caractère désintéressé et, d'autre part, qu'ils rendent des services qui ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique [...]* ».

Pays de Landerneau-Daoulas, la Haute juridiction retient que lorsque l'Etat exerce des activités à caractère lucratif, il est redevable de la taxe professionnelle seulement si « *les services 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* »⁷⁵⁹. Les conclusions du commissaire du gouvernement Laurent VALLEE sous cet arrêt sont particulièrement éclairantes. Il précise que la jurisprudence du Conseil d'Etat prend en compte « *autant que possible, les exigences théoriques et pratiques du droit de la concurrence* » et qu'il convient dès lors de « *reprendre le principe de ce renvoi à un raisonnement "concurrentiel" s'agissant des services de l'Etat* ». Autrement dit, l'analyse d'un marché pertinent permet de déterminer les conditions de la concurrence, donc de l'assujettissement des personnes morales de droit public à la taxe professionnelle.

421. Ce raisonnement fondé sur l'analyse économique de la concurrence avait également été adopté, brièvement, par les juridictions administratives s'agissant de l'assujettissement des personnes morales de droit public à la taxe sur la valeur ajoutée. Il convient de rappeler que, contrairement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle, l'absence d'atteinte à la concurrence est une condition explicite d'imposition des personnes publiques. Dans une décision du 7 juin 2007, Commune de Saint-Jorioz⁷⁶⁰, la cour administrative d'appel de Lyon rappelle que « *d'autres plages similaires sont exploitées dans des conditions comparables autour du lac [...] ; que la plage exploitée par la commune de Saint-Jorioz doit être regardée comme étant en concurrence avec celles-ci [...]* ». Comme en matière d'impôt sur les sociétés ou de taxe professionnelle, la référence au marché pertinent et à l'analyse de type économique de la concurrence est évidente.

422. Toutefois, cette décision de la cour administrative de Lyon a fait l'objet d'un pourvoi en cassation. Le Conseil d'Etat a alors adopté une autre position. Sous l'impulsion de la Cour de justice de l'Union européenne, la tentation d'un raisonnement économique en matière d'imposition des personnes publiques sur l'exploitation de leurs biens a été abandonnée. Les juridictions, de l'Union européenne et nationales, apprécient désormais les exigences de non-restriction de la concurrence de manière plus objective, renforçant alors l'idée selon laquelle le critère de la concurrence est à la fois un critère

⁷⁵⁹ CE, 16 mai 2007, n°272727, Communauté de communes du pays de Landerneau-Daoulas, *précit.*

⁷⁶⁰ CAA Lyon, 7 juin 2007, n°04LY00124, Commune de Saint-Jorioz.

fonctionnel et une condition permettant d'assurer la neutralité des impositions liées à l'exploitation des biens.

B. L'utilisation actuelle d'une conception objective de la concurrence

423. Les juridictions prévoient désormais que la concurrence doit s'apprécier *in abstracto* pour appréhender les possibles atteintes à la concurrence en cas de non-assujettissement des personnes publiques à la taxe sur la valeur ajoutée ou à l'impôt sur les sociétés. Cette solution a d'abord été initiée par le juge communautaire (1) avant d'être reprise par le juge national (2).

1. L'initiative du juge communautaire

424. La première étape dans l'évolution substantielle de la jurisprudence en matière d'analyse de la notion de concurrence a été l'œuvre de la Cour de justice des Communautés européennes. Dans sa décision *Isle of Wight Council* du 16 septembre 2008, la CJCE a ainsi précisé que « *l'assujettissement des organismes de droit public à la TVA [...] résulte de l'exercice d'une activité donnée en tant que telle, indépendamment de la question de savoir si lesdits organismes font face ou non à une concurrence au niveau de marché local sur lequel ils accomplissent cette activité* »⁷⁶¹. Pour le juge, en effet, « *la thèse selon laquelle les distorsions de concurrence [...] doivent être appréciées au regard de chacun des marchés locaux sur lesquels les autorités locales proposent la location de places dans des parcs de stationnement présuppose une réévaluation systématique, sur la base d'analyses économiques souvent complexes, des conditions de concurrence sur une multitude de marchés locaux, dont la détermination peut s'avérer particulièrement difficile [...]* »⁷⁶² impliquant dès lors un risque sur la sécurité juridique.

425. Cette solution exclut donc la recherche d'un marché pertinent. C'est ce qui est explicitement précisé par l'avocat général POIARES MADURO dans ses conclusions. Il rappelle que « *les défendeurs [...] plaident en faveur d'une approche concurrentielle, supposant une analyse concrète du marché pertinent pour déterminer si l'opération visée doit être soumise à la TVA [alors que] les requérants [...] manifestent leur préférence,*

⁷⁶¹ CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, précit., point 40.

⁷⁶² CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, précit., point 49.

quant à eux, pour une approche fiscale reposant sur l'activité concernée »⁷⁶³. Or, il montre clairement que « l'approche fiscale doit prévaloir »⁷⁶⁴, abandonnant ainsi explicitement l'utilisation de la notion de marché pertinent en matière d'imposition des personnes publiques à raison de l'exploitation de leurs biens. La position de la Cour s'est par la suite montrée ambiguë. Dans un arrêt du 25 juin 2015, la CJUE a ainsi précisé que « les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public agissant en tant qu'autorités publiques doivent être évaluées par rapport à l'activité en cause, en tant que telle, sans que son évaluation porte sur un marché en particulier, ainsi que par rapport non seulement à la concurrence actuelle, mais également à la concurrence potentielle, pour autant que la possibilité pour un opérateur privé d'entrer sur le marché pertinent est réelle et non hypothétique »⁷⁶⁵. Cette solution a ensuite été reprise par la Cour dans un arrêt du 19 janvier 2017⁷⁶⁶. Dans ces deux décisions, le juge de l'Union européenne semble associer deux propositions apparemment inconciliables. Pour apprécier l'atteinte à la concurrence, il examine d'abord la situation objective de l'activité menée par l'entité. Mais ensuite, il réintroduit la question de l'identification d'un marché pertinent. Or, les deux éléments relèvent d'une conception de la concurrence différente. D'ailleurs, la décision du 19 janvier 2017 a été rendue sous des conclusions contraires de l'avocat général. Maciej SZPUNAR estimait en effet que « les distorsions de concurrence auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public doivent être évaluées en fonction du type d'activité dont il s'agit, et non du marché en cause et de la probabilité qu'y surviennent effectivement des distorsions de concurrence »⁷⁶⁷. Il ajoute qu'il n'importe pas « que des distorsions de concurrence puissent ou non survenir en pratique sur le marché considéré »⁷⁶⁸. Pour lui, finalement, « l'aspect essentiel réside [...] dans l'identité du type d'activité effectuée, et non dans la situation caractérisant le marché considéré »⁷⁶⁹. Cette position semble davantage cohérente. C'est aussi celle qui a été reprise par le juge national.

⁷⁶³ Conclusions de l'avocat général Luis Miguel POIARES MADURO, *précit.*, point 13.

⁷⁶⁴ Conclusions de l'avocat général Luis Miguel POIARES MADURO, *précit.*, point 14.

⁷⁶⁵ CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174-14, *Saudaçor*, *précit.* ; point 74.

⁷⁶⁶ CJUE, 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *National Roads Authority*, conclusions Maciej SZPUNAR ; point 41.

⁷⁶⁷ Conclusions de l'avocat général Maciej SZPUNAR sous l'arrêt de la CJUE du 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *précit.* ; point 28.

⁷⁶⁸ Conclusions de l'avocat général Maciej SZPUNAR, *précit.*, point 29.

⁷⁶⁹ Conclusions de l'avocat général Maciej SZPUNAR, *précit.*, point 33.

2. *La reprise nationale de la position de la Cour de Justice des Communautés européennes*

426. La position de la CJCE a été reprise par le Conseil d'Etat dans son arrêt du 23 décembre 2010, Commune de Saint-Jorioz⁷⁷⁰, qui fait suite à l'arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 7 juin 2007 susmentionné. D'une part, la Haute juridiction reprend textuellement le fait que « *par un arrêt du 16 septembre 2008 [...], Isle of wight council et autres, la Cour de justice des Communautés européennes a jugé que les distorsions de concurrence d'une certaine importance auxquelles conduirait le non-assujettissement des organismes de droit public [...] 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* ». D'autre part, surtout, elle juge que « *le non-assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée du droit d'accès à la plage gérée [...] par la commune de Saint-Jorioz entraînerait, eu égard à la nature de l'activité en cause et aux conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite, une distorsion dans les conditions de concurrence avec les plages similaires, en l'espèce situées à proximité* ». Autrement dit, désormais, la concurrence s'apprécie *in abstracto*, objectivement et compte tenu de l'activité-même et des conditions d'exploitation. La notion de marché pertinent est délaissée. La formule du juge est ici sans ambiguïté. En précisant « *en l'espèce situées à proximité* », il laisse entendre que cela n'a finalement pas d'importance.

427. Cette appréciation de la concurrence, déterminante pour apprécier l'assujettissement d'une personne publique à la TVA en raison de l'exploitation de ses biens, a été reprise également comme critère de détermination de la lucrativité, nécessaire pour rendre un organisme public redevable de l'impôt sur les sociétés. Ainsi, dans son arrêt du 20 juin 2012, Commune de la Ciotat, le Conseil d'Etat précise que la cour administrative d'appel de Marseille aurait dû « *rechercher si, eu égard à l'objet du service en cause et aux conditions particulières dans lesquelles il était géré, [la régie municipale] relevait d'une exploitation à caractère lucratif [...]* »⁷⁷¹. Pour déterminer le caractère lucratif d'une activité, le juge opère donc une analyse objective de l'activité alors qu'il examinait auparavant une analyse économique de la concurrence. En matière d'impôt sur les sociétés, il se détache de la détermination d'un marché pertinent, comme

⁷⁷⁰ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz, *précit.*

⁷⁷¹ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat, *précit.*

il l'avait fait pour apprécier les situations de concurrence dans le cadre de l'assujettissement des personnes publiques à la TVA pour l'exploitation de leurs biens.

428. Cette position harmonisée de la jurisprudence a dès lors deux conséquences. D'abord, l'abandon de la notion de marché pertinent permet de prendre en compte la concurrence potentielle et non plus seulement la concurrence actuelle, effective. Comme le montre le commissaire du gouvernement Jean COURTIAL dans ses conclusions sous l'arrêt *Jeune France*, l'approche dite concurrentielle laisse ouvert le choix entre un système privilégiant la concurrence effective et celui préférant la concurrence potentielle. Toutefois, Jean COURTIAL, suivi en cela par les différentes juridictions, admet que *« l'approche [dans le système de la concurrence potentielle] est très ouverte. Privilégiant la comparaison des conditions d'exploitation, elle semble réduire, en pratique, à presque rien l'utilité du critère de non-concurrence »*. Dans son raisonnement de type économique, le juge avait donc adopté la conception de la concurrence effective. En modifiant sa jurisprudence et en optant désormais une notion de concurrence objective, centrée sur l'activité indépendamment du marché pertinent dans lequel elle s'inscrit, il a naturellement, par conséquent, ouvert la voie à la considération de la concurrence potentielle. Ensuite, puisque les critères de concurrence en matière de TVA ou de lucrativité pour l'impôt sur les sociétés sont imbriqués à l'activité menée par la personne publique, ceux-ci deviennent des critères fonctionnels.

429. Cette nouvelle posture du juge n'est toutefois pas exclusive de toute approche concurrentielle. En effet, si le rapporteur public Claire LEGRAS, dans ses conclusions sous l'arrêt *Commune de Saint-Jorioz*, précise que *« l'approche fiscale prévaut sur l'approche concurrentielle »*, en réalité, la démarche du juge passe d'une approche concurrentielle et économique classique vers une autre approche concurrentielle plus juridique, dans la mesure où elle est similaire à celle qui prévaut en droit public de la concurrence, particulièrement en droit des aides d'Etat.

§ 2. Le rapprochement entre l'analyse concurrentielle en matière fiscale et le droit de la concurrence

430. Le droit de la concurrence s'inscrit dans un mouvement plus vaste de politique de la concurrence, dont le droit de la concurrence est un instrument. Plus que tout autre, cet instrument est lié à la théorie économique. La concurrence est avant tout un concept

économique privilégié par la pensée libérale. Le droit, et par la suite la politique de concurrence en sont la traduction (A). Or, l'analyse concurrentielle développée en matière fiscale, impliquant l'imposition des personnes publiques à raison de l'exploitation de leurs biens se situe dans la continuité du droit de la concurrence, et donc trouve sa place dans la politique plus globale de concurrence (B).

A. *Les assises théoriques de la politique de concurrence*

431. Il est acquis que la politique de concurrence menée au sein de l'Union européenne a largement été influencée par la pensée allemande développée sur les bases de l'ordolibéralisme (1). Toutefois, la théorie anglo-saxonne issue essentiellement de l'école de Chicago a pris de plus en plus d'importance pour cohabiter avec la politique originelle (2).

1. *L'importance originelle de l'ordolibéralisme*

432. Comme le remarque, entre autre, Josef DREXL, « *les ordolibéraux qui dominaient la politique allemande d'après-guerre exercèrent une influence cruciale sur le contenu du Traité de Rome sur la Communauté économique européenne* »⁷⁷². Dans un premier temps, l'influence de l'Ecole de Fribourg et de l'ordolibéralisme, par l'intermédiaire notamment de Walter EUCKEN, fut indéniable au sein de la CEE puis de l'Union européenne. Pour Anne-Lise SIBONY, dans cette conception, « *le but de la politique de concurrence est la protection de la liberté économique individuelle contre les excès du pouvoir économique* »⁷⁷³. Claire MONGOUACHON précise également que, dans cette théorie, « *si le mécanisme de marché est défini comme un lieu d'exercice de la liberté, c'est avant tout parce que les acteurs sont tenus de respecter la loi générale [...]. La liberté de concurrence se mue alors en un devoir de concurrence ; celui de se soumettre aux principes constitutifs de l'économie de marché* »⁷⁷⁴. Autrement dit, si la concurrence doit être recherchée, ce n'est qu'un moyen au service d'un objectif plus large de construction d'un espace de liberté. Dès lors, « *d'après les ordolibéraux, la réalisation du choix constitutionnel en faveur de l'économie de marché implique que les*

⁷⁷² Josef DREXL, « La constitution économique européenne – L'actualité du modèle ordolibéral », *RIDE*, n°4, 2011, p.437.

⁷⁷³ Anne-Lise SIBONY, *op.cit.*, p.229.

⁷⁷⁴ Claire MONGOUACHON, « L'ordolibéralisme : contexte historique et contenu dogmatique », *Concurrences*, n°4, 2011, p.74.

pouvoirs publics prennent des mesures pour établir et maintenir les bases du système économique. [Cette politique] se voit assigner comme tâche l'amélioration des résultats produits par l'ordre économique, mais d'une façon indirecte, c'est-à-dire en réformant les règles du jeu [...] »⁷⁷⁵. Le projet ordolibéral est ensuite plus vaste puisque, comme le décrit Josef DREXL, « l'ordolibéralisme protège la liberté économique du consommateur, ou plutôt l'individu en général quel que soit son rôle en tant qu'acteur sur le marché, contre le pouvoir totalitaire du monopole. Par conséquent, Eucken comprenait la liberté économique aussi dans un sens social »⁷⁷⁶. La pensée ordolibérale s'est ensuite matérialisée en Allemagne par la conceptualisation de « l'économie sociale de marché », conjuguant les garanties sociale avec l'économie de marché⁷⁷⁷. Dans cette optique, l'Etat joue un rôle actif dans l'édiction de règle juridique permettant l'accomplissement du projet économique et social. « Selon la théorie ordolibérale, c'est à l'Etat de fournir et de garantir le cadre nécessaire pour que les acteurs économiques puissent librement poursuivre leurs intérêts économiques »⁷⁷⁸.

433. Selon les propos de Karel VAN MIERT, commissaire européen à la concurrence entre 1992 et 1999, « si l'on a fait dès le départ des règles de la concurrence l'un des piliers de base du traité CEE, c'est en grande partie grâce à l'influence de l'Allemagne, où ce thème occupait à l'époque le devant de la scène. C'est donc avant tout à l'Allemagne que l'on doit le fait que la concurrence se soit vu accorder dès le début une importance si grande et qu'elle ait presque joué le rôle de fondement du traité CEE »⁷⁷⁹. Il est en effet constant que l'influence ordolibérale se retrouve dans les principes du traité de Rome. Ainsi, son article 2 stipulait que « la Communauté a pour mission, par l'établissement d'un marché commun et par le rapprochement progressif des politiques économiques des Etats membres, de promouvoir un développement harmonieux des activités économiques dans l'ensemble de la Communauté, une expansion continue et équilibrée, une stabilité accrue, un relèvement accéléré du niveau de vie, et des relations étroites entre les Etats qu'elle réunit ». Pour atteindre ces objectifs, l'article 3 du même traité prévoyait alors certains moyens, parmi lesquels « l'établissement d'un régime assurant que la concurrence n'est pas faussée dans le marché commun ». Comme dans

⁷⁷⁵ Claire MONGOUACHON, *art.cit.*, p.75.

⁷⁷⁶ Josef DREXL, *art.cit.*, p.431.

⁷⁷⁷ Sur l'économie sociale de marché, voir notamment Josef DREXL, *art.cit.*, p.431 et s.

⁷⁷⁸ Josef DREXL, *art.cit.*, p.433.

⁷⁷⁹ Karel VAN MIERT, discours tenu le 17 septembre 1998, lors de la remise du prix Ludwig Erhard, cité par Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, « La politique communautaire des aides d'Etat est-elle une politique de concurrence », *Concurrences*, n°3, 2005, p.52.

la théorie ordolibérale, la concurrence non faussée n'est qu'un moyen au service d'une politique économique et sociale plus vaste. Dans ce cadre, Fabrice RIEM explique alors que « *la concurrence est davantage un instrument qu'une fin en soi. Elle est mise au service de la réalisation de l'une des finalités majeures du Traité – l'intégration des marchés – ce qui permet d'en souligner tout à la fois l'importance et la relativité* »⁷⁸⁰. Par ailleurs, selon Stanislas MARTIN et Martin STRASSE, « *l'une des caractéristiques essentielles du "code génétique" transmis au droit communautaire de la concurrence par son ascendance germanique est la prééminence d'un certain juridisme* »⁷⁸¹, reposant davantage sur l'organisation structurelle du marché que sur la protection du consommateur.

434. Toutefois, le traité de Lisbonne a légèrement changé la donne. Pour Josef DREXL, « *les objectifs plutôt économiques de l'ancien article 2 CE sont transférés à l'article 3 al. 3 TUE. [...]. Tandis que le marché intérieur se trouve encore [...] en tête de liste des finalités économiques, la garantie de la concurrence non faussée ne se trouve plus dans les dispositions concernant les objectifs de l'Union* »⁷⁸². Surtout, des voix se sont élevées pour promouvoir une autre conception de la concurrence. Pour eux, une véritable politique de la concurrence ne peut se concevoir qu'au travers du prisme des écoles anglo-saxonnes.

2. *La tentation pour la pensée économique définie par les écoles anglo-saxonnes*

435. Aux Etats-Unis, le droit de la concurrence s'est d'abord développé contre les économistes, favorables à l'idée de la « main invisible ». Ainsi, le célèbre *Sherman Act* de 1890 marque le point de départ de la politique concurrentielle américaine. Comme le rappellent Daniel MAINGUY et Malo DEPINCE, « *le droit "antitrust" américain est le premier à avoir proposé une vision globale d'un droit de la concurrence conçu et utilisé comme un outil de régulation du marché, fondé sur un principe exprimé de liberté de la concurrence, et des outils permettant de faire respecter ce principe* »⁷⁸³. Alors que la pensée économique classique reposait sur l'idéal de la concurrence pure et parfaite, les premières critiques à son encontre sont apparues dans les années 1930 au sein de l'Ecole

⁷⁸⁰ Fabrice RIEM, « Concurrence effective ou concurrence efficace ? L'ordre concurrentiel en trompe-l'œil », *RIDE*, n°2008/1, janvier 2008, p.70.

⁷⁸¹ Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, *art.cit.*, p.52.

⁷⁸² Josef DREXL, *art.cit.*, p.439.

⁷⁸³ Daniel MAINGUY et Malo DEPINCE, *op.cit.*, p. 17.

de Harvard. « *La situation normale serait [...] une situation de concurrence imparfaite, constituée de situations oligopolistiques, voire monopolistiques où les consommateurs ne s'adresseraient pas nécessairement à l'opérateur proposant le prix le plus bas* »⁷⁸⁴. Devenu majoritaire au cours des années 1950, cette école de pensée, dite structuraliste a contribué à l'évolution de l'interprétation du droit de la concurrence. Comme le présente Frédéric MARTY, la volonté de favoriser une concurrence loyale a conduit « *à une approche de la concurrence reposant sur une situation de rivalité effective entre firmes, faisant écho au paradigme structuraliste de l'Ecole de Harvard [...]. Le but de la politique antitrust tiendrait [...] au maintien d'une rivalité effective sur le marché* »⁷⁸⁵. Dans une perspective plus libérale, les économistes de l'Ecole de Chicago ont ensuite émis des réserves face à cette interprétation. Selon ce courant de pensée, « *l'approche économique [...] fait de l'efficience le but unique du droit de la concurrence* »⁷⁸⁶. Cette efficience économique peut alors être recherchée dans la maximisation du bien-être du consommateur. Dès lors, et logiquement, « *[cet objectif] apparaît aux yeux des économistes de la seconde Ecole de Chicago comme l'unique objet des lois antitrust* »⁷⁸⁷. Dans une optique économique, la politique de concurrence vise la croissance économique, qui est bénéfique au consommateur. La concurrence est censée faire diminuer les prix et permet donc au consommateur de bénéficier d'un surplus⁷⁸⁸. Dans une situation de concurrence imparfaite, par exemple lorsque des ententes ou des concentrations se réalisent sur les marchés, les prix ne sont plus librement déterminés. Les biens coûtent plus chers que ce qu'ils devraient. Le surplus est transféré du consommateur vers le producteur. La finalité de la politique de concurrence, appuyée par le droit de la concurrence conduirait donc à se préoccuper du surplus du consommateur. Comme le montrent Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, « *le pouvoir de marché s'exerce nécessairement au détriment des consommateurs, sous la forme d'un*

⁷⁸⁴ Daniel MAINGUY et Malo DEPINCE, *op.cit.*, p.46.

⁷⁸⁵ Frédéric MARTY, « Le critère du bien-être du consommateur comme objectif exclusif de la politique de concurrence – Une mise en perspective sur la base de l'histoire de l'antitrust américain », *RIDE*, n°4, 2014, p.475.

⁷⁸⁶ Anne-Lise SIBONY, *op.cit.*, p.86.

⁷⁸⁷ Frédéric MARTY, *art.cit.*, p.482.

⁷⁸⁸ Dans leur manuel, Joseph STIGLITZ, Jean-Dominique LAFAY et Carl WALSH définissent le surplus du consommateur comme « *la différence entre ce que les individus seraient prêts à dépenser pour acheter un montant donné d'un bien et la somme qu'ils doivent effectivement payer [...]. Le surplus du consommateur est une mesure des gains de l'échange procurés aux consommateurs par le marché du bien concerné* ». Joseph STIGLITZ et al., *Principes d'économie moderne*, De Boeck, 4^{ème} éd, traduction par Françoise Nouguès, 2014, p.110.

transfert de surplus, et se traduit également par une perte de bien-être »⁷⁸⁹. Il convient donc de mener une politique de concurrence de lutte contre les pouvoirs de marché, qui sont appréhendés en fonction de leurs caractéristiques économiques.

436. Les théories économiques anglo-saxonnes semblent de plus en plus influencer tant le droit interne que le droit de l'Union européenne. Il apparaît ainsi que « *l'évolution, dans le courant Post-Chicago, vers une analyse économique moins dogmatique et plus sophistiquée favorise désormais un rapprochement transatlantique. Les nouveaux textes de droit dérivé, adoptés dans le cadre de la modernisation du droit communautaire de la concurrence, sont tournés vers l'efficacité économique et la protection du bien-être du consommateur* »⁷⁹⁰. Désormais, le droit de la concurrence « *s'est progressivement détaché de [son] influence originelle pour se rapprocher des conceptions du droit anglo-saxon, qui font davantage appel à l'analyse économique* »⁷⁹¹. Comme le remarque Jean-Louis LESQUINS, « *les efforts que déploient d'ordinaire les autorités de concurrence pour nier toute proximité ou toute dépendance à l'égard des approches communément qualifiées de néo-libérales sont compréhensibles et on peut leur faire le crédit de la bonne foi ; mais cela ne les empêche pas de laisser apparaître leur affinité avec certaines théories économiques confiantes dans la possibilité d'un calcul rigoureux de l'optimum économique et dans les vertus d'équilibre de marchés atteints à l'issue de processus aussi concurrentiels que possible* »⁷⁹². Cette approche est indéniablement inspirée par les théories américaines relatives au droit antitrust.

437. Pourtant, la conception allemande originelle n'est pas totalement délaissée, de sorte que le droit de la concurrence tel qu'il est formalisé au sein de l'Union européenne relève d'un équilibre entre les différentes théories. Dans cette optique, l'approche concurrentielle singulière développée par le juge pour déterminer si les personnes publiques sont redevables des impositions dues à raison de l'exploitation de leurs biens s'inscrit pleinement dans le droit de la concurrence. Elle se révèle être similaire au sens de la concurrence choisie en matière de droit des aides d'Etat, pan du droit de la concurrence.

⁷⁸⁹ Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, *art.cit.*, p. 53.

⁷⁹⁰ Catherine PRIETO, « L'Europe et le droit de la concurrence : des malentendus aux mérites reconnus », *JCP G*, n° 12, 21 mars 2007, doct. 132.

⁷⁹¹ Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, *art.cit.*, p.52.

⁷⁹² Jean-Louis LESQUINS, « Politiques de concurrence et analyse économique », *RLC*, n°36, 1^{er} juillet 2013, p.152.

B. L'approche similaire entre l'analyse concurrentielle du juge fiscal et le droit de la concurrence

438. La comparaison entre l'analyse de la concurrence en matière fiscale ou en matière d'aides d'Etat révèle des traits communs (1). L'imposition des organismes publics à raison de l'exploitation de leurs biens s'inscrit dès lors dans une logique concurrentielle différente de celle qui a une finalité quasi-exclusivement économique (2).

1. Des traits communs

439. Le droit des aides d'Etat, régi par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), peut être révélateur de l'interprétation des règles relatives à l'imposition des organismes publics quant à l'exploitation de leurs biens. Il est une partie intégrante du droit de la concurrence au sein de l'Union européenne. D'ailleurs, au sein du titre VII du TFUE, le chapitre 1, intitulé « *les règles de concurrence* » introduit une section 2 spécifiquement dédiée aux « *aides accordées par les Etats* » dans laquelle figurent les articles 107 à 109. Or, certains de ses traits caractéristiques se retrouvent dans l'examen des régimes d'imposition à la TVA et à l'impôt sur les sociétés des personnes morales de droit public, particulièrement en matière d'examen de la concurrence.

440. Comme le résume Catherine CASTOR, « *le contrôle des aides d'Etat impose deux temps d'analyse. [...] Le premier temps du contrôle est généralement présenté comme une analyse objective et juridique qui s'appuie sur quatre critères cumulatifs : il doit s'agir d'une intervention de l'Etat [...] ; cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres ; elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire ; elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence* »⁷⁹³. Le second temps fait place à une analyse concrète de la situation. Le schéma est reproduit pour l'assujettissement des personnes publiques à la TVA ou à l'impôt sur les sociétés en raison de l'exploitation de leurs biens dans la mesure où respectivement les distorsions de concurrence et la lucrativité sont analysées d'abord eu égard à une situation objective de concurrence puis en fonction des conditions concrètes d'exercice de l'activité.

⁷⁹³ Catherine CASTOR, « Où en est le droit des aides d'Etat ? », *Droit Administratif*, n°5, mai 2010, étude 9.

441. Plus précisément, s'agissant de l'appréciation de la concurrence, les juridictions de l'Union européenne estiment qu'elles n'ont pas à définir le marché sur lequel intervient l'opérateur économique bénéficiaire de l'aide. Ainsi, dans une décision du 4 septembre 2009, le Tribunal de première instance rappelle que « *la Commission [...] n'est pas tenue de procéder à une analyse économique de la situation réelle des marchés concernés, de la part de marché des entreprises bénéficiaires des aides, de la position des entreprises concurrentes et des courants d'échanges entre États membres. En outre, dans le cas d'aides accordées illégalement, la Commission n'est pas tenue de faire la démonstration de l'effet réel que ces aides ont eu sur la concurrence et sur les échanges entre États membres* »⁷⁹⁴. Le Tribunal précise également, dans ce même arrêt, que « *la Commission n'était pas tenue de démontrer une atteinte « permanente » à la concurrence, ni d'effectuer une enquête plus détaillée sur l'incidence substantielle des mesures en cause sur la position concurrentielle des bénéficiaires, et encore moins par rapport au chiffre d'affaires de ceux-ci. La jurisprudence n'exige pas, en effet, que la distorsion de concurrence, ou la menace d'une telle distorsion, et l'affectation des échanges intracommunautaires soient sensibles ou substantielles* »⁷⁹⁵. Cette jurisprudence a été confirmée par la Cour de justice des Communautés européennes dans un arrêt du 30 avril 2009⁷⁹⁶. L'examen de la condition tenant à l'absence de distorsion de concurrence en matière d'aide d'Etat est donc similaire à celui opéré en matière de TVA ou d'impôt sur les sociétés.

442. Ces traits communs peuvent s'expliquer par le fait que la volonté d'absence de distorsion de concurrence repose sur des finalités similaires, qui vont au-delà du simple jeu concurrentiel entre les opérateurs économiques.

2. *Des finalités identiques*

443. Il convient de rappeler que, dans une certaine optique, la politique de la concurrence ne doit viser que la protection du surplus du consommateur. Influencée notamment par les écoles de pensées économiques d'outre-Atlantique, notamment l'Ecole de Chicago, la politique de la concurrence, matérialisée par le droit, s'est tournée

⁷⁹⁴ TPI, 4 septembre 2009, aff. T-211/05, Commission contre Italie, *Rec. CJCE* p.II-02777 ; point 87.

⁷⁹⁵ TPI, 4 septembre 2009, Commission contre Italie, *précit.*, point 157.

⁷⁹⁶ CJCE, 30 avril 2009, aff. C-494/06 P, Commission contre Italie, conclusions Eleanor SHARPSTON, note Emmanuelle BROUSSY et *al.*, *AJDA*, n°28, 7 septembre 2009, pp.1539-1540 ; note Laurence IDOT, *Europe*, n°6, juin 2009, comm. 239 ; *Rec. CJCE* p.I-03639.

vers l'analyse économique. C'est ainsi qu'« *en matière de fusions et d'ententes, [le droit communautaire de la concurrence] s'est [...] détaché de cette influence originelle pour se rapprocher des conceptions du droit anglo-saxon, qui font davantage appel à l'analyse économique* ». Dès lors, « *le droit de la concurrence [...] a été largement mis en cohérence. L'objectif ultime de la politique de concurrence est la compétitivité et la croissance économique* »⁷⁹⁷. Catherine PRIETO remarque à ce sujet que « *le pouvoir de marché est nocif, car il gèle le processus dynamique de concurrence et capte les avantages du consommateur, en termes de prix ou de qualité, sans compensation significative pour le bien-être général [...]. La politique européenne de concurrence n'a pas démerité dans ses efforts d'assainissement* »⁷⁹⁸.

444. Or, la particularité du droit des aides d'Etat réside dans sa finalité qui vise la protection du marché commun. Pour Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, il apparaît qu'en matière d'aide d'Etat, « *lorsqu'on examine les différents encadrements adoptés par la Commission, [...] on ne trouve à aucun moment une analyse concurrentielle visant à établir l'impact de l'aide sur le surplus du consommateur* »⁷⁹⁹. De son côté, Benoît DELAUNAY explique que, « *à la différence de ces mécanismes de protection de la concurrence, le droit des aides d'Etat se désintéresse du consommateur* »⁸⁰⁰. L'intégration du droit des aides d'Etat au sein du droit et de la politique de concurrence a donc pu être décriée. Ainsi, pour Anne-Lise SIBONY, « *ériger le critère de la liberté commerciale en critère principal de la restriction de concurrence revient à ignorer l'orientation des règles de concurrence vers l'intérêt des consommateurs* »⁸⁰¹.

445. Toutefois, la politique des aides d'Etat est bel et bien incluse dans le droit de la concurrence, notamment par le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne. Le plan d'action dans le domaine des aides d'Etat présenté par la Commission européenne le 7 juin 2005 présente ainsi que « *la politique des aides d'Etat a été une partie intégrante de la politique de la concurrence* »⁸⁰². Cette apparente contradiction est en réalité le fait

⁷⁹⁷ Stanislas MARTIN et Christophe STRASSE, *art.cit.*, p.52.

⁷⁹⁸ Catherine PRIETO, *art.cit.*, p.45.

⁷⁹⁹ *Ibid.*

⁸⁰⁰ Benoît DELAUNAY, « Aides d'Etat et droit public de la concurrence », *RJC*, n°6, novembre 2014, p.470.

⁸⁰¹ Anne-Lise SIBONY, *op.cit.*, p.229.

⁸⁰² Plan d'action dans le domaine des aides d'Etat, présenté par la Commission européenne le 7 juin 2005, COM(2005) 107, p.3.

du double héritage des politiques de concurrence. C'est aussi le postulat défendu par la Commission européenne au travers du plan d'action dans le domaine des aides d'Etat de 2005 lorsqu'elle précise que « *le contrôle des aides d'Etat répond à la nécessité de maintenir des règles de jeu équitables pour l'ensemble des entreprises qui exercent des activités dans le marché unique européen, quel que soit l'État membre dans lequel elles sont établies* »⁸⁰³. Ainsi, deux approches persistent en matière de concurrence, ce qui se traduit par l'apparente contradiction évoquée précédemment.

446. Dès lors, en matière d'aides d'Etat, la finalité de la réglementation est d'organiser le marché. Classiquement, et la communication relative aux aides ne change pas cette interprétation, un lien entre la concurrence et l'affectation des échanges entre Etats membres⁸⁰⁴ est reconnu. Cette approche concurrentielle marquée par la volonté de préserver le marché commun, plutôt que d'observer les effets économiques d'une mesure, et notamment ses effets bénéfiques pour le consommateur, se retrouve dans l'instauration du système commun de TVA. Elle apparaît donc en conséquence également dans l'harmonisation des exemptions de TVA. La directive n°2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée rappelle ainsi que « *la réalisation de l'objectif de l'instauration d'un marché intérieur suppose l'application, dans les Etats membres, de législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires ne faussant pas les conditions de concurrence et n'entravant pas la libre circulation des marchandises et des services. Il est donc nécessaire de réaliser une harmonisation des législations relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires au moyen d'un système de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ayant pour objet l'élimination, dans toute la mesure du possible, des facteurs qui sont susceptibles de fausser les conditions de concurrence, tant sur le plan national que sur le plan communautaire* ». Le lien entre l'instauration d'un marché intérieur et la mise en place du système commun de TVA est alors indéniable. La directive rappelle ensuite qu' « *il convient également de taxer, [...] les acquisitions intracommunautaires effectuées pour un certain montant par des assujettis exonérés ou par des personnes morales non assujetties [...] dans la mesure où*

⁸⁰³ Plan d'action dans le domaine des aides d'Etat, *précit.*, p.4.

⁸⁰⁴ La communication relative à la notion d'aides d'Etat au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE précise ainsi que « *les aides publiques aux entreprises constituent des aides d'Etat au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE uniquement si elles "faussent ou [...] menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions" et dans la mesure où elles «affectent les échanges entre Etats membres». Il s'agit là de deux éléments distincts et nécessaires de la notion d'aide. Dans la pratique toutefois, ces critères sont souvent traités conjointement dans l'appréciation des aides d'Etat, étant donné qu'ils sont généralement considérés comme indissociablement liés* » (point 185 et 186).

ces opérations, [...] risqueraient de conduire à d'importantes distorsions de concurrence entre les États membres ». Cette volonté est traduite à l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006. Il apparaît alors que l'instauration de certaines exonérations de TVA pourrait avoir un effet sur la concurrence et serait donc contraire à l'établissement d'un marché commun. Autrement dit, l'application d'une politique de concurrence doit aboutir à préserver les conditions d'existence du marché.

447. La position des juges communautaire et national⁸⁰⁵ quant à l'approche concurrentielle reposant sur l'examen de l'activité elle-même, sans qu'il soit besoin de déterminer un marché pertinent s'inscrit donc dans cette logique de préservation du marché au-delà de l'approche de type économique. S'il la pertinence de cette solution peut être discutée en ce qu'elle semble délaissier le raisonnement concurrentiel pourtant imposé par le texte de la directive et par la loi de transposition, la comparaison avec le droit des aides d'Etat révèle toute sa pertinence. Comme le droit des aides d'Etat, l'analyse concurrentielle développée en matière de TVA a pour objectif la préservation du marché commun et non de favoriser le consommateur en lui attribuant le surplus offert par la concurrence. Cela est justement rappelé par l'avocat général MADURO dans ses conclusions sous l'arrêt de la CJCE du 12 juin 2008, *Isle of wight council*, lorsqu'il précise que « *la notion de distorsion de concurrence n'intervient pas comme un principe régulateur de situations économiques particulières telles que les ententes ou l'abus de position dominante, mais bien comme un critère incident à disposition des Etats membres pour la mise en œuvre du régime TVA afin qu'ils puissent déterminer l'exercice de quelles activités doit être soumis à la TVA. Ce critère s'inscrit ainsi dans la politique fiscale communautaire, laquelle vise à assujettir, conformément au principe de neutralité fiscale, toutes activités économiques à la taxe sur la valeur ajoutée* »⁸⁰⁶. Tel qu'il ressort de la jurisprudence communautaire, « *le principe de neutralité fiscale, principe fondamental du système commun de TVA, s'oppose à ce que des opérateurs économiques qui effectuent les mêmes opérations soient traités différemment en matière de perception de la TVA* »⁸⁰⁷. De plus, la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée précise que « *le système commun de TVA devrait [...] aboutir à une neutralité concurrentielle, en ce sens que sur le territoire de chaque État membre les biens et les services semblables supportent la même charge fiscale, quelle*

⁸⁰⁵ Voir en ce sens *supra*, n°363 et s.

⁸⁰⁶ Conclusions de l'avocat général POIARES MADURO, *précit.*, point 19.

⁸⁰⁷ CJCE, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, *précit.*, point 42.

que soit la longueur du circuit de production et de distribution ». La neutralité fiscale est alors associée à l'idée de concurrence, laquelle ne saurait être entendue que dans le sens développé en matière d'aide d'Etat, le but étant l'instauration d'un marché commun.

448. De la même manière, l'identification d'une activité lucrative justifiant l'imposition des organismes de droit public à l'impôt sur les sociétés repose sur une logique concurrentielle similaire à celle développée en matière de taxe sur la valeur ajoutée⁸⁰⁸. Il est donc logique de conclure que les exemptions d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les organismes publics, conditionnées par la non-lucrativité de l'exploitation de leurs biens, s'expliquent par la protection du marché sur lequel les personnes publiques évoluent et non par le bénéfice attendu par le consommateur du jeu de la concurrence.

449. Si l'analyse concurrentielle développée en matière de fiscalité se défait partiellement d'une approche de type économique, elle s'inscrit toutefois totalement dans la politique de concurrence, notamment portée par le droit de l'Union européenne. Les influences en la matière sont diverses. L'approche choisie pour déterminer les situations concurrentielles dans le cadre des régimes fiscaux applicables à la TVA et à l'impôt sur les sociétés semblent s'inscrire dans la tradition ordolibérale d'origine germanique. Cette solution apparaît logique compte tenu des objectifs promus en matière fiscale, tant en France qu'au sein de l'Union européenne. Elle est d'autant plus cohérente que le lien entre le droit fiscal et le droit de la concurrence est important.

⁸⁰⁸ Voir en ce sens *supra*, n°366 et s.

Section 2. La cohérence de l'imposition de l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques confortée par le droit de la concurrence

450. L'analyse concurrentielle est déterminante pour exempter un organisme de droit public à la TVA ou à l'impôt sur les sociétés. Or, l'application d'un régime fiscal dérogatoire peut classiquement être perçue comme une aide d'Etat illégale au sein du marché commun. Elle peut également être protectrice d'une situation monopolistique sur un marché, révélant l'impossibilité pour un concurrent potentiel d'intervenir. Une double relation lie alors l'analyse concurrentielle en matière fiscale et le droit de la concurrence, particulièrement le droit des aides d'Etat. D'une part, l'assujettissement de principe des organismes publics aux impôts relatifs à l'exploitation de leurs biens s'avère conforme au droit de la concurrence (A). D'autre part, le droit de la concurrence, particulièrement dans son volet « aides d'Etat », accorde des dérogations particulières que l'analyse concurrentielle reprend à son compte (B).

§ 1. L'assujettissement de principe conforme au droit de la concurrence

451. La politique de concurrence promue tant au niveau national qu'au niveau de l'Union européenne passe par un droit de la concurrence protecteur du consommateur et du marché, en fonction des différentes influences économiques sur la base duquel il est fondé. Le droit de la concurrence se subdivise alors en plusieurs branches. Il s'agit globalement des règles relatives à la concurrence déloyale, aux pratiques restrictives de concurrence, aux pratiques anticoncurrentielles, le droit des concentrations d'entreprise, le droit des aides d'Etat et la suppression des monopoles. Les règles relatives aux quatre premières branches concernent seulement les rapports entre les opérateurs économiques agissant sur le marché. En revanche le droit des aides d'Etat et la suppression des monopoles supposent une attitude des organismes publics et particulièrement de l'Etat, d'abstention pour les aides d'Etat et positive pour la suppression des monopoles afin de créer les conditions d'un marché concurrentiel. Le droit fiscal devient dans ce cadre un outil de la politique de concurrence. L'assujettissement de principe des organismes publics répond alors à cet objectif. Passant par une égalité de traitement des personnes publiques et des personnes privées et donc par une neutralité des dispositifs, il est alors

conforme au droit de la concurrence, tant dans son volet « aides d'Etat » (A) que dans celui relatif à la suppression des monopoles (B).

A. *L'assujettissement de principe conforme au droit des aides d'Etat*

452. Il est très classique désormais de déterminer qu'une mesure fiscale peut constituer une aide d'Etat (1). Dès lors, il convient d'apprécier les critères constitutifs d'une aide face à la mesure fiscale de faveur (2).

1. *Une faveur fiscale, potentielle aide d'Etat*

453. Dans une décision du 9 octobre 2014, *Navantia*, la Cour de justice de l'Union européenne a précisé qu'une exonération fiscale favorable à une entreprise publique peut constituer une aide d'Etat. Ainsi, le juge européen a rappelé que « *l'article 107, paragraphe 1, TFUE doit être interprété en ce sens qu'est susceptible de constituer une aide d'Etat, prohibée au titre de cette disposition, l'exonération de la taxe foncière d'une parcelle de terrain appartenant à l'Etat et mise à la disposition d'une entreprise dont ce dernier détient la totalité du capital et qui produit, à partir de cette parcelle, des biens et des services pouvant faire l'objet d'échanges entre les Etats membres sur des marchés ouverts à la concurrence* »⁸⁰⁹. Le droit des aides d'Etat est susceptible de s'appliquer à l'ensemble des impôts, et particulièrement ceux qui ne sont pas harmonisés au niveau de l'Union, soit principalement les impôts directs. Il peut donc évidemment, comme le prouve d'ailleurs l'arrêt *Navantia*, influencer tant les impôts relatifs au contrôle d'un bien que les impôts relatifs à son exploitation. Toutefois, sont concernées par le droit public de la concurrence, les entreprises⁸¹⁰. Les impositions susceptibles d'être constitutives d'une aide d'Etat sont donc essentiellement celle touchant les entreprises, dans leurs activités commerciales. Au premier rang figure l'impôt sur les sociétés.

454. Ces propos peuvent être illustrés par quelques décisions de la Commission européenne face à différents régimes fiscaux de faveur en matière d'impôt sur les sociétés dont bénéficiaient des opérateurs publics. La Commission s'est d'abord

⁸⁰⁹ CJUE, 9 octobre 2014, aff. C-522/13, *Ministerio de Defensa, Navantia SA contre Concello de Ferrol*, commentaire Laurence IDOT, *Europe*, n°12, décembre 2014, comm. 539 ; note Séverine CHAVAROCLETTE-BOUFFERET, *Le Moniteur-Contrats Publics*, n°149, décembre 2014, pp.11-12 ; note Elodie MARGUERITE, *RTDI*, n°1, janvier 2015, p.31 ; chron. Vincent CORREIA, *JCP A*, n°5, 2 février 2015, n°2022 ; *RJF*, n°1, janvier 2015, n°85.

⁸¹⁰ Sur la notion d'entreprise, voir *supra*, n°286.

interrogée sur le régime fiscal néerlandais. Elle s'est ensuite prononcée sur le régime fiscal de l'impôt sur les sociétés applicable aux Pays-Bas, en Belgique et en France sur les activités portuaires exercées par des entreprises publiques.

455. Ainsi, la loi néerlandaise prévoyait une exonération de principe d'impôt sur les sociétés pour les organismes publics, y compris pour leurs activités économiques, sauf quelques exceptions. Le 2 mai 2013, la Commission européenne « *a proposé formellement aux Pays-Bas de supprimer l'exonération de l'impôt sur les sociétés accordée aux entreprises publiques néerlandaises* », dans la mesure où « *le fait d'exonérer certaines entreprises juste parce qu'elles sont publiques leur procure un avantage concurrentiel qui ne peut être justifié en vertu des règles de l'Union européenne sur les aides d'Etat* »⁸¹¹. Elle a ensuite ouvert une enquête approfondie à ce sujet le 9 juillet 2014. Comme le rappelle la Commission, la détermination d'une entreprise ne dépend pas de la réalisation de profits, mais de l'exercice d'une activité économique. Dès lors, les exonérations dont bénéficient certaines entreprises publiques peuvent être en contradiction avec l'article 107 du TFUE⁸¹². Cette position de la Commission peut être mise en relation avec la définition donnée par le juge français de la notion de lucrativité. En effet, pour celui-ci, la lucrativité n'est pas déterminée par la réalisation d'un profit ou d'un bénéfice mais par l'exercice d'une activité économique. Or, il convient de rappeler que l'exercice d'une activité lucrative par une personne publique la rend redevable de l'impôt sur les sociétés. La Commission démontre dès lors que l'exonération dont bénéficient les entreprises publiques constitue une aide d'Etat incompatible avec le marché commun⁸¹³. Elle a donc demandé des précisions supplémentaires aux Pays-Bas au sujet de ce régime fiscal, conformément à l'article 108 du TFUE⁸¹⁴. Les Pays-Bas ont adopté une loi en juin 2015 qui supprimait l'exonération

⁸¹¹ Commission européenne, communiqué de presse, 2 mai 2013. Selon le communiqué de presse, « *parmi ces entreprises figurent le port de Rotterdam, la société Holland Casino, l'aéroport de Maastricht, plusieurs agences de développement, la banque Industriebank LIOF et la société Twinning Holding. Ces entreprises sont en concurrence directe avec des acteurs privés [...]* ».

⁸¹² Commission européenne, C(2014) 4480 final, 9 juillet 2014, *State aid – The Netherlands – Corporate tax exemption for public undertaking* : « *the fact that an entity does not aim at making profits is not decisive to establish if it is an undertaking or not. An economic activity consisting in offering goods and services on a market. Also non-profit entities can offer goods and services on a market [...]. Therefore, public undertakings that carry out economic activities qualify as undertakings within the meaning of article 107(1) TFEU* ».

⁸¹³ « *The Commission [...] concludes that the exemption from corporate tax for public undertakings constitutes existing State aid that cannot be declared compatible and should therefore be abolished* ».

⁸¹⁴ L'article 108 du TFUE stipule que « *la Commission procède avec les Etats membres à l'examen permanent des régimes d'aides existant dans ces Etats. Elle propose à ceux-ci les mesures utiles exigées par le développement progressif ou le fonctionnement du marché intérieur [...]* ».

d'impôt sur les sociétés dont bénéficiaient les entreprises publiques, à l'exception de six grands ports. La Commission a jugé le 21 janvier 2016 que ce régime fiscal favorable accordé aux grands ports publics constitue une aide d'Etat incompatible avec le marché intérieur⁸¹⁵. Dans le même temps, la Commission a estimé que le régime fiscal spécifiquement applicable aux ports en Belgique ainsi que les exonérations d'impôt sur les sociétés dont bénéficient la plupart des ports français constituent des aides d'Etat qu'il convient de supprimer. *« Elle estime, à titre préliminaire, que, tant en Belgique qu'en France, les régimes existants confèrent aux ports un avantage sélectif susceptible de constituer une violation des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat. [...] Elle propose donc à ces Etats membres des mesures visant à adapter leur législation de manière à garantir que les ports publics ou privés acquittent l'impôt des sociétés sur leurs activités »*⁸¹⁶. Dans une décision du 27 juillet 2017⁸¹⁷, la Commission européenne a finalement *« demandé à la Belgique et à la France de mettre fin aux exemptions de l'impôt sur les sociétés accordées à leurs ports, de manière à aligner leurs régimes fiscaux sur les règles de l'UE en matière d'aides d'Etat »*⁸¹⁸. En effet, pour elle, *« les bénéficiaires des opérateurs portuaires doivent être taxés selon les lois nationales normales relatives à l'impôt sur les sociétés afin d'éviter les distorsions de concurrence »*⁸¹⁹. Il est donc notable que les ports publics doivent être assimilés aux ports privés, en matière d'impôt sur les sociétés, afin d'éviter de possibles distorsions de concurrence, prohibées par le droit des aides d'Etat. L'assujettissement de principe des ports publics, et donc par extension des opérateurs économiques publics, par assimilation aux ports privés est alors conforme au droit des aides d'Etat. Il est d'ailleurs notable que cette assimilation est avant tout fonctionnelle. La Commission explique en effet que *« les exemptions fiscales ne poursuivent pas un objectif clair d'intérêt public, tel que la promotion de la mobilité*

⁸¹⁵ Décision de la Commission, C(2016) 167 final, concernant l'aide d'Etat mise à exécution par les Pays-Bas-exonération de l'impôt sur les sociétés accordées aux entreprises publiques, 21 janvier 2016 : *« l'exonération de l'impôt sur les sociétés accordée à Groningen Seaports NV, Havenbedrijf Amsterdam NV, Havenbedrijf Rotterdam NV, Havenschap Moerdijk, NV Port of Den Helder and Zeeland Seaports NV, forme, pour ce qui est des activités économiques des ports maritimes concernés, une aide d'Etat incompatible avec le marché intérieur »*.

⁸¹⁶ Commission européenne, communiqué de presse, 21 janvier 2016. Dans ce communiqué de presse, la Commission rappelle ainsi que *« la plupart des ports français, notamment les "onze grands ports maritimes" (les ports de Bordeaux, Dunkerque, La Rochelle, Le Havre, Marseille, Nantes – Saint-Nazaire et Rouen et aussi Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion), le Port autonome de Paris et les ports exploités par des chambres de commerce et d'industrie, sont totalement exonérés de l'impôt sur les sociétés »*.

⁸¹⁷ Voir pour le cas français, décision de la Commission, C(2017) 5176 final, concernant le régime d'aide mis à exécution par la France-fiscalité des ports en France, 27 juillet 2017.

⁸¹⁸ Commission européenne, Communiqué de presse, *« Aides d'Etat : la commission demande à la Belgique et à la France de mettre fin aux exemptions fiscales pour les ports »*, 27 juillet 2017.

⁸¹⁹ *Ibid.*

ou le transport multimodal »⁸²⁰. C'est donc bien une mission d'intérêt public mené par le port public qui peut justifier son exonération d'impôt sur les sociétés et non seulement sa qualité publique.

456. La même logique est aussi suivie par le législateur dans le cadre d'une évolution des régimes juridiques. Ainsi, la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 a modifié le 4° de l'article 207 du code général des impôts. Ce dernier exonérait expressément d'impôt sur les sociétés « *les offices publics d'aménagement et de construction [...] pour les opérations faites en application de la législation sur les habitations à loyer modéré* ». L'article 96 de la loi de finances a notamment remplacé l'expression « *offices publics d'aménagement et de construction* » par l'expression « *organismes d'habitations à loyer modéré* ». Il a également redéfini les missions d'intérêt général permettant l'exonération d'impôt sur les sociétés. Ces dispositions ont été introduites par un amendement adopté en première lecture au Sénat. Dans son rapport général, le sénateur Philippe MARINI remarque qu'« *une modification du régime fiscal [prévu au 4° de l'article 207 du code général des impôts] irait dans le sens d'une mise en cohérence avec le droit européen* »⁸²¹, et plus précisément avec le droit des aides d'Etat. Il précise ensuite que « *s'il est légitime que les services d'intérêt économique général, au premier rang desquels le logement social, bénéficient d'un régime de faveur, il serait nécessaire que ce régime spécifique se justifie par une mission de service public, et n'ait pas d'incidence sur le champ concurrentiel* »⁸²² et non plus par le statut de l'organisme bénéficiaire de l'exonération.

457. S'inscrivant dans le cadre commun applicable à tout opérateur économique, les organismes et entreprises publics se voient contraints par les mêmes règles, dont le régime des aides d'Etat, de manière neutre. Les personnes morales de droit public bénéficient toutefois des mêmes garanties, à savoir que toute aide n'est pas incompatible avec le marché commun. Il convient alors d'apprécier chaque critère constitutif de l'aide, ce que font à la fois le juge et la Commission européenne.

⁸²⁰ *Ibid.*

⁸²¹ Philippe MARINI, Rapport n°73, *précit.*, p.187.

⁸²² Philippe MARINI, Rapport n°73, *précit.*, p.188.

2. L'appréciation des critères constitutifs d'une aide

458. L'article 107 du TFUE stipule que « *sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre États membres, les aides accordées par les États ou au moyen de ressources d'État sous quelque forme que ce soit qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions* ». Comme le rappelle la communication de la Commission européenne relative à la notion d'aide d'État, « *conformément à l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, les règles en matière d'aides d'État ne s'appliquent généralement que lorsque le bénéficiaire d'une aide est une "entreprise"* »⁸²³. Il convient de rappeler une nouvelle fois que la Cour de justice définit l'entreprise en fonction de l'activité économique exercée et non d'un point de vue organique. Pour déclarer qu'une mesure constitue une aide d'État, la jurisprudence et la Commission européenne ont développé une méthode qui s'applique aussi aux mesures dont bénéficient les entreprises publiques. Comme le rappelle l'arrêt *Navantia* de la CJUE, « *pour qu'une mesure nationale puisse être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE, premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État, deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres, troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire et quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence* »⁸²⁴. Une jurisprudence constante établit par ailleurs que ces critères sont cumulatifs⁸²⁵.

459. Traditionnellement, une exonération fiscale est assimilée à l'utilisation d'une ressource d'État. Il en a été jugé ainsi par la Cour de justice des Communautés européennes notamment dans l'arrêt du 15 mars 1994, *Banco Exterior de España*⁸²⁶. Dans sa décision relative à l'exonération de l'impôt sur les sociétés accordée à certaines entreprises publiques néerlandaises, la Commission européenne a également retenu cette

⁸²³ Commission européenne, Communication relative à la notion d'aides d'État visée à l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, n°2016/C 262/01, 19 juillet 2016, point 66.

⁸²⁴ CJUE, 9 octobre 2014, *Ministerio de Defensa, Navantia SA contre Concello de Ferrol, précit.*, point 20.

⁸²⁵ Par exemple CJCE, 21 mars 1990, aff. C-142/87, *Commission contre Belgique, Rec. CJCE* p.I-0959 ; CJUE, 2 septembre 2010, aff. C-399/08 P, *Commission contre Deutsche Post*, note Laurence IDOT, *Europe*, n°11, novembre 2010, comm. 378 ; *Rec. CJUE* p.I-07831.

⁸²⁶ CJCE, 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España, Rec. CJCE* p.I-877 ; point 14.

solution⁸²⁷. Ensuite, l'aide doit consister en un avantage pour l'entreprise bénéficiaire. La communication de la Commission précise qu' « au sens de l'article 107, paragraphe 1 du TFUE, l'avantage est un avantage économique qu'une entreprise n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché, c'est-à-dire en l'absence d'intervention de l'État ». Comme le montre la décision de la Commission susmentionnée, « par avantage, il y a lieu de comprendre non seulement des prestations positives, mais également des mesures qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise ». Etudiant le régime d'exonération d'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas, la Commission démontre alors qu' « en vertu [d'une loi de] 1969, les entreprises publiques sont en principe exonérées de l'impôt sur les sociétés, tandis que les entreprises privées y sont en principe assujetties. Par conséquent, des entreprises publiques qui exercent des activités économiques bénéficient de toute évidence d'un avantage fiscal. La Commission observe que, comme la nouvelle loi maintient expressément l'exonération pour certains ports maritimes publics néerlandais, ceux-ci continueront à bénéficier de l'avantage fiscal »⁸²⁸. Il convient ensuite d'examiner le critère de la sélectivité de la mesure. La communication de la Commission formule l'idée selon laquelle « une aide accordée par un Etat doit favoriser "certaines entreprises ou certaines productions". En conséquence, toutes les mesures qui favorisent des opérateurs économiques ne relèvent pas nécessairement de la notion d'aide ; seules sont concernées celles qui confèrent un avantage de manière sélective à certaines entreprises ou catégories d'entreprises ou à certains secteurs économiques ». Pour déterminer si une aide est sélective, il convient d'opérer en trois temps. « Dans un premier temps, il convient de définir le système de référence. En second lieu, il y a lieu de déterminer si une mesure donnée constitue une dérogation à ce système [...]. Si la mesure en question ne constitue pas une dérogation au système de référence, elle n'est pas sélective. À défaut (donc si elle est a priori sélective), il convient d'établir, dans un troisième temps, si la mesure dérogatoire est justifiée par la nature ou l'économie générale du système (de référence) »⁸²⁹. Cette démarche a précisément été utilisée par la Commission dans l'affaire des exonérations d'impôt sur les sociétés aux Pays-Bas⁸³⁰. Enfin, le traité sur le fonctionnement de l'Union européenne exige que l'aide entraîne une distorsion de

⁸²⁷ Décision de la Commission, C(2016) 167, *précit.*, points 60 et s.

⁸²⁸ Décision de la Commission, C(2016) 167, *précit.*, points 63 et s.

⁸²⁹ Commission européenne, Communication relative à la notion d'aides d'Etat visée à l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, *précit.*, point 128.

⁸³⁰ Décision de la Commission, C(2016) 167, *précit.*, points 69 et s.

concurrence et affecte les échanges entre Etats membres pour qu'elle soit déclarée incompatible avec le marché intérieur. Ces deux éléments, à savoir la distorsion de la concurrence et l'affectation des échanges, sont en pratique examinés ensemble. Il convient de rappeler que la Cour de justice retient une conception objective de l'atteinte à la concurrence⁸³¹. Cette solution a également été retenue par la Commission face à l'aide fiscale octroyée aux ports néerlandais. Les Pays-Bas ont tenté de démontrer que « *les ports maritimes de la rangée Hambourg-Le Havre reçoivent toutes sortes d'aides publiques. L'exonération fiscale n'aurait donc pas pour effet d'avantager les ports maritimes néerlandais mais tout au plus de désavantager un peu moins ceux-ci par rapport à d'autres ports maritimes européens* »⁸³². Toutefois, la Commission a fait valoir, compte tenu de sa conception de l'atteinte à la concurrence et de l'affectation des échanges entre Etats membres, que « *le fait qu'au niveau européen, certains ports maritimes bénéficient éventuellement d'une aide d'Etat ne signifie pas qu'une exonération de l'impôt sur les sociétés accordée à des entreprises publiques en général, et à des ports maritimes en particulier, ne fausse pas la concurrence* »⁸³³.

460. Le parallèle entre le régime fiscal des différents impôts applicables à l'exploitation des biens des personnes publiques, notamment l'impôt sur les sociétés et le droit de la concurrence est saisissant. L'assujettissement de principe semble être conforme au droit des aides d'Etat, tel que promu tant par la Commission que par la Cour de justice. Les exonérations, dont pourrait éventuellement bénéficier le secteur public, sont strictement encadrées, le législateur risquant d'éventuelles sanctions émanant des institutions de l'Union européenne. Pour ces dernières, la fonction économique exercée par l'entité prévaut. Les régimes fiscaux doivent s'adapter, comme le prouve l'exemple des activités portuaires. Dans le même sens, si certaines activités sont exposées tant au droit de la concurrence qu'à l'imposition, d'autres sont protégées. Ainsi, les régimes fiscaux et le droit des aides d'Etat partagent certaines exceptions.

461. La protection du marché passe, dans une certaine lecture économique, par une politique volontariste tendant à créer des conditions favorables à l'existence du marché. La restriction des aides d'Etat en est un élément, au même titre que la suppression des monopoles. Pour cela, les pouvoirs publics doivent créer des conditions favorables pour

⁸³¹ Voir en ce sens, *supra* n°364 et s.

⁸³² Décision de la Commission, C(2016) 167, *précit.*, points 67.

⁸³³ Décision de la Commission, C(2016) 167, *précit.*, points 68.

établir une concurrence dans ces anciens secteurs, qui peuvent pourtant apparaître naturellement hors marché. La fin des exonérations dont bénéficiaient certains services fournis par les organismes publics, et donc la mise en œuvre de neutralité face aux différentes impositions, participent à ce mouvement.

B. L'assujettissement de principe conforme à la politique de suppression des monopoles

462. Le droit de la concurrence est un droit éminemment lié aux considérations économiques. D'ailleurs, la concurrence elle-même est une donnée économique avant de faire l'objet d'un droit spécifique. Dans le cadre d'une politique libérale, la concurrence est soit un moyen soit un but à atteindre, selon les inspirations théoriques dont elle est l'objet. La question des monopoles n'échappe pas à cette logique. Ils ont d'abord été étudiés en économie (1), ce qui s'est traduit par la volonté de leur suppression d'un point de vue juridique. L'assujettissement de principe de ces anciens monopoles participe indéniablement à cette politique (2).

1. L'appréciation économique du monopole

463. D'un point de vue économique, la situation du monopole résulte d'une défaillance du marché, telle que présentée par la théorie économique du bien-être⁸³⁴. Il est en effet des situations où le marché, loin de produire la concurrence, la réduit. « *On parle de monopole lorsqu'il n'y a qu'une seule entreprise sur un marché et que le produit offert par cette entreprise n'a pas de substitut proche* »⁸³⁵. La situation peut résulter de l'existence d'une protection légale. Dans ce cas, « *le monopole ne subsiste que parce*

⁸³⁴ Comme le rappelle Jacques GENEREUX, « *l'économie du bien-être se préoccupe de savoir dans quelles conditions on peut assurer le maximum de satisfaction aux individus qui composent la société. Dans un premier temps, la théorie néoclassique démontre que des marchés parfaitement concurrentiels débouchent sur une allocation des ressources optimales au sens de Pareto. Mais cela n'est vrai qu'en l'absence [...] de biens publics (services collectifs) et d'interdépendances entre les satisfactions des individus (effets externes). Dans ces derniers cas, la libre concurrence ne débouche plus sur un optimum de Pareto, et des interventions de l'Etat sont nécessaires pour corriger ces défaillances de marchés* » : Jacques GENEREUX, *Economie politique. 2. Microéconomie*, Hachette, coll. Les Fondamentaux, 8^{ème} éd., 2016, p.143.

« *Pour les économistes, le concept d'efficacité est en liaison directe avec celui de bien-être des personnes qui interviennent dans l'économie. Quand on ne peut améliorer la situation d'aucun individu sans détériorer celle d'un autre, on dit que l'allocation des ressources est efficace au sens de Pareto, du nom du grand économiste et sociologue italien Vilfredo PARETO [...]* » : Joseph STIGLITZ et al., *Principes d'économie moderne*, De Boeck, 4^{ème} éd, traduction par Françoise Nougès, 2014, p.226.

⁸³⁵ John SLOMAN et al., *op.cit.*, p.171.

qu'il existe des obstacles réglementaires ou législatifs à l'entrée de concurrents sur le marché »⁸³⁶, tels que les brevets ou les droits d'auteurs par exemple. Mais ce monopole « légal » ne découle pas tant du marché lui-même que de l'intervention de la sphère publique. En revanche, le processus concurrentiel peut conduire à des positions monopolistiques. Il s'agit en premier lieu du monopole d'innovation. « *Particulièrement étudié par Schumpeter, cette catégorie rassemble les entreprises qui, à la suite d'une innovation technique, créent un nouveau produit et se trouvent momentanément seules à le distribuer sur le marché* ». Cependant, « *il est toujours temporaire, la concurrence amenant plus ou moins rapidement d'autres entreprises à maîtriser l'innovation et à entrer à leur tour sur le marché* »⁸³⁷. En second lieu, il est question du monopole naturel. Celui-ci existe lorsque, d'un point de vue économique, « *les rendements restent croissants pour une échelle de production conforme à la taille du marché à satisfaire* ». Les économistes parlent de rendements croissants lorsque « *le coût moyen décroît à long terme, ce qui signifie que le produit moyen global du travail et du capital augmente, ce qui à son tour indique que la quantité produite croît plus vite que la quantité de facteurs utilisés* ». Dans ce cas, « *l'entreprise réalise des économies d'échelle* »⁸³⁸. Dans une situation concurrentielle classique, à long terme, les rendements deviennent décroissants. Or, il est des cas où les rendements sont naturellement croissants, même à long terme. Comme le rappelle Joseph STIGLITZ, « *un monopole naturel apparaît dès que les coûts moyens de production par une entreprise unique sur le marché baissent de façon continue* »⁸³⁹. Autrement dit, l'entreprise réalise sans cesse des économies d'échelle. Dans ce cas de figure, « *le secteur auquel elle appartient peut ne pas tolérer la présence d'un second producteur (dans le sens où un producteur seul peut faire des profits, mais où le partage du marché conduirait les deux producteurs à réaliser chacun une perte)* »⁸⁴⁰. En présence d'un monopole naturel, l'intervention de l'Etat est alors économiquement justifiée. En effet, si le monopole existe, il ne faut toutefois pas que le monopoleur abuse de sa position.

464. Il est toutefois notable que certains économistes, à la suite de William BAUMOL, préconisent, au contraire, une dérèglementation. Pour ceux-ci, en effet, il suffit que les marchés soient contestables pour que la régulation se fasse par le marché, sans

⁸³⁶ Jacques GENEREUX, *op.cit.*, p.105.

⁸³⁷ *Ibid.*

⁸³⁸ Jacques GENEREUX, *op.cit.*, p.82.

⁸³⁹ Joseph STIGLITZ et *al.*, *op.cit.*, p.270.

⁸⁴⁰ John SLOMAN et *al.*, *op.cit.*, p.171.

règlementation étatique. Ainsi que l'expliquent John SLOMAN, Alison WRIDE et Dean GARRAT, « ces dernières années, des économistes ont élaboré une théorie dite des "marchés contestables". Selon elle, l'élément essentiel pour déterminer le niveau des prix et des quantités à l'équilibre de marché n'est pas de savoir si le secteur est effectivement en situation de monopole ou de concurrence pure et parfaite, mais plutôt s'il y a menace de concurrence [...]. Si, cependant, un concurrent a la possibilité d'entrer sur le marché sans trop de difficulté, le monopoleur se comportera alors de la même manière qu'une entreprise en situation de concurrence. La menace de concurrence a ici les mêmes effets que la concurrence effective »⁸⁴¹. Autrement dit, « l'objectif de la politique économique consiste donc ici à déréglementer le marché du produit [en question], c'est-à-dire à s'assurer qu'aucune barrière ne vienne entraver la concurrence potentielle »⁸⁴². Gilbert ABRAHAM-FROIS rappelle alors que « certains auteurs ont en conséquence proposé d'étatiser ou de municipaliser les équipements fixes irréversibles de certaines activités et de ne permettre la concurrence que pour l'exploitation de ces équipements. Ce type d'aménagements permettrait de rendre "disputable" le marché des services obtenus à partir de l'exploitation de ces équipements publics »⁸⁴³.

465. Quoiqu'il en soit, les monopoles naturels se retrouvent de manière privilégiée dans le domaine des infrastructures et des réseaux. Ils figurent parmi les biens publics tels que définis au sens large par Jean CLAM. Ainsi, pour ce dernier, il s'agit d'une catégorie de biens publics « dont les caractéristiques sont toutes économiques, c'est-à-dire dont la nature est essentiellement utilitaire ». Il montre ensuite qu'« apparaissent des remises en question partielles de la conception infrastructurelle du bien public [...]. La remise en question de la publicité du réseau vient du fait d'un transfert de capacités autrefois exclusivement régaliennes vers la société civile »⁸⁴⁴. L'existence d'un monopole naturel légitime l'intervention étatique. Celle-ci peut notamment se concevoir par une exonération fiscale. Les tensions économiques autour de la justification du monopole naturel se retrouvent alors dans les différents régimes fiscaux applicables aux biens et services de réseaux publics. Certains se voient encore exonérés quand d'autres sont désormais imposés, car ils s'inscrivent dans le processus économique du marché.

⁸⁴¹ John SLOMAN et al., *op.cit.*, p.181.

⁸⁴² Emmanuel COMBE, *Précis d'économie*, PUF, 14^{ème} éd., 2017, p.217.

⁸⁴³ Gilbert ABRAHAM-FROIS, *Economie politique*, Economica, 7^{ème} éd., 2001, p.364.

⁸⁴⁴ Jean CLAM, *art.cit.*, p.221 et s.

2. *La fin des exonérations fiscales conforme à la volonté de suppression des monopoles*

466. Comme le résume Benoît DELAUNAY, « *l'ouverture à la concurrence justifiée par la constitution du marché européen postule la fin des monopoles* »⁸⁴⁵. L'idée directrice est ici la même que celle qui sous-tend la reconnaissance de l'incompatibilité de certaines aides d'Etat. Il s'agit de construire un marché, bien plus que de préserver le surplus du consommateur. L'établissement du marché commun s'est donc accompagné de mesures visant à introduire la concurrence au sein des anciens monopoles, notamment au sein des monopoles naturels, les plus emblématiques étant les services de réseaux. Sous l'influence de l'Union européenne, une distinction a alors été opérée entre le réseau proprement dit et le service offert sur le réseau, ce dernier étant ouvert à la concurrence.

467. Le régime fiscal de la TVA est révélateur de ces tensions autour des biens perçus comme de potentiels monopoles naturels. La plupart sont désormais imposés, suivant en cela la logique de déréglementation suivie par l'Union européenne. Pour Benoît DELAUNAY, « *les activités de réseau exploitées par un opérateur anciennement monopolistique se sont désormais ouvertes à la concurrence, sont en voie de le faire, ou même ont été ouverte à la "pleine concurrence" [...]. En toute hypothèse, l'opérateur historique, qui continue généralement d'occuper une place de premier plan, doit être dépouillé de ses avantages au bénéfice des nouveaux entrants* »⁸⁴⁶. Il est indéniable qu'accorder une faveur fiscale à un opérateur exploitant une activité de réseau serait un avantage considérable pour le bénéficiaire. Ainsi, la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la TVA permet l'assujettissement de la majorité des biens de réseaux ou d'infrastructures, quand bien même seraient-ils assumés par la puissance publique. L'article 13 de ladite directive dispose à cet effet que « *les organismes de droit public ont la qualité d'assujettis pour les activités figurant à l'annexe I et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables* ». Cette annexe I mentionne notamment « *les services de télécommunication ; la distribution d'eau, de gaz, d'électricité et d'énergie thermique ; [...]; les prestations de services portuaires et aéroportuaires ; [...]; les activités des organismes de radio-télévision [...]* ». Or, l'ensemble de ces biens et services figurent au nombre des plus emblématiques monopoles naturels, tels qu'ils sont conçus par la théorie économique. Toutefois, la

⁸⁴⁵ Benoît DELAUNAY, *Droit public de la concurrence, op.cit.*, p.406.

⁸⁴⁶ Benoît DELAUNAY, *Droit public de la concurrence, op.cit.*, p.408.

directive de 2006 permet le non-assujettissement d'un autre grand monopole naturel, à savoir le service postal. Excluant du champ d'application de la TVA les activités accomplies par les organismes de droit public en tant qu'autorité publique, elle précise que « *les Etats membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes de droit public, lorsqu'elles sont exonérées en vertu [de l'article 132]* » notamment. Or, ce dernier dispose que « *les Etats membres exonèrent les opérations suivantes: a) les prestations de services [...] effectuées par les services publics postaux; [...]* ».

468. Ces dispositions ont été reprises par l'article 256 B du code général des impôts, tant en ce qui concerne l'assujettissement de principe de certaines activités que du non-assujettissement des services postaux. Parallèlement, d'un point de vue interne, certaines activités sont qualifiées d'activités exercées en tant qu'autorité publique et donc exemptées de TVA. Sont ici concernées des activités de réseaux. Il s'agit notamment de l'assainissement⁸⁴⁷ ou de la fourniture de l'eau dans les communes de moins de 3 000 habitants. Ces différentes mesures illustrent les hésitations qui entourent la problématique économique du monopole naturel. Certains sont exemptés quand d'autres sont assujettis. Les services exemptés peuvent, toutefois, être assujettis sur option, en vertu de l'article 260 A du code général des impôts. S'agissant du service de distribution d'eau, il est soumis de plein droit dans les communes de plus de 3.000 habitants et exclu du champ d'application dans les communes de tailles inférieures, sauf si celles-ci exercent le droit à option.

469. En matière d'impôt sur les sociétés, des hésitations sont similaires. Elles sont essentiellement centrées autour des activités portuaires. Si la logique économique est suivie, ces biens peuvent être intégrés aux monopoles naturels justifiant une intervention de la puissance et légitimant ainsi une exonération d'impôt sur les sociétés. Ces infrastructures nécessitent, en effet, des investissements lourds, qui empêcheraient qu'une pluralité d'acteur intervienne dans un secteur géographique donné. A ce titre, le bulletin officiel des finances publiques précise donc qu' « *en vue de faciliter la reconstitution des installations portuaires détruites par fait de guerre, des décisions ministérielles successives ont exonéré d'impôts directs les ports autonomes, les chambres*

⁸⁴⁷ En matière d'assainissement, le bulletin officiel des finances publiques rappelle qu'il convient de distinguer les services collectifs et les services non collectifs, chacun devant faire l'objet d'une décision d'utilisation de l'option distincte, le cas échéant : BOI-TVA-CHAMP-50-20-40.

de commerce maritimes, les chambres de commerce de l'intérieur gérant des installations portuaires, les municipalités concessionnaires d'outillage public propriété de l'État dans les ports maritimes ainsi que les entreprises qu'elles ont pu se substituer pour l'exploitation de cet outillage »⁸⁴⁸. Or, ces exemptions entrent directement en conflit avec les normes de l'Union européenne, défavorable aux monopoles naturels. Les décisions de la Commission européenne relatives aux exonérations d'impôt sur les sociétés dont bénéficient certains ports néerlandais, belges et français, fondées sur le droit des aides d'Etat⁸⁴⁹, peuvent aussi être justifiées d'un point de vue économique par la volonté de restreindre les monopoles naturels.

470. L'assujettissement des personnes publiques pour l'exploitation de leurs biens est le principe. Toutefois, une logique dérogatoire est instituée à leur profit. Si les conditions sont respectées, les personnes publiques peuvent bénéficier d'exemption. Or, la démarche est la même en droit de la concurrence, particulièrement en droit des aides d'Etat. Un parallèle peut alors être dressé entre ces deux logiques dérogatoires, qui relèvent d'une démarche similaire.

§ 2. Les logiques dérogatoires similaires du droit fiscal et du droit de la concurrence

471. L'analyse concurrentielle choisie en matière fiscale se trouve confortée par le droit de la concurrence dans la mesure où les logiques dérogatoires sont semblables. Ainsi, l'examen de l'activité exercée peut générer une justification de l'application d'un régime de faveur (A). Il en va de même pour l'étude de l'envergure de l'opération (B).

A. Les dérogations relatives aux activités exercées

472. Que ce soit en droit de la concurrence (1) ou en droit fiscal (2), l'application des normes dépend de l'activité menée par l'opérateur. La démarche est la même. Il convient dans les deux cas de s'interroger sur l'objet de l'activité et sur ses conditions d'exercice ou de réalisation pour qu'elle puisse bénéficier des dérogations prévues.

⁸⁴⁸ BOI-IS-CHAMP-30-60-240.

⁸⁴⁹ Voir en ce sens, *supra.*, n°458 et s.

1. Les dérogations liées à l'intérêt général en droit de la concurrence

473. En matière de droit de la concurrence, et plus particulièrement en matière de droit des aides d'Etat, il convient tout d'abord de distinguer les activités de nature économique et les activités non économiques. La communication de la Commission européenne n°2012/C 8/02 relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aide d'Etat précise ainsi que « *pour clarifier la distinction entre activités économiques et activités non économiques, la Cour de justice a jugé de façon constante que constitue une activité économique toute activité consistant à offrir des biens ou des services sur un marché donné* »⁸⁵⁰. Ne seront pas considérées comme économiques par exemple les missions effectuées par les personnes publiques en exerçant l'autorité publique, « *à moins que l'Etat membre concerné ait décidé d'introduire des mécanismes de marché* »⁸⁵¹.

474. Toutefois, certaines activités économiques peuvent bénéficier d'une protection supplémentaire en droit des aides d'Etat. Il s'agit des services d'intérêt économique général (ci-après SIEG). La communication de la Commission n°2001/C 17/04 du 19 janvier 2001 relative aux services d'intérêt général en Europe précise que « *les services d'intérêt économique général sont différents des services ordinaires dans la mesure où les pouvoirs publics considèrent que leur fourniture est une nécessité* »⁸⁵². Dès lors, « *les pouvoirs publics peuvent décider d'imposer des obligations de service public à l'ensemble des opérateurs d'un marché donné ou, dans certains cas, de désigner un seul opérateur ou un nombre limité d'opérateurs* »⁸⁵³. Pour sa part, l'article 14 du traité sur le fonctionnement l'Union Européenne stipule que « *[...] eu égard à la place qu'occupent les services d'intérêt économique général parmi les valeurs communes de l'Union ainsi qu'au rôle qu'ils jouent dans la promotion de la cohésion sociale et territoriale de l'Union, l'Union et ses États membres, chacun dans les limites de leurs compétences respectives et dans les limites du champ d'application des traités, veillent à ce que ces services fonctionnent sur la base de principes et dans des conditions, notamment économiques et financières, qui leur permettent d'accomplir leurs missions [...]* ». Le 2

⁸⁵⁰ Communication de la Commission du 11 janvier 2012 relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général, n°2012/C 8/02, point 11.

⁸⁵¹ Communication de la Commission européenne, n°2012/C 8/02, *précit.*, point 16.

⁸⁵² Communication de la Commission européenne relative aux services d'intérêt général en Europe, n°2001/C 17/04, 19 janvier 2001, point 14.

⁸⁵³ Communication de la Commission européenne, n°2001/C 17/04, 19 janvier 2001, point 15.

de l'article 106 du TFUE prévoit par ailleurs que « *les entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles des traités, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie [...]* ».

475. Finalement, compte tenu de leur objet et des conditions d'exercice de l'activité, les Etats membres de l'Union européenne peuvent accorder des aides à certains services économiques d'intérêt général, leur confiant ainsi une place privilégiée face au droit de la concurrence. Cette logique dérogatoire ressemble à celle qui prévaut en matière fiscale, lorsque les organismes publics bénéficient d'exonérations d'impôts dus à raison de l'exploitation de leurs biens.

2. La conformité des régimes fiscaux dérogatoires

476. Comme en matière de droit de la concurrence, toutes les activités exercées par les organismes publics ne sont pas assujetties aux impôts relatifs à l'exploitation des biens, à savoir la taxe sur la valeur ajoutée et l'impôt sur les sociétés. Or, le raisonnement suivi par les deux types de législation suit la même logique, bien que le droit de la concurrence soit plus contraignant. Les activités à caractère non économique sont protégées. Au sein des activités économiques, une protection est également assurée au profit de celles qui sont exercées selon des modalités particulières.

477. Il convient de rappeler que l'article 256 B du code général des impôts dispose que « *les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de concurrence* ». La directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA pour sa part précise à son article 13 que « *les Etats, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou les opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques [...]. Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance* ». Au-delà des différences de fond

qui subsistent entre les deux formulations, la logique générale est identique. Deux types d'activités doivent être distingués. D'une part, les activités économiques qui ne sont pas au nombre de celles exercées en tant qu'autorité publique ou par « *les services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs* » des organismes publics sont assujettis à la TVA. D'autre part, les activités exercées en tant qu'autorité publique ou par « *les services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs* » des organismes publics ne le sont pas sauf si l'exclusion du champ d'application de la taxe « *entraîne une distorsion dans les conditions de la concurrence* », pour reprendre les termes de l'article 256 B du code général des impôts. Il convient de rappeler à nouveau que le Conseil d'Etat a précisé dans son arrêt du 23 décembre 2010, Commune de Saint-Jorioz, à la suite de l'arrêt de la CJCE du 16 septembre 2008 *Isle of wight council*, que les distorsions de concurrence doivent être appréciées « *eu égard à la nature de l'activité en cause et aux conditions dans lesquelles l'exploitation est conduite* ». Dès lors, comme le montre le rapporteur public LEGRAS dans ses conclusions sous cet arrêt, il semble « *que n'échapperont à l'assujettissement à la TVA que les activités étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique* »⁸⁵⁴.

478. De la même manière, l'article 206 du code général des impôts dispose que « *[...] sont passibles de l'impôt sur les sociétés [...] les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes [...] se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* ». Or, rapprochant les méthodes d'analyse, le Conseil d'Etat dans son arrêt du 20 juin 2012, Commune de La Ciotat, précise « *qu'une régie d'une collectivité territoriale [...] 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* »⁸⁵⁵. Comme le relève Mme BOKDAM-TOGNETTI, « *en se référant à l'objet de l'activité exercée tout en tenant compte des conditions de son exploitation, le Conseil d'Etat [...] semble avoir rapproché, dans une même préoccupation de neutralité économique de l'impôt, son raisonnement en matière d'inclusion des personnes*

⁸⁵⁴ Conclusions du rapporteur Claire LEGRAS sous CE, 9ème et 10ème sous-section réunies, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz, *précité*.

⁸⁵⁵ CE, 3ème et 8ème sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole, *précit*.

publiques dans le champ de l'IS de celui qu'il adopte pour l'assujettissement de certaines de leurs activités à la TVA »⁸⁵⁶.

479. Cette protection assurée au profit de certaines activités exercées par les personnes publiques en matière d'imposition pesant sur l'exploitation de leurs biens est confortée par le droit de la concurrence.

480. La similarité des préoccupations relatives à l'exclusion du champ d'application de la TVA et de l'impôt sur les sociétés et à l'exemption de l'application des règles de la concurrence est ici évidente puisque les personnes publiques seront exemptées de cet impôt, il convient de le rappeler, pour les activités exercées en tant qu'autorité publique sauf si cela conduit à des distorsions de concurrence, donc si un marché économique existe. De la même manière, au-delà des similitudes dans les approches concurrentielles, le raisonnement lui-même, consistant à distinguer au sein des activités économiques, celles qui méritent une protection particulière se retrouve tant en matière d'aide d'Etat que de droit fiscal. Le juge fiscal, en effet, permet l'application d'un régime dérogatoire en fonction de l'objet et des conditions de l'exercice en cause.

481. Le parallèle entre les régimes fiscaux et le droit de la concurrence est donc marquant. Le schéma protecteur de certaines activités pourtant économiques se retrouve dans ces deux législations. Bien sûr, chacune se développe sur ses fondements propres et la concordance entre les SIEG et les exemptions d'impôt de certaines activités économiques n'est pas totale. Par ailleurs, la protection dont bénéficient les services d'intérêt économique général en droit de la concurrence est strictement encadrée par la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, particulièrement l'arrêt *Altmark*⁸⁵⁷. De leur côté, les exclusions du champ de l'impôt sur les sociétés et de la

⁸⁵⁶ Emilie BOKDAM-TOGNETTI, « Les collectivités territoriales et leurs régies de service public face à l'impôt : illustrations et limites du principe de réalisme fiscal », *art.cit.*, p. 795.

⁸⁵⁷ CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, conclusions Philippe LEGER, commentaire Michaël KARPENSCHIF, *LPA*, n°64, 30 mars 2004, pp.4-14 ; note Olivier DUPERON, *LPA*, n°229, 17 novembre 2003, pp.6-12 ; note Stéphane BRACQ, *RTD Eur.*, n°1, mars 2004, pp.33-70 ; note Michel BAZEX et Sophie BLAZY, *Droit Administratif*, n°10, octobre 2003, comm. 186 ; note Yves CLAISSE, *Lexbase Hebdo – Edition affaires*, n°89, octobre 2003 ; *Rec. CJCE* p.I-077047.

TVA ne sont pas contraintes par la stricte logique compensatoire du droit des aides d'Etat. Toutefois, il est notable que la position élaborée par les juridictions nationales et de l'Union européenne face à l'interprétation de la lucrativité et des distorsions de concurrence s'inscrit dans la logique prescrite en droit de la concurrence. Cette solution semble cohérente dans la mesure où les régimes fiscaux s'inscrivent dans le système concurrentiel. Il convient dès lors d'appliquer dans chaque domaine une méthode d'analyse systémique. Renforçant cette idée, le droit européen de la concurrence et le régime fiscal de la TVA développé par l'Union européenne protège également dans la même logique les activités de faible envergure.

B. Les dérogations relatives à l'envergure de l'atteinte supposée

482. La législation européenne prévoit, selon les termes de l'article 13 de la directive du 28 novembre 2006, que les personnes publiques doivent être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée « dans la mesure où leur non-assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance ». Dans sa décision *Isle of Wight Council* du 12 juin 2008, la CJCE a été amenée à préciser la portée de ces dispositions. Comme le montrent les conclusions de l'avocat général sous cet arrêt, plusieurs positions pouvaient être retenues. Ainsi, M. POIARES MADURO rappelle que « les distorsions de concurrence d'une certaine importance » peuvent viser « un effet sur la concurrence qui ne soit pas négligeable ou seulement un effet "exceptionnel" allant au-delà des distorsions qui résulteraient normalement de la coexistence sur le même marché de prestataires taxés et d'autres qui ne le sont pas »⁸⁵⁸. Cependant, pour lui, « l'interprétation de la notion "d'une certaine importance" doit tenir compte de la marge d'appréciation que la sixième directive laisse aux Etats membres pour déterminer ce que

Dans cet arrêt, le juge communautaire a élaboré une méthode, reprise ensuite par les différentes communications de la Commission européenne, permettant d'identifier les mesures consistant en des aides compensant les obligations de service public. « La haute juridiction avait considéré que les compensations de service public ne constituent pas des aides d'Etat au sens de l'article 87 du TCE (aujourd'hui TFUE, art. 107) pour autant que quatre conditions soient remplies : attribution à l'entreprise bénéficiaire gérant le SIEG d'une mission d'exécution d'obligations de service public clairement définies ; nécessité d'établir au préalable de façon objective et transparente les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation ; compensation ne pouvant dépasser ce qui est nécessaire pour couvrir les coûts de l'exécution des obligations [...] ; enfin niveau de compensation établi par une entreprise choisie au terme d'une procédure de marché public, ou sur la base d'une analyse des coûts d'une entreprise moyenne [...] » (Michel BAZEX, « L'application du régime des aides d'Etat à la gestion des services d'intérêt économique général », *Droit administratif*, n°4, avril 2012, comm. 43).

⁸⁵⁸ Conclusions de Luis Miguel POIARES MADURO, précité, point 27.

recouvre cette expression dans son contexte d'application »⁸⁵⁹. Il conviendrait alors de « conclure sur ce point que l'interprétation d'une telle notion ressort de la marge d'appréciation des Etats membres dans la mesure où elle ne prend son sens que dans son contexte d'application »⁸⁶⁰. Il est notable que la Cour de justice n'a pas suivi les conclusions de son avocat général. Dans sa décision du 16 septembre 2008, elle précise que « l'expression "d'une certaine importance" doit être comprise comme visant à restreindre le champ d'application du non-assujettissement, en vertu de l'article 4, paragraphe 5, premier alinéa, de la sixième directive, des organismes de droit public pour lesdites activités »⁸⁶¹. Dès lors, et nécessairement, « l'expression "d'une certaine importance", au sens de l'article 4, paragraphe 5, deuxième alinéa, de la sixième directive, doit être comprise en ce sens que les distorsions de concurrence actuelles ou potentielles doivent être plus que négligeables »⁸⁶². Il est par ailleurs notable que la Cour assimile les expressions « plus que négligeable » et « de minimis »⁸⁶³.

483. Cette expression fait nécessairement écho au droit des aides d'Etat. Sur le fondement de l'article 108, paragraphe 4 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne⁸⁶⁴, la Commission a adopté un règlement n°1407/2013 de la Commission du 18 décembre 2013 relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides *de minimis*. L'article 3, paragraphe 1 du règlement prévoit ainsi que les aides de faible importance, sous certaines conditions « sont considérées comme ne remplissant pas tous les critères de l'article 107, paragraphe 1, du traité et comme n'étant pas soumises, de ce fait, à l'obligation de notification prévue à l'article 108, paragraphe 3, du traité ». La démarche poursuivie en droit de la concurrence et en matière d'exclusion du champ d'application de la TVA des personnes publiques est donc également semblable pour les opérations de faible importance. Un constat doit tout de même être établi. Dans le cadre du régime de la taxe sur la valeur ajoutée, la directive du Conseil se contente de mentionner les atteintes à la concurrence d'une certaine importance, laissant ainsi une large marge d'appréciation.

⁸⁵⁹ Conclusions de l'avocat général POIARES MADURO, *précité*, point 29.

⁸⁶⁰ Conclusions de l'avocat général POIARES MADURO, *précité*, point 31.

⁸⁶¹ CJCE, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, *précit.*, point 73.

⁸⁶² CJCE, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, *précit.*, point 79.

⁸⁶³ CJCE, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, *précit.*, point 66 : « la troisième question porte [...] sur la question de savoir si [l'expression "d'une certaine importance"] doit être interprétée comme signifiant "plus que négligeable ou de minimis", "notable", ou encore "exceptionnel" ».

⁸⁶⁴ L'article 108, paragraphe 4 du TFUE dispose que « la Commission peut adopter des règlements concernant les catégories d'aides d'Etat que le Conseil a déterminées, conformément à l'article 109, comme pouvant être dispensées de la procédure prévue au paragraphe 3 du présent article ».

Dans le même temps, le règlement relatif aux aides d'Etat *de minimis* précise, notamment, les plafonds en-deçà desquels les aides pourront être accordées sans être incompatibles avec le marché commun. Mais ceci ne remet pas en cause le propos selon lequel les démarches sont similaires. L'interprétation de la directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de TVA s'inscrit donc pleinement dans la logique concurrentielle promue par l'Union européenne.

484. Que l'analyse concurrentielle s'inscrive dans la tradition ordolibérale ou dans la logique libérale, il n'en reste pas moins que le dénominateur commun à ces influences est l'existence d'un marché, c'est-à-dire d'un lieu de rencontre entre l'offre et la demande. Dans la théorie économique, l'allocation optimale des ressources et des biens se réalise en laissant le marché se réguler. Pourtant, différents auteurs ont mis en avant depuis longtemps l'existence de défaillances du marché, ce qui oblige l'Etat à intervenir. Cette obligation économique d'intervention peut justifier les exonérations fiscales dont bénéficient les personnes publiques pour certaines activités. Dans ce cas-là, en effet, les personnes publiques ne peuvent plus être assimilées aux personnes privées, d'un point de vue fonctionnel. Elles agissent en vertu de l'intérêt général, des intérêts collectifs. L'objectif de neutralité des impositions n'est alors pas remis en cause. L'inégalité de traitement qui résulte des régimes de faveur des personnes publiques est justifiée par les missions particulières qu'elles mènent.

485. Si l'analyse concurrentielle est importante, c'est que les personnes publiques sont des acteurs économiques. Le droit s'est saisi de la concurrence pour régler la position de ces acteurs dans le circuit économique. Au-delà du simple aspect concurrentiel, le rôle économique joué par les personnes publiques permet de potentiellement justifier l'application d'un régime fiscal de l'exploitation des biens tantôt dérogatoire, tantôt similaire à celui des personnes privées.

Conclusion du titre 2

486. Dans ses conclusions sous une décision relative à l'imposition à la TVA d'une commune pour une activité de transport scolaire, l'avocat général Juliane KOKOTT rappelle que « *la finalité de l'imposition de prestations servies par les pouvoirs publics n'est tout d'abord par évidente. Si différentes autorités publiques perçoivent et doivent de la TVA, il ne s'agit au bout du compte que d'une forme sophistiquée de redistribution interne des recettes entre les autorités publiques* »⁸⁶⁵. Deux éléments sont alors avancés pour justifier une telle imposition. « *Premièrement, l'imposition de l'activité économique des pouvoirs publics sert à prévenir les distorsions de concurrence sur le plan de la TVA [...]. Deuxièmement, l'activité économique des pouvoirs publics doit également être imposée parce que la TVA doit couvrir avec le moins de failles possible la matière imposable* »⁸⁶⁶. Autrement dit, l'imposition des personnes publiques dépend à la fois du respect de la concurrence et de l'activité qui est menée. La directive du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée se focalise donc en premier lieu sur l'activité exercée. Le traitement fiscal est neutre, selon que l'activité est menée par une personne publique ou une personne privée. Seul compte l'exercice d'une activité économique. L'exploitation de biens par des personnes publiques suppose également une préservation de la concurrence. Ainsi, en second lieu, les personnes publiques doivent être imposées dès lors qu'un risque d'atteinte à la concurrence est possible.

487. Ces logiques économiques et concurrentielles sont également portées par l'imposition des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés pour l'exploitation de leurs biens. Le raisonnement tenu par Juliane KOKOTT pour la TVA peut être équivalent. Cet impôt suppose une taxation sur les activités lucratives, sans que la qualité de l'exploitant n'entre en ligne de compte, les sociétés commerciales subissant seulement une présomption de lucrativité. L'objectif de neutralité entre les organismes exerçant des activités lucratives impose donc une préservation de la concurrence, sous l'influence des institutions de l'Union européenne.

⁸⁶⁵ Conclusions de l'avocat général Juliane KOKOTT, sous CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën*, CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën*, conclusions Juliane KOKOTT, commentaire Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°7, juillet 2016, comm. 247 ; point 23.

⁸⁶⁶ Conclusions de l'avocat général Juliane KOKOTT, *précit.*, points 25 et 26.

488. De manière concomitante, il apparaît que certaines entités privées, qui ne subissent pas une présomption de lucrativité pour leurs activités, peuvent agir en dehors de toute considération lucrative. D'un point de vue fiscal, elles devraient alors être traitées comme les personnes publiques agissant hors du secteur concurrentiel. Or, les exonérations d'impôt sur les sociétés et de TVA dont elles bénéficient sont seulement similaires et non semblables à celles accordées aux personnes publiques. Cela tient particulièrement à l'examen de lucrativité et de l'atteinte potentielle à la concurrence qui sont différents pour les deux organismes. Une neutralité totale entre eux, d'un point de vue fiscal, exigerait alors une assimilation complète des régimes fiscaux des impositions dues à raison de l'exploitation de leurs biens.

Conclusion de la partie 1

489. Comme le présente Jean-Luc ALBERT, « à la lecture des régimes juridiques des différents impôts concernés il faut bien noter qu'il n'y a pas d'écriture totalement homogène et unifiée en ce domaine ; chaque impôt conserve ses spécificités »⁸⁶⁷. Ce constat n'est pas nouveau. Il avait, par exemple, déjà été dressé par Yves WEBER en 1970. Pour lui, dans la perspective d'une étude générale des impositions des personnes publiques, « l'obstacle principal tient aux particularités de chaque impôt »⁸⁶⁸. Toutefois, l'examen détaillé de chaque imposition permet d'identifier un principe général selon lequel les biens des personnes publiques sont soumis par principe à la grande majorité des impositions auxquelles les biens des personnes privées sont assujettis. Seul le régime des droits d'enregistrement accorde une exemption large aux personnes publiques pour l'acquisition de leurs biens, et encore seulement pour les biens corporels immobiliers. Cette solution repose sur un principe d'assimilation en matière fiscale des biens des personnes publiques à ceux des personnes privées, les premières étant intégrées par principe au droit fiscal commun. Cette intégration se double d'une logique dérogatoire bénéficiant aux personnes publiques. Autrement dit, les organismes publics sont exemptés d'impôt par exception. Le couple assujettissement-exemption dépend généralement des missions exercées par les personnes publiques et auxquelles les biens sont affectés. Le droit fiscal met ici en exergue la dualité fonctionnelle des personnes publiques, agissant tantôt, semble-t-il, comme des personnes privées, tantôt dans le cadre d'activités spécifiques, d'intérêt général ou d'utilité publique. L'imposition des biens des personnes publiques, soit qu'ils soient contrôlés par elles, soit qu'ils soient exploités découle de leur assimilation fonctionnelle aux biens des personnes privées.

490. Si chaque imposition possède son propre régime juridique, il apparaît toutefois qu'une proximité existe parfois entre les dérogations fonctionnelles accordées aux biens des organismes publics. En matière de taxes foncières, des exonérations sont permises pour les biens des personnes publiques lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non-productifs de revenus, en vertu des articles 1382 et 1394 du code général des impôts. Selon le bulletin officiel des finances publiques, il s'agit des « locaux

⁸⁶⁷ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.89.

⁸⁶⁸ Yves WEBER, « Personnes publiques et fiscalité », *AJDA*, juin 1970, p.326.

dans lesquels s'exercent des activités présentant un caractère éducatif, culturel, sanitaire, social, sportif, touristique »⁸⁶⁹. L'exemption de TVA est conditionnée, du moins dans le cadre national, à l'exercice d'activités « *de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs* », en vertu de l'article 256 B du code général des impôts. En matière de contribution économique territoriale, l'article 1449 du code général des impôts dispose que « *sont exonérés de la cotisation foncière des entreprises : 1° les collectivités territoriales, les établissements publics et les organismes de l'Etat, pour leurs activités de caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique, quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée [...]* ». En revanche, le régime de l'impôt sur les sociétés ne définit pas la nature des services exemptés. La jurisprudence relève seulement que les activités lucratives sont celles que pourrait exercer, par nature, une entreprise privée poursuivant un but lucratif. Par ailleurs, les régies de services publics exonérées sont celles que la collectivité a le devoir d'assurer. La taxe d'habitation, de son côté prévoit que les locaux sont assujettis s'ils ne sont pas soumis à la CET, ne sont pas ouverts au public et affectés aux services administratifs de l'organisme.

491. Ces considérations soulèvent deux types de remarques. En premier lieu, l'objectif de neutralité, entendu dans le sens d'assimilation et d'égalité de traitement, devrait conduire à l'adoption d'une protection fiscale des biens des personnes privées qui agiraient dans les mêmes secteurs d'activité et selon des modalités semblables aux personnes publiques. Si certains impôts tendent vers cette solution, d'autres, comme les taxes foncières, ne le prévoient pas. En second lieu, il semble orienter l'imposition des biens des personnes publiques vers une distinction fonctionnelle de ceux-ci. Dès lors que le bien d'une personne est affecté à une activité relevant d'une utilité publique, il reçoit une protection fiscale particulière, qu'il soit contrôlé ou qu'il soit exploité. Toutefois, cette utilité publique ou d'intérêt général reste à déterminer. Certes, « *l'écriture de la "loi fiscale" est [...] adaptée à chaque impôt et ne reflète aucune homogénéité de conception ou d'appréhension des personnes publiques* »⁸⁷⁰. Mais l'établissement de critères stricts permettrait aux collectivités de mieux appréhender la fiscalité pesant sur leurs biens. En effet, la question de la charge fiscale peut devenir un réel enjeu pour les organismes publics et une mauvaise identification des impôts dus peut se révéler risquée pour

⁸⁶⁹ BOI-IF-TFB-10-50-10-20-10.

⁸⁷⁰ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.60.

l'entité. Plus largement, les organismes publics se saisissent progressivement de la question fiscale, dans une perspective de gestion de leurs deniers publics. Là encore, l'objectif de neutralité va passer par une tentative d'assimilation des personnes publiques aux personnes privées.

Partie 2. L'illusoire neutralité totale de la fiscalité dans son rapport à la gestion et aux biens des personnes publiques

492. Il est indéniable que les différentes impositions représentent une charge pour les personnes publiques. Elles peuvent évidemment seulement se contenter de supporter ce coût. Alourdissant leurs charges de fonctionnement, elles devront alors rechercher soit des économies, soit des ressources supplémentaires pour les compenser. *In fine*, l'impôt pourrait alors être utile pour supporter des charges fiscales. Toutefois, la logique de l'action publique intègre de plus en plus des considérations de gestion. C'est ainsi que Jean-Gabriel SORBARA annonce qu' « *aujourd'hui, la personne publique agit en gestionnaire, à l'image d'une entreprise privée, devant s'assurer de ce que l'on nomme désormais la "valorisation" de sa propriété* »⁸⁷¹. Les organismes publics sont en effet contraints d'adopter une attitude active face à la problématique budgétaire. Le poids de la fiscalité peut alors apparaître comme l'un de ces éléments à modérer, par une attitude dynamique de gestionnaire.

493. Il convient dès lors de déterminer les contours de la notion même de gestion. Or, elle ne paraît pas aisée à définir. Ainsi, le dictionnaire Le Littré la définit comme « *l'action de gérer* ». Le terme « gérer » renvoie lui à l'idée d' « *administrer certains intérêts* ». Pour sa part, le terme « administrer » est défini comme « *gérer les affaires publiques ou privées* ». Pour clarifier la notion, il semble alors nécessaire de se reporter à l'origine du mot. Comme le note Jean-François GIACUZZO, « *un réflexe étymologique*

⁸⁷¹ Jean-Gabriel SORBARA, *op.cit.*, p.19.

pousse aussitôt à remonter aux sources du mot. "Gestion" vient du latin gerere qui veut dire "porter sur soi" [...]. Le mot passe du concret au figurer en signifiant ensuite "se charger de" [...]. Gerere correspondait au fait d'avoir un contact matériel avec une chose ; cela est devenu l'action de se charger d'une affaire »⁸⁷².

494. Face à l'imposition de leurs biens, les personnes publiques ont alors deux possibilités pour adopter cette attitude active de gestionnaire. D'une part, elles peuvent gérer leurs biens. En conséquence, les charges fiscales pourront être réparties entre elles et leurs partenaires (Titre 1). Elles peuvent aussi adopter un comportement actif en gérant directement la fiscalité pesant sur leurs biens, ce qui se traduit par une maîtrise directe du poids fiscal (Titre 2). Dans les deux cas de figure, la tendance est à la neutralisation de l'activité des personnes publiques et des personnes privées. Toutefois, elle n'est que relative. La place et les missions des premières ne leur permettent pas de se comporter totalement comme les secondes.

⁸⁷² Jean-François GIACUZZO, *La gestion des propriétés publiques en droit français*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 283, 2014, p.5.

Titre 1. La neutralité inachevée dans les rapports entre la fiscalité et la gestion de leurs biens par les personnes publiques

495. Le propos est désormais bien connu. La logique propriétaire issue du code général de la propriété des personnes publiques, créé par l'ordonnance n°2006-460 du 21 avril 2006, a appuyé la pratique de la valorisation de leurs biens par ces dernières. Selon Jean-Gabriel SORBARA, « *la gestion des biens publics est une préoccupation contemporaine résultant de la modification [...] du rapport entre les personnes publiques et leurs biens* »⁸⁷³. De même, pour Jacqueline MORAND-DEVILER, par exemple, « *la valorisation des biens publics appelle un réflexe propriétaire justifié par la nécessité pour la gestion efficace de ces biens de s'appuyer sur les garanties attachées au droit de propriété* »⁸⁷⁴. Au-delà même du seul code général de la propriété des personnes publiques, le mouvement de réforme qui a trait à leurs biens permet « *d'assurer la valorisation économique du domaine public conçu non plus seulement comme un objet de conservation mais comme source de richesse* »⁸⁷⁵, pour reprendre le propos de Fabrice MELLERAY. Il apparaît alors que ce sont des considérations économiques qui sous-tendent la démarche de gestion de leurs biens par les personnes publiques. D'ailleurs, s'interrogeant sur la nature financière du code général de la propriété des personnes publiques, Norbert FOULQUIER rappelle que le projet de ses rédacteurs était de « *favoriser l'exploitation du patrimoine de l'Etat et des collectivités territoriales afin de compenser la situation officiellement désastreuse des finances publiques* ». Il s'agit alors de « *[faciliter] l'exploitation des biens administratifs [...]. Les innovations législatives en matière d'autorisations privatives de ce domaine et celles qui*

⁸⁷³ Jean-Gabriel SORBARA, *op.cit.*, p.95.

⁸⁷⁴ Jacqueline MORAND-DEVILER, « La crise du domaine public. A la recherche d'une institution perdue », in *Le droit administratif : permanences et convergences*, mélanges en l'honneur de Jean-François LACHAUME, Dalloz, 2007, p.730.

⁸⁷⁵ Fabrice MELLERAY, « L'échelle de la domanialité », in *Mouvement du droit public : du droit administratif au droit constitutionnel, du droit français aux autres droits*, mélanges en l'honneur de Franck MODERNE, Dalloz, 2004, p.296.

facilitent les cessions des actifs de l'administration, vont, à n'en pas douter, en ce sens »⁸⁷⁶.

496. Pour atteindre ces objectifs de valorisation, et donc de bonne gestion de leurs biens, les personnes publiques vont disposer de nombreux instruments juridiques, qui peuvent même aller jusqu'à la vente de leurs propriétés. C'est ainsi que Jean-François GIACUZZO démontre que « *la gestion apparaît toujours comme le pouvoir de prendre des actes patrimoniaux. L'assimilation de la gestion à la capacité de les prendre tous [...] s'appuie sur la source commune de tous les actes patrimoniaux, qu'ils soient conservatoires, d'administration ou de disposition : la propriété. La conception élargie permet de cerner les enjeux actuels de la gestion des propriétés publiques* »⁸⁷⁷. Or, chacun de ces instruments a une dimension fiscale. Si elle n'est que la conséquence de l'acte de gestion, elle n'en reste pas moins essentielle. Comme le note Jean-Luc ALBERT, « *la personne publique peut être amenée à chercher à transférer sa charge fiscale sur un tiers avec lequel elle a des relations juridiques* »⁸⁷⁸. Plus largement, c'est donc la répartition de la fiscalité qui va se poser à mesure que les personnes publiques, comme d'ailleurs les personnes privées, vont être amenées à gérer leurs biens. Les règles applicables aux premières vont alors largement être calquées sur celles régissant les secondes. La dimension fiscale correspond essentiellement à la charge d'impôt qui pèse sur les différents acteurs économiques, celle que les personnes publiques pourraient être tentées de transférer à leurs partenaires (Chapitre 1). Mais, de manière conséquente, elle intègre également la question du risque fiscal, concomitant aux impositions touchant les différentes parties prenantes. Or, face à ce risque, l'assimilation entre les personnes publiques et les personnes privées n'est pas totale (Chapitre 2).

⁸⁷⁶ Norbert FOULQUIER, *Droit administratif des biens*, Lexis Nexis, 3^{ème} éd., 2015, p.5.

⁸⁷⁷ Jean-François GIACUZZO, *op.cit.*, p.51.

⁸⁷⁸ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, *op.cit.*, p.75.

Chapitre 1. La recherche de la neutralité dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques

497. La neutralité peut revêtir deux aspects. D'une part, lorsque la neutralité signifie l'égalité de traitement par l'assimilation, elle manifeste la volonté de traiter de la même manière les partenaires de l'administration et les partenaires des personnes privées. Cette conception se retrouve naturellement dans les considérations relatives à la répartition de la charge fiscale occasionnée par la gestion du bien. Il ne s'agit finalement que de la continuation des principes guidant l'assujettissement des personnes publiques. Pour Jean-Luc ALBERT, « *le législateur a organisé des mécanismes de transfert qui ne sont en réalité pas spécifiques aux personnes publiques mais de droit commun* »⁸⁷⁹. Il convient toutefois d'évoquer plutôt une répartition de la charge qu'un simple transfert. En effet, si l'objectif des personnes publiques peut être de modérer le poids de l'impôt qu'elles subissent, certaines charges pourront ne pas être transférées, ni légalement, ni contractuellement. Par ailleurs, certaines impositions seront créées à cette occasion (Section 1).

498. Toutefois, face à la diversité des instruments juridiques offerts aux premières pour gérer leurs biens, et dont la répartition de la fiscalité est la conséquence, la neutralité se traduit aussi par son acception originelle, à savoir la volonté de ne pas influencer le choix du gestionnaire par des considérations fiscales. Ainsi, le législateur a organisé une certaine harmonisation fiscale entre chacun des instruments de gestion offerts aux personnes publiques (Section 2).

⁸⁷⁹ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.75.

Section 1. La logique d'assimilation dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques et des personnes privées

499. Comme les personnes privées, les personnes publiques peuvent être amenées à prendre des actes de gestion sur leurs biens. Ces actes vont entraîner des impositions supplémentaires que les différents partenaires, publics ou privés, se répartiront (§1). En revanche, l'intérêt du transfert d'un bien, est de permettre parallèlement le transfert des taxes dues à raison de la propriété. C'est dans ce domaine que les propos précités de Jean-Luc ALBERT trouvent la plénitude de leur expression (§2).

§ 1. L'assimilation dans la répartition des charges supplémentaires occasionnées par la gestion du bien

500. Il convient de rappeler que la gestion, largement entendue, peut aussi englober tant les actes d'administration que les actes de disposition. Dans les deux cas de figure, une imposition est prévue. Alors que les actes de gestion sont largement soumis aux droits de mutation de jouissance, qu'ils soient passés par des personnes privées ou des personnes publiques (A), les actes de dispositions des biens immobiliers peuvent être assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée en matière immobilière, quelle que soit la qualité juridique du cédant (B).

A. La charge supplémentaire de droits de mutation de jouissance due par le bénéficiaire de l'acte de gestion

501. Les actes de gestion accomplis tant par les personnes publiques que les personnes privées donnent lieu au paiement de droits de mutation de jouissance (1). Le redevable est alors le partenaire du propriétaire, public ou privé (2).

1. L'assimilation totale de la fiscalité pesant sur les actes de gestion des biens soumis aux droits de mutation

502. Comme en matière de droit de mutation de propriété, les mutations de jouissance peuvent donner lieu à trois types de formalité. Il s'agit de l'enregistrement, de la publicité

foncière et de la formalité fusionnée. Selon l'article 647 du code général des impôts, « *les formalités de l'enregistrement sont fusionnées pour les actes publiés au fichier immobilier [...]. La nouvelle formalité prend le nom de "formalité fusionnée"* ». Il est notable, s'agissant des mutations de jouissance, qu'en vertu de ce même article, « *sont exclus de ce régime : [...] les baux de plus de douze ans à durée limitée* », pour lesquels donc les formalités distinctes de l'enregistrement et de la publicité foncière sont exigées. Pour reprendre les termes de Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, « *l'enregistrement, au sens propre, consiste en l'inscription sur un registre* »⁸⁸⁰. En vertu des articles 635 à 636 et 641 à 645 du code général des impôts, cette formalité est obligatoire pour certains actes. Elle l'est également pour certaines mutations selon les articles 638 à 640 A du même code. Quant à la formalité de publicité foncière, elle « *consiste, ainsi que sa dénomination l'indique, en une publicité à l'égard des tiers des actes portant mutation de propriété ou constitution de droits réels* »⁸⁸¹. Les actes sont alors publiés au fichier immobilier. Faute de disposition spécifique, les actes de mutation de jouissance accomplis par les personnes publiques sont soumis à ce cadre, à l'image de ceux réalisés par les personnes privées. Ils sont donc assimilés à ces derniers.

503. Plus précisément, le bulletin officiel des finances rappelle que « *les actes constatant mutation de jouissance à durée limitée d'immeubles, quelle qu'en soit la durée, sont dispensés de la formalité de l'enregistrement. Cette dispense s'applique quel que soit le montant annuel du loyer, et quelle que soit la forme de l'acte* »⁸⁸². Dès lors, les actes de gestion des biens se traduisant par la transmission de sa jouissance, qu'ils soient le fait de personnes publiques ou de personnes privées sont seulement soumis à la formalité de la publicité foncière. D'ailleurs, comme le précise la doctrine fiscale, « *les baux d'immeubles à durée limitée de plus de douze ans doivent être publiés au fichier immobilier* »⁸⁸³. Or, à nouveau, aucune distinction n'est établie entre les baux conclus par les personnes publiques et ceux passés par les personnes privées. Ils sont donc, à ce stade, à nouveau assimilés.

504. Une distinction intervient toutefois pour la fixation du tarif du droit d'enregistrement occasionné par la formalité de la publicité foncière. Ainsi, l'article 742

⁸⁸⁰ Jean LAMARQUE et al., *Droit fiscal général, op.cit.*, p.1498.

⁸⁸¹ Jean LAMARQUE et al., *Droit fiscal général, op.cit.*, p.1500.

⁸⁸² BOI-ENR-JOMI-10-10.

⁸⁸³ BOI-ENR-JOMI-10-40.

du code général des impôts dispose que « *les baux à durée limitée d'immeubles faits pour une durée supérieure à douze années, à l'exception de ceux mentionnés à l'article 1048 ter, sont soumis à la taxe de publicité foncière au taux de 0,70 %* ». Or, l'article 1048 ter a été introduit par l'article 37 de la loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat, dans une perspective de neutralité fiscale⁸⁸⁴. Il précise que les baux conclus par les personnes publiques et emportant une occupation du domaine public sont soumis à un droit fixe de 125 euros, comme le prévoit l'article 680 du code général des impôts. Pourtant, cela ne remet pas en cause l'assimilation qui est réalisée entre les conventions conclues sur leurs biens par les personnes publiques et celles passées par les personnes privées. Une différence a été introduite à compter de 2008 entre les différents baux mais non entre les baux conclus par les différentes personnes, selon leur qualité juridique. Certains contrats, qui ont pour conséquence une occupation du domaine public, ne peuvent être utilisés, par définition, que par les personnes publiques. Mais d'autres conventions peuvent servir aux personnes, tant publiques que privées, pour assurer la gestion de leur bien. Dans ce cas, le même régime fiscal s'applique.

505. Au-delà de l'exception prévue à son article 1048 ter et mentionnée à l'article 742, le code général des impôts prévoit que certains baux ne sont pas soumis au taux de 0,6% du « *prix exprimé, augmenté des charges imposées au preneur, ou sur la valeur locative réelle des biens loués si cette valeur est supérieure au prix augmenté des charges* », « *sur le montant cumulé de toutes les années à courir* ». Ainsi, l'article 743 exonère de taxe de publicité foncière les baux à construction, les baux emphytéotiques concourant à la production d'immeuble, les baux ruraux à long terme conclus en application des articles L.416-1 et suivants du code rural et de la pêche ainsi que, en vertu de l'article 1594 J, à l'initiative des conseils départementaux, les baux à réhabilitation.

506. Pour reprendre les termes du BOFiP, le bail à construction « *s'apparente au bail emphytéotique* »⁸⁸⁵, et surtout au bail emphytéotique concourant à la production d'immeuble. Dans les deux cas, la convention a une durée obligatoirement comprise entre 18 et 99 ans et elle porte soit sur l'entretien d'un immeuble, soit sa construction. Il est donc logique que ces deux types de convention bénéficient du même régime fiscal. Ainsi, la doctrine fiscale rappelle que « *les baux emphytéotiques qui concourent à la production d'immeubles [...] bénéficient [...] de l'exonération de taxe de publicité*

⁸⁸⁴ Voir *infra.*, n°544.

⁸⁸⁵ BOI-ENR-JOMI-30-130.

foncière prévue pour ces baux [...] ainsi que des droits d'enregistrement »⁸⁸⁶. De même, « *en toute hypothèse, le bail à construction est exonéré de la taxe de publicité foncière* »⁸⁸⁷. Par ailleurs, que le bailleur soit une personne privée ou une personne publique, ces contrats sont assimilés du point de vue des droits de mutation de jouissance. Ils bénéficient de la même exonération de taxe de publicité foncière. Les collectivités territoriales peuvent également conclure, en application du droit commun, des baux ruraux à long terme. Il s'agit, selon l'article L.411-1 du code rural et de la pêche, d'un contrat portant sur « *toute mise à disposition à titre onéreux d'un immeuble à usage agricole en vue de l'exploiter pour y exercer une activité agricole* ». Ces activités agricoles sont définies par l'article L.311-1 du même code comme étant « *toutes les activités correspondant à la maîtrise et à l'exploitation d'un cycle biologique de caractère végétal ou animal [...]* ». Seuls les baux conclus pour une durée supérieure à 18 ans, dont le bailleur est public ou privé, peuvent bénéficier de l'exonération de taxe de publicité foncière.

507. Enfin, sur décision du conseil départemental, les baux à réhabilitation peuvent être exonérés de taxe de publicité foncière en vertu de l'article 1594 J du code général des impôts. L'article L.252-1 du code de la construction et de l'habitation les définit en fonction de leur objet seulement, laissant ainsi ouverte la possibilité pour des personnes publiques de conclure, en tant que bailleur, de tels actes. Il s'agit en effet d'un « *contrat par lequel [un preneur]*⁸⁸⁸ *s'engage à réaliser dans un délai déterminé des travaux d'amélioration sur l'immeuble du bailleur et à le conserver en bon état d'entretien et de réparations de toute nature en vue de louer cet immeuble à usage d'habitation pendant la durée du bail* ». Comme le précise la doctrine fiscale, « *la décision par les conseils généraux d'exonérer les baux à réhabilitation de la taxe de publicité foncière normalement exigible ne dispense pas de l'obligation de publication de l'acte au fichier*

⁸⁸⁶ BOI-ENR-JOMI-30-60.

⁸⁸⁷ BOI-ENR-JOMI-30-190.

⁸⁸⁸ Le preneur peut être soit un organisme d'habitation à loyer modéré, soit une société d'économie mixte dont l'objet est de construire ou de donner à bail des logements, soit une collectivité territoriale, soit « *un organisme dont l'un des objets est de contribuer au logement des personnes défavorisées et qui est agréé à cette fin par le représentant de l'Etat dans le département* », pour reprendre les termes du BOFiP (BOI-ENR-JOMI-30-280).

immobilier mais a pour effet d'exonérer cette publication du paiement de la taxe »⁸⁸⁹. Dans ce cas, à nouveau, le bailleur, qu'il soit public ou privé, sera exonéré.

508. L'assimilation des bailleurs publics aux bailleurs privés est donc largement réalisée, dans un souci de neutralité, au stade du champ d'application des droits de mutation de jouissance. Seule la fixation du montant du droit fait apparaître une distinction entre les contrats portant occupation du domaine public et les autres, dont le dispositif ne varie pas selon la qualité juridique du bailleur. Le souci de neutralité se retrouve dans l'identification du redevable de l'imposition.

2. Le partenaire du propriétaire, public ou privé, redevable de l'imposition

509. La détermination du redevable des droits de mutation de jouissance, essentiellement de la taxe de publicité foncière, résulte de la combinaison des articles 1705 et 1712 du code général des impôts. Le premier dispose que *« les droits des actes à enregistrer ou à soumettre à la formalité fusionnée sont acquittés, savoir : [...] 5° par les parties, pour les actes sous signature privée [...] qu'elles ont à faire enregistrer »*. Le second précise que *« les droits des actes civils et judiciaires emportant translation de propriété ou d'usufruit de meubles ou d'immeubles, sont supportés par les nouveaux possesseurs, et ceux de tous les autres actes le sont par les parties auxquelles les actes profitent, lorsque, dans ces divers cas, il n'a pas été stipulé de dispositions contraires dans les actes »*. Il est notable que ces dispositions sont les reprises directes et quasiment inchangées, respectivement, des articles 29 et 31 de la loi du 22 frimaire an VII sur l'enregistrement.

510. D'une part, tout d'abord, comme le rappelle le BOFiP au sujet de l'article 1705, *« toutes les parties ayant figuré à ces actes sont solidaires pour le paiement des droits »⁸⁹⁰*. Il en va d'ailleurs ainsi tant pour les droits primitifs que pour les droits supplémentaires dus, notamment à cause d'un potentiel redressement. En conséquence, pour la Cour de cassation, *« l'administration peut donc valablement notifier le redressement à une seule des parties à l'acte »*, mais *« la procédure doit être contradictoire et [...] la loyauté des débats oblige l'administration à notifier, en cours de*

⁸⁸⁹ BOI-ENR-JOMI-30-330. Il est notable que le BOFiP n'a pas tiré toutes les conséquences de la réforme territoriale puisqu'il continue d'utiliser l'expression *« conseil général »* quand l'expression *« conseil départemental »* est aujourd'hui consacrée par l'article L.3121-1 du code général des collectivités territoriales, depuis la loi n°2013-403 du 17 mai 2013.

⁸⁹⁰ BOI-ENR-DG-50-10-20-10.

procédure, à l'ensemble des personnes qui peuvent être poursuivies, les actes de la procédure les concernant »⁸⁹¹. Comme le décrit Jean-Pierre MAUBLANC dans son commentaire sous l'arrêt de la Cour de cassation du 18 novembre 2008, « *en application de l'article 1705 du code général des impôts, toutes les parties qui ont figuré dans un acte sont solidairement tenues au paiement des droits d'enregistrement auxquels cet acte est soumis [...]. Cette faculté de [...] de réclamer le paiement de la totalité des droits d'enregistrement à l'un quelconque des débiteurs solidaires revêt une portée générale* »⁸⁹². Autrement dit, cette règle prévaut, que les parties à l'acte soient des personnes privées ou qu'une personne publique, au moins, soit partie prenante.

511. D'autre part, le poids de l'imposition est transféré sur le bénéficiaire de l'acte, à savoir dans le cas de mutation de jouissance, l'usufruitier ou surtout le preneur du bail, quel qu'il soit. Ainsi, reprenant simplement l'article 1712 du code général des impôts, la doctrine fiscale rappelle que « *les droits sont supportés : par les nouveaux possesseurs (acquéreur, locataire) en cas de mutation constatée par un acte civil ou judiciaire ; par la partie à laquelle l'acte profite dans les autres cas* »⁸⁹³. Dans une décision du 15 mars 1988⁸⁹⁴, la Cour de cassation a par ailleurs précisé que « *l'article 1712 [du code général des impôts] a pour seul objet de régler le recours des parties entre elles à l'occasion du paiement de ces droits* ». L'article 1712 du code général des impôts permet le transfert de la charge fiscale occasionnée, notamment, par une mutation de jouissance, sur le preneur du bail. Ces dispositions sont générales et s'appliquent que le bailleur soit une personne privée, soit une personne publique. Des dispositions similaires étaient déjà établies en 1972. A cette date, Pierre MOULIE précise que « *la location des biens des collectivités publiques obéit au droit commun. Cela se conçoit puisque c'est le particulier locataire qui supporte les droits d'enregistrement en vertu de l'article 1712 du code général des impôts* »⁸⁹⁵. Il est cependant aussi possible d'y voir un dispositif contribuant à assurer une neutralité entre les différentes formes de mutations de jouissance, les personnes

⁸⁹¹ Cour de cassation, chambre commerciale, 18 novembre 2008, n°07-19762, Consorts Marie ; commentaire Jean-Pierre MAUBLANC, *Dr. Fisc.*, n°4, 22 janvier 2009, comm. 91 ; note Daniel GUTMANN, *BGFE*, n°1, février 2009, p.15 ; *bull. civ.*, IV, n°195.

⁸⁹² Jean-Pierre MAUBLANC, « Répression des abus de droit : la solidarité des parties à l'acte n'exonère pas l'administration du respect de la procédure contradictoire », Commentaire sous l'arrêt de la Cour de cassation du 18 novembre 2008, n°07-19762, *Dr. Fisc.*, n°4, 22 janvier 2009, comm. 91.

⁸⁹³ BOI-ENR-DG-50-10-20-220.

⁸⁹⁴ Cour de cassation, chambre commerciale, 15 mars 1988, n°86-16362, Société Ingebat, *Dr. Fisc.*, n°24, 15 juin 1988, comm. 1218 ; *bull. civ.*, IV, n°109

⁸⁹⁵ Pierre MOULIE, *op.cit.*, p.582.

publiques étant alors assimilées aux personnes privées lorsqu'elles agissent dans le cadre général.

512. Si la gestion de ses biens par une personne publique se traduit par le transfert de charges supplémentaires au détriment de son partenaire, il en résulte également une charge supplémentaire de taxe sur la valeur ajoutée qu'elle doit supporter.

B. La charge supplémentaire intransférable de TVA en matière immobilière

513. Le régime fiscal de la cession des biens a largement été remanié en 2010. Comme le remarque certains auteurs, « *avant le 11 mars 2010, les opérations de constructions et de mutations immobilières suivaient en matière de TVA un régime dont l'essentiel avait été bâti en 1963 [...]. De fait, la "TVA immobilière" reposait largement – se rapprochant ainsi du régime des droits de mutation – sur des critères tenant à l'identité de l'acquéreur et à l'usage de l'immeuble envisagé et faisait en cela mauvais ménage avec les mécanismes généraux de la TVA résultant de la réglementation européenne* »⁸⁹⁶. Désormais, les opérations immobilières sont intégrées au régime général de la TVA. La cession d'un immeuble entraîne dès lors des conséquences fiscales pour le cédant (1). La constitution de droits réels sur un bien peut également entraîner un assujettissement à la TVA, sur option (2). Les personnes publiques et les personnes privées sont traitées de manière neutre, selon une égalité de traitement, lors de la réalisation de ces opérations.

1. Les conséquences fiscales de la cession du bien

514. La gestion du bien peut se traduire par sa cession. Dans ce cas, le cédant peut se retrouver assujetti à la TVA prévue en matière immobilière, y compris s'il s'agit d'une personne publique. Depuis la loi n°2010-237 de finances rectificative pour 2010 du 9 mars 2010, « *l'application de la TVA aux transactions immobilières répond pour l'essentiel au droit commun de cet impôt : le sort de l'opération dépend de la qualité d'assujetti ou non de celui qui édifie ou cède le bien ou le droit immobilier* »⁸⁹⁷, pour reprendre les propos d'Elisabeth ASHWORTH. Or, il convient de rappeler que le régime de la taxe sur la valeur ajoutée tire les conséquences de la dualité fonctionnelle des personnes publiques. Ces dernières ne sont pas assujetties lorsqu'elles exercent une

⁸⁹⁶ Elisabeth ASHWORTH et al., *La TVA immobilière après la réforme*, Francis Lefebvre, 2010, p.5.

⁸⁹⁷ *Ibid.*

activité en tant qu'autorité publique, selon le dispositif prévu par la directive du Conseil européen n°2006/112/CE du 28 novembre 2006⁸⁹⁸. Elles le sont quand elles exercent une activité économique ou si le non-assujettissement d'une activité entraîne une distorsion de concurrence.

515. En matière immobilière, le régime de TVA suit celui de l'activité exercée, que l'assujetti soit une personne publique ou une personne privée. Reprenant l'article 2 de la directive du 28 novembre 2006, l'article 256 du code général des impôts dispose ainsi que « *sont soumises à la taxe sur la valeur ajoutée les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel* ». Comme le résume le bulletin officiel des finances publiques, « *conformément à l'article 256 A du CGI, sont considérées comme assujetties les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa de cet article*⁸⁹⁹, *quels que soient leur statut juridique [...]* »⁹⁰⁰. L'article 256 B, de son côté, précise les activités pour lesquelles les personnes publiques ne sont pas assujetties à la taxe.

516. Certaines cessions vont toutefois être traitées indépendamment du régime suivi par l'activité menée par un bien. Ainsi, le BOFiP présente le principe selon lequel « *sont [...] imposable de plein droit les livraisons d'immeubles autres que de terrains qui ne sont pas à bâtir et d'immeubles bâtis achevés depuis plus de cinq, à savoir les livraisons de terrains à bâtir [...] ainsi que d'immeubles bâtis dans les cinq ans qui suivent leur achèvement* »⁹⁰¹. Il s'agit là d' « *opérations immobilières qui, bien que réalisées en dehors d'une activité économique, sont soumises à la TVA* »⁹⁰². Il va de soi que cette imposition de plein droit est valable pour les cessions de biens effectuées tant par les personnes privées que par les personnes publiques, qui sont alors assimilées.

517. Enfin, une personne qui n'est pas assujettie par ailleurs, peut tout de même l'être en ce qui concerne la cession de ses biens immobiliers. Cette distinction entre assujettis

⁸⁹⁸ Voir *supra.*, n°335 et s.

⁸⁹⁹ L'alinéa 5 de l'article 256 A dispose que « *les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence* ».

⁹⁰⁰ BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-1.

⁹⁰¹ BOI-TVA-IMM-10-10-10-20-1.

⁹⁰² Elisabeth ASHWORTH et al., *op.cit.*, p.32.

d'un côté et non-assujettis de l'autre ne se retrouve pas pour les personnes morales de droit public qui peuvent être tout à la fois assujetties et non-assujetties en fonction de l'activité qu'elles exercent. Toutefois, si elles suivent le régime des premières lorsqu'elles sont soumises à la TVA, elles suivent aussi le dispositif prévu pour les secondes en cas de non-assujettissement. Il convient de rappeler que l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée dépend de l'exercice d'une activité économique⁹⁰³. Or, la cession d'un immeuble peut être considérée comme telle, par elle-même. Ainsi, dans ses conclusions sous l'arrêt de la CJCE du 29 avril 2004, *EDM contre Fazenda Pública*⁹⁰⁴, l'avocat général Philippe LEGER rappelle qu' « *il est également de jurisprudence constante que le simple exercice du droit de propriété par son titulaire ne peut, en lui-même, être considéré comme une activité économique* »⁹⁰⁵. Il en va différemment pour « *les opérations réalisées dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but commercial* »⁹⁰⁶. Cette décision, rendue au sujet de placements immobiliers, a été reprise par la décision de la CJUE du 15 septembre 2011, *Slaby*⁹⁰⁷ pour les cessions d'immeubles. Le juge national, par exemple dans un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon du 27 février 2014, *M. et Mme Caron*⁹⁰⁸, a reproduit cette solution. Il en va de même pour la doctrine administrative. Le BOFiP précise ainsi qu' « *il ressort d'une jurisprudence constante que les paiements "qui résultent de la simple propriété du bien" ne constituent pas la contrepartie d'une opération ou d'une activité économique et n'entrent dès lors pas dans le champ de la taxe. Une distinction majeure est ainsi opérée entre l'activité d'un investisseur agissant à titre privé [...] et qui tient au simple exercice du droit de propriété (qui demeure en dehors du champ de la directive), et celle d'un investisseur professionnel dont les opérations constituent une activité économique en ce qu'elles sont effectuées "dans le cadre d'un objectif d'entreprise ou dans un but*

⁹⁰³ En ce sens, par exemple, CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, Fini H, conclusions Francis Geoffrey JACOBS, *BDCF*, n°5, mai 2005, n°59 ; *Dr. Fisc.*, n°25, 23 juin 2005, comm. 487 ; *RJF*, n°5, mai 2005, n°519 ; *Rec. CJCE* p.I-1599, point 19 : « *la notion d'assujetti est définie en relation avec celle d'activité économique. En effet, c'est l'existence d'une telle activité qui justifie la qualification d'assujetti qui se voit reconnaître, par la sixième directive, le droit à déduction* ».

⁹⁰⁴ CJCE, 29 avril 2004, aff. C-77/01, *EDM contre Fazenda Pública*, conclusions Philippe LEGER, *Rec. CJCE* p.I-04295.

⁹⁰⁵ Conclusions de l'avocat général Philippe LEGER, *précit.*, point 39.

⁹⁰⁶ Conclusions de l'avocat général Philippe LEGER, *précit.*, point 42.

⁹⁰⁷ CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-180/10 et 181/10, *Jaroslav Slaby contre Minister Finansow et Emilian Kuc, Halina Jeziorska-Kuc contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, conclusions Jan MAZAK, note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°11, novembre 2011, comm. 426 ; note William STEMMER, *Dr. Fisc.*, n°48, 1^{er} décembre 2011, comm. 608 ; *Rec. CJUE* p.I-08461.

⁹⁰⁸ CAA Lyon, 27 février 2014, n°13LY00739 *M. et Mme Caron* ; commentaire William STEMMER et Mélinda CORABOEUF, *Dr. Fisc.*, n°37, 11 septembre 2014, comm. 521.

commercial" »⁹⁰⁹. De plus, « une approche identique vaut pour les cessions d'immeubles [...] qu'est susceptible d'effectuer un propriétaire qui ne se trouve pas assujéti par ailleurs »⁹¹⁰. Pour déterminer si la cession s'inscrit dans le cadre d'une activité économique, le juge s'appuie sur un faisceau d'indices, tels que, par exemple, le fait que l'intéressé entreprenne « des démarches actives de commercialisation foncière en mobilisant des moyens similaires à ceux déployés par un producteur, un commerçant ou un prestataire de service »⁹¹¹, notamment par « la réalisation sur ces terrains de travaux de viabilisation, ainsi que la mise en œuvre des moyens de commercialisation avérés »⁹¹². Comme le résume bien Sophie de FONTAINE, « sont donc déterminants les moyens mis en œuvre pour la réalisation de la vente »⁹¹³.

518. Dans une perspective de neutralité, ce dispositif, prévu pour les personnes privées non-assujétiées par ailleurs est similaire à celui prévu pour les personnes morales de droit public, dans le cadre de la cession de leurs biens immobiliers. Jean SCHMIDT et Emmanuel KORNPORBST rappellent ainsi qu' « indépendamment de leurs activités "courantes" qui vont déterminer le régime des livraisons d'immeubles dans chacun des secteurs [d'activités des personnes morales de droit public]⁹¹⁴, [celles-ci] pourront, ponctuellement, indépendamment d'un secteur d'activité, effectuer des livraisons d'immeubles dans le cadre, non pas de la simple gestion de leur patrimoine, mais dans celui d'une démarche économique [...] qui vont [les] rendre imposables à la TVA »⁹¹⁵. Ainsi, selon le bulletin officiel des finances publiques, « les livraisons d'immeubles réalisées à titre onéreux par les opérateurs publics [...] entrent en concurrence avec celle des opérateurs privés lorsqu'elles s'inscrivent dans une démarche économique d'aménagement de l'espace ou de maîtrise d'ouvrage »⁹¹⁶. La cession de l'immeuble est assujétiée à la taxe sur la valeur ajoutée lorsque l'intention du cédant « fait apparaître une telle volonté de valoriser son activité et de répondre aux besoins des acquéreurs

⁹⁰⁹ BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-40.

⁹¹⁰ BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-60.

⁹¹¹ CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-180/10 et 181/10, *précit.*, point 39.

⁹¹² CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-180/10 et 181/10, *précit.*, point 40.

⁹¹³ Sophie de FONTAINE, « Cessions de foncier réalisées par des exploitants agricoles et TVA : précisions sur quelques imprécisions », *Revue de Droit rural*, n°400, février 2012, étude 2.

⁹¹⁴ Il convient de rappeler que les activités des personnes publiques peuvent être soit hors champ d'application de la TVA, soit dans le champ en cas de potentielles distorsions de concurrence, soit dans le champ « en tout état de cause ».

⁹¹⁵ Jean SCHMIDT et Emmanuel KORNPORBST, *Fiscalité immobilière*, Lexis Nexis, Précis fiscal, 12^{ème} éd., 2013, p.115.

⁹¹⁶ BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-120.

comme pourrait le faire un intervenant privé »⁹¹⁷. En revanche, en sens inverse, « *pas plus que pour tout autre assujetti, les cessions d'immeubles réalisées par l'Etat, une collectivité ou un organisme public n'ont à être soumises à la TVA lorsqu'elles s'inscrivent purement dans le cadre de la gestion de leur patrimoine* »⁹¹⁸. Il convient alors de rechercher l'intention du cédant, notamment au travers de la délibération autorisant la cession de l'immeuble pour déterminer si elle s'inscrit dans une démarche économique ou strictement patrimoniale⁹¹⁹.

519. Il est enfin notable que lorsque la cession d'un bien s'opère par le biais d'un contrat de cession-bail, dans le cadre duquel l'acquéreur concède un crédit-bail au vendeur, elle donne nécessairement lieu au paiement de taxe de publicité foncière et non à la taxe sur la valeur ajoutée prévue en matière immobilière, en vertu du H de l'article 1594 F *quinquies* du code général des impôts⁹²⁰, que cette opération soit réalisée par une personne publique ou une personne privée.

520. Il ressort donc clairement, notamment du BOFiP, que la logique de l'assimilation conduit à traiter de manière neutre les cessions d'immeubles effectuées par des personnes privées et celles réalisées par des personnes publiques. Le redevable de la taxe sur la valeur ajoutée, nouvellement créée par la cession, est, en tout état de cause, le cédant. Il en va de même en ce qui concerne la taxe qui sera due par la personne qui constitue des droits réels sur son bien. Les personnes publiques peuvent choisir l'option de l'assujettissement à la TVA, comme les personnes privées.

2. Les conséquences fiscales de la constitution de droits réels

521. En vertu du 5° de l'article 260 du code général des impôts, « *peuvent sur leur demande acquitter la taxe sur la valeur ajoutée : [...] les personnes qui consentent un bail visé au 1° bis de l'article 261 D* », c'est-à-dire consistant en « *[une location] d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel* ». Autrement dit, bien qu'exonérés pour ces baux, les bailleurs peuvent choisir l'assujettissement sur option à la taxe sur la valeur ajoutée. Il convient alors de déterminer les droits réels ainsi visés par le

⁹¹⁷ *Ibid.*

⁹¹⁸ BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-130.

⁹¹⁹ BOI-TVA-IMM-10-10-10-10-140.

⁹²⁰ L'article 1594 F *quinquies* dispose que « *sont soumises à la taxe de publicité foncière ou au droit d'enregistrement au taux de 0,7% : [...] H. Les acquisitions, par une sociétés de crédit-bail, d'immeubles dont elle concède immédiatement la jouissance au vendeur par un contrat de crédit-bail [...]* ».

code général des impôts. L'article 261 D dudit code évoquant expressément les baux conférant un droit réel, prévoit que sont exclues de l'exonération et du droit d'option pour l'assujettissement « *les opérations portant sur les droits réels principaux (nue-propriété, usufruit, droits indivis, droit de superficie, servitude, etc.)* »⁹²¹, pour reprendre les termes du bulletin officiel des finances publiques. Plus précisément, « *tant la constitution de tels droits au profit d'un tiers par le propriétaire d'un immeuble que leur cession par celui qui s'en trouve être titulaire [...] est susceptible d'être soumise à la TVA suivant le régime du bien immeuble auquel il se rapporte* ». En revanche, sont concernés par l'option pour la TVA, particulièrement, les baux à construction ou les baux emphytéotique. Comme le précise la doctrine fiscale, « *le législateur n'a entendu exclure de la règle d'assimilation au régime applicable au sous-jacent prévue au 1° du I du I de l'article 257 du CGI que la composante locative associée au droit réel dont dispose le preneur d'un bail emphytéotique ou d'un bail à construction. Dès lors, il s'ensuit que l'exonération spécifique visée au 1° bis de l'article 261 D [...] ne trouve à s'appliquer qu'à la constitution du droit au profit du preneur ainsi qu'aux loyers susceptibles d'être stipulés au long du contrat* »⁹²². Toutefois, cette clarification du code général des impôts laisse ouverte la problématique liée aux droits réels accordés par les personnes publiques. Il semble aller de soi que lorsqu'elles sont le résultat d'un bail droit privé, tels que les baux emphytéotiques⁹²³ ou les baux à construction⁹²⁴, les locations sont exonérées de TVA en vertu de l'article 261 D du code général des impôts et ouvrent droit à l'option de taxation selon le 5° de l'article 260 du même code. La question se pose s'agissant des baux emphytéotiques administratifs, des contrats et marchés de partenariat ou encore des autorisations d'occupation du domaine public conférant des droits réels. Plus précisément, il convient de déterminer si les droits réels attribués au cocontractant de la personne publique peuvent relever des dispositions générales du 1° bis de l'article 261 D du code général des impôts.

522. Malgré les dispositions de l'article L.1311-2 du code général des collectivités territoriales, selon lesquelles « *un bien immobilier appartenant à une collectivité territoriale peut faire l'objet d'un bail emphytéotique prévu à l'article L.451-1 du code*

⁹²¹ BOI-TVA-IMM-10-10-20-80.

⁹²² BOI-TVA-IMM-10-10-20-90.

⁹²³ BOI-ENR-JOMI-30-60 : « *les baux emphytéotiques qui concourent à la production d'immeubles sont assujettis, sur option à la TVA* ».

⁹²⁴ BOI-ENR-JOMI-30-170 : « *les baux à construction sont soumis, sur option à la TVA (CGI, art.260, 5°)* ».

rural et de la pêche maritime en vue de la réalisation d'une opération d'intérêt général relevant de sa compétence [...] », le bail emphytéotique administratif est d'une nature différente du bail emphytéotique de droit privé, précisément visé à l'article L.451-1 du code rural et de la pêche maritime. Il obéit à ce titre à un régime juridique distinct. Ainsi, « *bien que contraire aux dispositions du code rural, le maintien d'un pouvoir de résiliation unilatérale a été admis, au nom du caractère administratif du contrat*⁹²⁵, alors que la Cour de cassation censure systématiquement les clauses introduisant de la précarité dans un tel contrat. En outre, si la cession libre du droit réel conféré par le bail découle du Code rural, elle est proscrite dans le BEA, au nom du caractère personnel et non cessible des autorisations d'occupation du domaine public »⁹²⁶. Par ailleurs, la possibilité d'hypothéquer le droit acquis à l'occasion d'un bail emphytéotique administratif est limitée à « *la garantie des emprunts contractés par le preneur en vue de financer la réalisation ou l'amélioration des ouvrages situés sur le bien loué* »⁹²⁷. Les droits réels accordés au preneur d'un bail emphytéotique sont donc moins contraints que les droits attribués au preneur d'un bail emphytéotique administratif. Toutefois, cela n'empêche pas la qualification de droits réels à ces derniers. Ainsi, cette expression est reprise notamment au 2° de l'article L.1311-3 du code général des collectivités territoriales. Il est donc constant que les preneurs d'un bail emphytéotique administratif disposent d'un droit réel strictement encadré. Pour Marion UBAUD-BERGERON, par exemple, « *la spécificité du bail emphytéotique administratif au regard du bail emphytéotique de droit commun se manifeste essentiellement dans les droits qui lui sont reconnus : s'il dispose bien d'un droit réel susceptible d'hypothèque et de cession, ces deux facultés ne peuvent s'exercer qu'en respectant de strictes conditions* »⁹²⁸. Il reste désormais à déterminer si l'article 261 D du code général des impôts ne vise que les droits réels issus des contrats de droit privé, ou bien l'ensemble des droits réels, y compris ceux qui découlent d'un bail emphytéotique administratif, et plus largement des contrats dont disposent seulement les personnes publiques, quand bien même leur

⁹²⁵ CE, Section, 25 février 1994, n°144641, Sofap Marignan, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *RFDA*, n°3, mai-juin 1994, pp.510-519 ; commentaire Etienne FATOME et Philippe TERNEYRE, *CJEG*, n°504, novembre 1994, pp.569-585 ; note Hugues PERRINET-MARQUET, *AJDA*, n°7-8, juillet-août 1994, pp.550-555 ; *Rec.* p.94 : « [...] contrairement aux dispositions de l'article L.451-5 du code rural, le bailleur a en l'espèce le droit de résilier unilatéralement la convention dans certaines hypothèses [...] ».

⁹²⁶ Elise LANGELIER, « Le bail et le juge administratif : de l'art d'exorbiter le droit privé », *JCP A*, n°27, 7 juillet 2017, n°2207.

⁹²⁷ Article L.1311-3 du code général des collectivités territoriales.

⁹²⁸ Marion UBAUD-BERGERON, « Bail emphytéotique administratif », *JCl administratif*, fasc. 681, 2009

étendue serait restreinte par rapport aux premiers. Il semble qu'il faille avoir une lecture extensive des dispositions du code général des impôts. En effet, l'article 261 D vise expressément les baux « *conférant un droit réel* ». Or, rien ne dit que le législateur a entendu restreindre l'exonération de TVA, et l'option pour l'assujettissement, aux seuls baux communs, excluant dès lors notamment les baux emphytéotiques administratifs. Surtout, ces dispositions sont en accord avec l'article 137 de la directive n°2006/112/CE relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, qui est une reprise du B de l'article 13 de la sixième directive, notamment en ce qu'il dispose que « *les Etats membres peuvent accorder à leurs assujettis le droit d'opter pour la taxation des opérations suivantes : [...] l'affermage et la location de biens immeubles* ». Or, l'arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes du 4 octobre 2001, *Stichting Goed Wonen* précise d'une part que « *la caractéristique commune des opérations que l'article 13 [...] exclut du champ d'application de l'exonération est précisément qu'elles impliquent une exploitation plus active des biens immeubles [...]* »⁹²⁹. D'autre part, « *l'article [en question] doit être interprété en ce sens qu'il ne s'oppose pas à une disposition nationale [...] qui, aux fins de l'application de l'exonération de TVA, permet d'assimiler à l'affermage et à la location d'immeubles la constitution, pour une durée convenue et contre rémunération, d'un droit réel conférant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble tel que le droit d'usufruit en cause au principal* »⁹³⁰. Or, dans un arrêt du 18 novembre 2004, *Temco*, la CJCE a précisé que « *la durée même de la location n'est donc pas, à elle seule, l'élément déterminant permettant de qualifier un contrat de location d'immeuble* »⁹³¹. Ainsi, « *il n'est pas indispensable que cette durée ait été fixée lors de la conclusion du contrat* »⁹³². Surtout, l'avocat général, dans ses conclusions sous cet arrêt précise que « *"durée convenue" n'équivaut pas à "durée déterminée", de sorte que la cession de l'usage d'un bien ne cesse pas d'être, de ce seul fait, une location au sens de la sixième directive* »⁹³³. Autrement dit, la précarité d'une convention ne l'empêche pas d'être reconnue comme une location d'immeuble. Dès lors, la potentielle précarité du bail emphytéotique administratif ne l'exclut pas du bénéfice de

⁹²⁹ CJCE, 4 octobre 2001, aff. C-326/99, *Stichting Goed Wonen*, conclusions Francis Geoffrey JACOBS, *Rec. CJCE* p.I-06831, point 52.

⁹³⁰ CJCE, 4 octobre 2001, aff. C-326/99, *précit.*, point 59.

⁹³¹ CJCE, 18 novembre 2004, aff. C-284/03, *Etat belge contre Temco Europe SA*, conclusions de l'avocat général Damaso RUIZ-JARABO COLOMER ; note Valérie LE QUINTREC, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n° 146, 9 décembre 2004 ; *Rec. CJCE* p.I-11237, point 21.

⁹³² CJCE, 18 novembre 2004, aff. C-284/03, *précit.*, point 22.

⁹³³ Conclusions de l'avocat général Damaso RUIZ-JARABO COLOMER sous l'arrêt de la CJCE du 18 novembre 2004, *Temco*, point 29.

l'exonération de la TVA, et partant de l'option offerte par l'article 260 du code général des impôts. D'ailleurs, un tel contrat permet une exploitation active du bien immeuble, préconisée par la jurisprudence communautaire.

523. Un raisonnement similaire peut être tenu s'agissant des contrats et marchés de partenariat. Ces deux contrats emportent également une autorisation d'occupation temporaire. Surtout, l'article 13 de l'ordonnance n°2204-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat dispose que « *lorsque le contrat emporte occupation du domaine public, il vaut autorisation d'occupation de ce domaine pour sa durée. Le titulaire a, sauf stipulation contraire de ce contrat, des droits réels sur les ouvrages et équipements qu'il réalise. Ces droits lui confèrent les prérogatives et obligations du propriétaire, dans les conditions et les limites définies par les clauses du contrat ayant pour objet de garantir l'intégrité et l'affectation du domaine public* ». Ces dispositions ont été reprises par l'article 85 de l'ordonnance n°2015-899 du 24 juillet 2015 relative aux marchés publics. L'application de la jurisprudence communautaire précédente permet de penser que le contrat de partenariat et à sa suite le marché de partenariat peuvent être assimilés à une location d'immeubles. En effet, il s'agit bien, par l'établissement d'un tel contrat de « *la constitution, pour une durée convenue et contre rémunération, d'un droit réel conférant à son titulaire un pouvoir d'utilisation sur un bien immeuble* ». Par ailleurs, le 1° bis de l'article 261 D du code général des impôts exonère de TVA « *[une location] d'immeubles résultant d'un bail conférant un droit réel* ». Or, les contrats et marchés de partenariat peuvent être assimilés à des baux conférant un droit réel. Cette précision vaut également pour les autorisations d'occupation du domaine public conférant un droit réel. En effet, « *l'AOT est constitutive de droits réels au profit de son bénéficiaire [...]. [Elle] confère donc à son titulaire, pour la durée de l'autorisation et dans certaines limites, les prérogatives et obligations d'un propriétaire. Aussi, même si elle ne peut, au plan juridique, être assimilée à un bail car, étant constituée sur le domaine public, elle reste précaire et révocable à tout moment moyennant indemnité, l'AOT paraît, au plan de la TVA, être assimilable à un bail* »⁹³⁴. Dans ce cas, comme dans le cadre d'un contrat ou d'un marché de partenariat, les conventions sont exonérées de TVA en vertu du 1° bis de l'article 261 D du code général des impôts. Elles peuvent toutefois être taxées sur option selon le 5° de l'article 260 du même code.

⁹³⁴ Elisabeth ASHWORTH et al., *op.cit.*, p.242.

524. Il est donc constant qu'en matière de TVA, dans une logique de neutralité, les contrats passés par les personnes publiques sont assimilés aux contrats passés par les personnes privées dès lors qu'ils sont constitutifs de droits réels. Cela vaut évidemment pour les contrats communs passés par les propriétaires publics mais également pour les contrats qui leur sont propres tels que les baux emphytéotiques administratifs ou les contrats et marchés de partenariat. Cette perspective rejoint celle de la TVA occasionnée, en matière immobilière, par les actes de cession d'un bien. A la différence des charges supplémentaires de droits de mutation, la taxe sur la valeur ajoutée, bien que supplémentaire par rapport à une attitude passive du propriétaire public, reste à la charge de ce dernier. D'autres impositions, liées à la propriété, ne sont pas créées par l'acte de gestion mais préexistent à celui-ci. En revanche, l'acte de gestion permet de transférer la charge du propriétaire vers le partenaire.

§ 2. L'assimilation dans le transfert des impôts liés à la propriété permis par la gestion des biens

525. Par principe, la taxation de la propriété repose sur le propriétaire. En vertu de l'article 1400 du code général des impôts, « *toute propriété, bâtie ou non bâtie, doit être imposée au nom du propriétaire actuel* ». C'est pourtant cette imposition qui est le plus sujette à transfert vers un partenaire. Alors que la propriété suppose un lien juridique entre une personne et un bien, cette solution peut rendre plus délicate la question d'une taxation de la propriété. Les personnes qui ont l'usage du bien peuvent être imposées aux taxes foncières, comme si la propriété juridique s'effaçait derrière la propriété économique du bien. Ce transfert de taxes dues à raison de la propriété peut s'opérer en vertu de la loi (A). Il peut également être réalisé par la voie contractuelle (B). Dans les deux cas de figure, les personnes publiques disposent des mêmes moyens juridiques que les personnes privées.

A. L'assimilation dans le transfert légal des taxes foncières

526. Lorsqu'ils constituent des droits réels sur leurs propriétés, les propriétaires accordent des droits qui, sans être de véritables droits de propriété, peuvent sous certains aspects s'y apparenter. Dans ce cas-là, l'imposition est due par le bénéficiaire du droit réel. Cette règle est valable, que le propriétaire initial soit une personne publique ou une

personne privée (1). La règle générale peut entraîner quelques hésitations lorsque les personnes publiques transfèrent un bien par le biais d'une délégation de service public. Pourtant le juge a réglé la question en s'appuyant justement sur le régime commun, après avoir déterminé le propriétaire du bien (2).

1. *Le transfert légal des taxes foncières comme conséquence de la constitution de droits réels sur le bien*

527. Le II de l'article 1400 du code général des impôts dispose que « *lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit ou loué par bail emphytéotique, soit par bail à construction, soit par bail à réhabilitation ou fait l'objet d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel, la taxe foncière est établie au nom de l'usufruitier, de l'emphytéote, du preneur à bail à construction ou à réhabilitation ou du titulaire de l'autorisation* ». Si l'imposition de l'emphytéote, du preneur à bail à construction ou à réhabilitation est ancienne, celle du titulaire de l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public est plus récente. Elle a été introduite par l'article 106 de la loi n°2003-1311 de finances pour 2004 du 31 décembre 2003, à la suite d'un amendement déposé puis adopté au Sénat en première lecture puis adopté tant par la commission mixte paritaire que par l'Assemblée nationale. Plus précisément, l'objet de l'amendement consistait, selon leurs auteurs, à permettre « *d'imposer les titulaires d'autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive de droits réels délivrée en application des articles L.34-1 et suivants du code du domaine de l'Etat. En effet, ils ne sont pas propriétaires des ouvrages qu'ils réalisent et ne revêtent pas la qualité d'usufruitier, d'emphytéote ou de preneur d'un bail à construction ou à réhabilitation. Quant à l'Etat, il ne devient propriétaire des ouvrages qu'à l'expiration de l'autorisation ; il ne peut donc être imposé à la taxe foncière pendant la période de validité de l'autorisation* »⁹³⁵. Il ressort surtout des débats au Sénat que l'adoption de cet amendement dépend d'une volonté d'harmonisation fiscale entre toutes les formes de détention de droit réel, qu'elles soient de droit privé ou de droit public. Ainsi, le ministre délégué Alain LAMBERT remarque que « *selon la loi, ne sont imposables à la taxe foncière que le propriétaire et certains titulaires de droits réels limitativement énumérés, parmi lesquels ne figure pas le titulaire d'une autorisation*

⁹³⁵ Amendement n°II-134 rect. au projet de loi de finances pour 2004, présenté au Sénat par Jacques VALADE, Jean-Claude GAUDIN et Roland du LUART, 8 décembre 2003.

d'occupation temporaire [...] Le seul moyen d'imposer ce titulaire de l'autorisation est de l'inscrire dans la loi ». Il semblait alors nécessaire, pour reprendre ces propos, « *de rétablir l'égalité devant l'impôt* »⁹³⁶. Les droits réels accordés par les personnes publiques sur leurs biens semblent donc être traités de manière unifiée. De plus, les droits réels accordés tant par les personnes publiques que par les personnes privées semblent être assimilés s'agissant de l'imposition aux taxes foncières. D'ailleurs, alors que les impositions en cause avaient été établies antérieurement à l'extension des dispositions du II de l'article 1400 du code général des impôts aux autorisations d'occupation domaniale assorties de droit réel, le Conseil d'Etat, dans deux décisions du 16 mars 2010⁹³⁷, a estimé qu'une société titulaire d'une autorisation d'occupation du domaine public, bénéficiaire d'un droit réel, était redevable de la taxe foncière. Pour cela, il s'appuie sur l'existence de ces droits réels. Comme le rappelle Jean-Baptiste VILA, « *les droits réels concrétisent une propriété (à un certain degré en tout cas) pour le délégataire qui a pour conséquence de le rendre redevable de cette taxe* »⁹³⁸. Le juge permet ainsi de manière prétorienne une assimilation fiscale entre les différentes modalités d'octroi de droits réels, dans une perspective de neutralité.

528. Une hésitation subsiste toutefois quant à l'assimilation fiscale entre les droits réels accordés lors de la signature d'un bail emphytéotique et ceux accordés à l'occasion de la passation d'un bail emphytéotique administratif. Dans un arrêt du 24 novembre 2010, Association Lehugeur-Lelièvre⁹³⁹, le Conseil d'Etat rappelle bien qu'un département, propriétaire d'un bien, peut conclure un bail emphytéotique avec une association pour la gestion de ce bien. Dans ce cas, et les conclusions de Laurent OLLEON sont claires, « *c'est l'association qui, en sa qualité d'emphytéote, est redevable légal des taxes foncières* ». Pour Gabriel ECKERT, cet arrêt « *apporte d'utiles précisions sur l'application des règles relatives à la fiscalité locale aux baux emphytéotiques et cela qu'il s'agisse de contrats de droit privé ou de baux*

⁹³⁶ Alain LAMBERT, Compte rendu intégral des débats, séance du 9 décembre 2003, JOS, n°120, 10 décembre 2003, p.9742.

⁹³⁷ CE, 16 mars 2010, n°324239, Société CIMEP et CE, 16 mars 2010, n°324240, Société Sogébail, *Contrats et Marchés publics*, n°6, juin 2010, comm. 228 ; inédits au recueil.

⁹³⁸ Jean-Baptiste VILA, « La détermination du statut fiscal des biens de retour d'une délégation de service public », commentaire sous CE, 27 février 2013, n°337634, ministre du budget contre CCI de Béthune, *JCP A*, n°4, 27 janvier 2014, n°2021.

⁹³⁹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehugeur-Lelièvre, *précit*.

emphytéotiques administratifs »⁹⁴⁰. Il sous-entend donc que d'un point de vue fiscal, les baux emphytéotiques de droit privé et les baux emphytéotiques administratifs sont assimilés quant aux redevables des taxes foncières. La même position est adoptée par Loïc LEVOYER, qui précise que « *lorsqu'elle est due, la taxe foncière est établie au nom de l'emphytéote* »⁹⁴¹, que ce soit dans le cadre d'un bail emphytéotique de droit privé, d'un bail emphytéotique administratif ou d'un bail emphytéotique hospitalier. Toutefois, il convient de rappeler que l'arrêt Lehugeur-Lelièvre sur lequel se fondent ces auteurs pour montrer que l'emphytéote est le redevable des taxes foncières dans le cadre d'un bail emphytéotique administratif portait sur un bail emphytéotique de droit privé. La solution dégagée par le Conseil d'Etat est donc logique. La position soutenue notamment par Loïc LEVOYER et Gabriel ECKERT peut en revanche être plus contestable juridiquement. C'est ainsi que Jean-Luc ALBERT montre que « *ni le BEA, ni le BEH ne sont explicitement visés par cette disposition mais seulement le bail emphytéotique. Est-ce à dire qu'il faudrait donner à la référence au bail emphytéotique visé à cet article 1400 une interprétation extensive en faveur des contrats administratifs de type BEA ? On peut ne pas adhérer à cette approche* »⁹⁴². D'ailleurs, dans une décision du 16 octobre 2002, la cour administrative d'appel de Nantes, rappelant que « *le droit de libre cession constitue un caractère essentiel du bail emphytéotique* », écarte l'application de l'article 1400 du code général des impôts. En effet, pour la cour, « *si la loi n°88-13 du 5 janvier 1988 [...] a ouvert aux collectivités territoriales la possibilité de consentir des baux emphytéotiques pour lesquels la cession du droit au bail est subordonnée à un agrément de la collectivité propriétaire du bien, ces baux, qui obéissent à un régime particulier, n'entrent pas dans le champ d'application des dispositions de l'article 1400 du CGI antérieures à l'entrée en vigueur de cette loi* »⁹⁴³. Pourtant, en sens inverse, le Conseil d'Etat a jugé comme infondé le moyen d'un requérant selon lequel « *les dispositions alors en vigueur de l'article 1400, II du CGI ne comprenait pas dans leur champ le bail emphytéotique administratif* »⁹⁴⁴. En l'espèce, la société requérante avait été reconnue redevable de la taxe sur les propriétés bâties pour des constructions édifiées par elle sur le

⁹⁴⁰ Gabriel ECKERT, « *Condition d'application des taxes foncières* », commentaire sous l'arrêt du Conseil d'Etat, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehugeur-Lelièvre, *Contrats et Marchés publics*, février 2011, comm. 58.

⁹⁴¹ Loïc LEVOYER, « La fiscalité des baux emphytéotiques administratifs », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°108, mars 2011, pp. 57.

⁹⁴² Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.77.

⁹⁴³ CAA Nantes, 16 octobre 2002, 98NT119 et 99NT1666, Organisme de gestion de l'école catholique Saint-Vincent-de-Paul, *Dr. Fisc.*, n°10, 5 mars 2003, comm. 182.

⁹⁴⁴ CE (na), 8^{ème} sous-section, 21 octobre 2005, n°270647, Société Etienne, *RJF*, n°1, janvier 2006, n°51.

domaine public d'un marché d'intérêt national sur le fondement du II l'article 1400 du code général des impôts car elle était titulaire d'un bail emphytéotique administratif. L'administration fiscale, pour sa part, semble trancher en faveur d'une imposition de l'emphytéote. Etudiant la question du bail emphytéotique administratif, le bulletin officiel des finances publiques précise que « *l'imposition des terrains et des constructions qui y sont édifiées (lesquelles sont la propriété du preneur jusqu'à l'expiration du bail) sera toujours effectuées entre les mains de l'opérateur emphytéote pendant la durée du bail* »⁹⁴⁵. Pourtant, cette solution n'est pas totalement satisfaisante compte tenu de l'état du droit actuel. Si l'imposition semble en accord avec la tendance à l'assimilation des biens des personnes publiques et des biens des personnes privées qui se développe, une évolution législative visant à clarifier la solution dégagée en matière de bail emphytéotique semble nécessaire, bien que le recours au BEA soit aujourd'hui de plus en plus contraint par la réforme législative visant la commande publique.

529. Si les contrats passés par l'organisme public et attribuant un droit réel au cocontractant sont visés par le II l'article 1400 du code général des impôts, il en va différemment des conventions de délégation de service public. Toutefois, en la matière, le juge administratif fait une application classique du principe posé au I de l'article 1400 dudit code, selon lequel « *toute propriété, bâtie ou non bâtie, doit être imposée au nom du propriétaire actuel* ».

2. *La question du transfert des taxes foncières dans le cadre d'une délégation de service public*

530. Plus précisément, les juridictions administratives combinent ces dispositions avec les principes dégagés en matière de délégation de service public pour déterminer la propriété des biens. Ainsi, l'autorité délégante est imposée au titre des taxes foncières pour les biens de retour. Ces derniers sont en effet considérés comme faisant partie, *ab initio*, de son patrimoine. Dans une décision du 21 avril 1997, *Ministre du budget contre Société SAGIFA*⁹⁴⁶, le Conseil d'Etat a ainsi jugé que le délégataire, qui a édifié des constructions sur le domaine public de la SNCF « *non pour les besoins du service public,*

⁹⁴⁵ BOI-IF-TFB-10-20-20-45.

⁹⁴⁶ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 21 avril 1997, n°147602, *Ministre du budget contre Société SAGIFA*, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA ; *Dr. Fisc.*, n°37, 10 septembre 1997, comm. 928 ; note Etienne FATOME et Philippe TERNEYRE, *RFDA*, n°5, octobre 1997, pp.935-940 ; commentaire Christian LAVIALLE, *Droit Administratif*, n°10, octobre 1997, comm. 316 ; note Jean-Bernard AUBY et Christine MAUGUE, *RDI*, n°3, juillet-septembre 1997, p.418 ; inédit au recueil.

mais pour les seuls besoins de l'activité du concessionnaire », demeurait « propriétaire pendant la validité de la concession des installations et constructions réalisées par lui sur le domaine public ». Dès lors, la société délégataire « était légalement redevable [...] de la taxe foncière sur les propriétés bâties » sur ces constructions, en vertu de l'article 1400 du code général des impôts. Par la suite, le Conseil d'Etat a clarifié et systématisé les principes permettant de déterminer le propriétaire d'un bien dans le cadre d'une délégation de service public. Dans sa décision d'assemblée du 21 décembre 2012, Commune de Douai⁹⁴⁷, le Conseil d'Etat a suivi les conclusions de son rapporteur public, selon qui, d'une part, « les biens de retour présentent, pour simplifier, une double caractéristique : ils reviennent obligatoirement au concédant en fin de concession et celui-ci doit en être regardé comme le propriétaire ab initio, avec les conséquences qui s'en déduisent, notamment sur le plan fiscal : c'est le concédant qui est imposable au titre des taxes foncières ». D'autre part, il précise que « à l'expiration de la concession, les biens nécessaires au service public doivent revenir gratuitement au concédant, à la seule réserve de l'indemnisation des investissements non amortis ». En revanche, reprenant la jurisprudence antérieure, Bertrand DACOSTA rappelle que « si le concédant ne dispose que de la simple faculté de prendre possession d'un bien à l'expiration du contrat, le concessionnaire a, jusqu'à cette date, la qualité de propriétaire de ce bien, et ce dernier entre dans la catégorie des biens de reprise. [...] Enfin les biens propres demeurent, en toute hypothèse, propriété du concessionnaire ». L'arrêt Commune de Douai, en clarifiant la détermination et le régime des biens de retour, emporte nécessairement des conséquences fiscales. Le propriétaire du bien de retour est le concédant, et ce depuis le début. Il est donc primordial de connaître le périmètre de ces biens, avant de faire, finalement, une application commune de l'article 1400 du code général des impôts. Dans sa décision du 27 février 2013, Ministre du budget contre CCI

⁹⁴⁷ CE, Assemblée, 21 décembre 2012, n°342788, Commune de Douai, conclusions Bertrand DACOSTA, *RFDA*, n°1, janvier 2013, pp.25-37 ; note Lucienne ERSTEIN, *JCP G*, n°1, 7 janvier 2013, n°33 ; note Etienne AMBLARD et Sylvain BERGES, *La Gazette du Palais*, n°30-31, 30 janvier 2013, pp.11-13 ; note David CAPITANT, *D.*, n°4, 31 janvier 2013, p.252 ; note François LLORENS et Pierre SOLER-COUTEAUX, *Contrats et Marchés Publics*, n°11, novembre 2013, repère 10 ; note Jean FACON, *RLCT*, n°87, 1^{er} février 2013, p.60 ; note Jean-Pierre JOUGUELET, *Le Moniteur – Contrats publics*, n°129, février 2013, pp.13-14 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°2, février 2013, comm. 41 ; commentaire Jean-Sébastien BODA et Philippe GUELLIER, *JCP A*, n°8, 18 février 2013, n°2044 ; commentaire Jean-Baptiste VILA, *JCP A*, n°8, 18 février 2013, n°2045 ; Marie-Christine ROUAULT, *RLCT*, n°88, 1^{er} mars 2013, pp.41-44 ; commentaire Gweltaz EVEILLARD, *Droit Administratif*, n°3, mars 2013, comm. 20 ; note Xavier DOMINO et Aurélie BRETONNEAU, *AJDA*, n°8, 4 mars 2013, pp.457-464 ; note Fanny MICHEL, *LPA*, n°59, 22 mars 2013, pp.9-20 ; *Rec.* p.477-496.

de Béthune⁹⁴⁸, le Conseil d'Etat a appliqué pour la première fois les solutions dégagées par son arrêt du 21 décembre 2012 pour déterminer le redevable des taxes foncières. Dès lors qu'une autorité concédante prend possession d'un bien, à l'issue d'une concession ou d'une délégation de service public, sans indemnité, sous réserve des biens non amortis, elle en est considérée comme le propriétaire dès sa réalisation. Elle est donc le redevable des taxes foncières, sauf si un droit réel a été accordé au concessionnaire ou au délégataire. Dans une décision ultérieure du 21 octobre 2013, SEMIDEP⁹⁴⁹, le Conseil d'Etat a rappelé que « *la circonstance que le contrat de concession prévoit le versement au concessionnaire, à l'expiration de la concession, d'une indemnité destinée à compenser la valeur non amortie des biens nécessaires au fonctionnement du service public ne fait nullement obstacle [...] à ce que ces biens appartiennent, dès leur réalisation ou leur acquisition, à la personne publique* ». L'autorité concédante est alors le redevable des taxes foncières, dans la mesure où le bien est un bien de retour, quand bien même la personne publique contractante aurait versé ce type d'indemnité en fin de contrat. *A contrario*, le Conseil d'Etat a pu juger que lorsqu'une collectivité met un terrain à disposition d'une personne, publique ou privée, en vue de bâtir des biens pour exécuter une mission de service public, dans le cadre d'une convention non-constitutive de droit réel, cette dernière « *doit être [regardée] comme le propriétaire au sens et pour l'application du I de l'article 1400 du code général des impôts* »⁹⁵⁰. Cette solution est logique, dans la mesure où le cocontractant est alors considéré comme le propriétaire du bien construit, jusqu'à ce que la collectivité le devienne à l'issue de la convention de mise à disposition⁹⁵¹. De la même manière, le Conseil d'Etat a précisé, dans une décision du 23 juillet 2014⁹⁵², que « *le régime applicable aux biens d'une concession ou d'une délégation de service public n'est pas applicable lorsqu'est en cause un contrat de droit privé conclu entre une collectivité publique donnant en location un immeuble relevant de*

⁹⁴⁸ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section, 27 février 2013, n°337634, ministre du budget contre CCI de Béthune ; *RJF*, mai 2013, n°504 ; commentaire Jean-Baptiste VILA, *JCP A*, n°4, 27 janvier 2014, n°2021 ; commentaire Jean-Pierre JOUGUELET, *RLCT*, n°91, juin 2013, pp.40-42 ; commentaire Gabriel ECKERT, *Revue Contrats et Marchés publics*, n°5, mai 2013, comm. 146 ; note Martin COLLET, *Dr. Fisc.*, n°16, 18 avril 2013, comm. 246 ; mentionné aux tables du recueil.

⁹⁴⁹ CE, 21 octobre 2013, n°358873, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat contre société SEMIDEP ; conclusions Benoît BOHNERT et observations Xavier CABANNES, *BJCL*, n°11, novembre 2013, pp.757-762 ; note Jean-Baptiste VILA, *AJDA*, n°4, 3 février 2014, pp. 30-235 ; note Salim ZIANI, *JCP A*, n°51, 16 décembre 2013, n°2363 ; mentionné aux tables du Recueil.

⁹⁵⁰ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 28 janvier 2015, n°371501, Syndicat mixte de l'aéroport de Saint-Brieuc Armor, *précit.*

⁹⁵¹ Voir en ce sens, Martin COLLET, « Taxe foncière et équipements publics : le régime des délégations de service public n'est pas extensif ! », *Complément Services publics*, n°20, octobre 2015, p.11.

⁹⁵² CE, 23 juillet 2014, n°364490, Société Fibres ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°10, octobre 2014, comm. 273 ; inédit au recueil.

son domaine privé à un preneur ». Il convient alors d'examiner les stipulations contractuelles pour déterminer « le propriétaire actuel » du bien, redevable des taxes foncières, ainsi qu'en dispose le I de l'article 1400 du code général des impôts.

531. S'inscrivant dans le cadre général, l'organisme public peut, en vertu de la loi, transférer la charge de l'imposition de ses biens sur un partenaire. Cela passe notamment par l'attribution de droits réels sur les biens construits ou à construire. La personne publique dispose à cet effet d'un certain nombre de mécanismes, « *qui ne sont en réalité pas spécifiques aux personnes publiques mais de droit commun* »⁹⁵³, pour reprendre les propos de Jean-Luc ALBERT. Parallèlement, au-delà de l'organisation législative de ces transferts, la pratique contractuelle permet également de transférer certains impôts pesant sur un bien du propriétaire sur un partenaire. Ces possibilités sont similaires que le propriétaire soit une personne publique ou une personne privée.

B. L'assimilation dans le transfert contractuel des taxes pesant sur la propriété

532. Deux grands ensembles de techniques sont utilisables pour transférer des impositions légalement dues par le propriétaire, qu'il soit public ou privé, vers un partenaire. Il s'agit tout d'abord du transfert des taxes foncières par la voie contractuelle (2). Il s'agit ensuite des charges récupérables, dont la mention doit être inscrite dans un contrat (1).

1. Le transfert contractuel de la charge des taxes foncières

533. Il convient de rappeler que le redevable légal des taxes foncières est le propriétaire d'un bien. Or, du moins dans un cadre professionnel, ces taxes foncières peuvent être mises à la charge du locataire, à condition que les stipulations du contrat de bail le prévoient de manière explicite. Ainsi, la Cour de cassation, dans un arrêt du 3 juin 2004⁹⁵⁴, a pu juger que « *si les parties à un contrat de bail commercial peuvent convenir de déroger à [la règle selon laquelle la taxe foncière incombe au propriétaire], cette dérogation ne peut résulter que d'une clause expresse et explicite du bail dépourvue de toute ambiguïté* ». La Cour de cassation a par la suite repris cette jurisprudence, en l'étendant à l'ensemble des baux, et non pas seulement aux baux commerciaux, comme

⁹⁵³ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.75.

⁹⁵⁴ Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 3 juin 2004, n°02-18724, Société Amidis, inédit au bulletin.

pouvait le laisser supposer la formulation de l'arrêt du 3 juin 2004. Dans un arrêt du 26 mars 2013⁹⁵⁵, la Haute juridiction de l'ordre judiciaire précise que « *les parties à un contrat de bail ne peuvent mettre à la charge du locataire le paiement de l'impôt foncier que par une disposition expresse et exempte de toute ambiguïté* », en s'appuyant sur l'ancien article 1134 du code civil⁹⁵⁶, prévoyant notamment que « *les conventions légalement formées tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faites* ». Cette solution jurisprudentielle a été reprise, notamment, dans une décision du 22 mai 2013⁹⁵⁷ par laquelle la Cour de cassation déduit du contrat que « *le paiement de la taxe foncière par la locataire n'était pas expressément prévu dans le bail et ne pouvait se rattacher à la clause "taxes et autres à créer"* ». Formulée sur le fondement de l'ancien article 1134 du code civil, cette jurisprudence peut être étendue au-delà des baux commerciaux. Dans une décision du 15 septembre 2015⁹⁵⁸, la Cour de cassation a ainsi pu la reprendre au sujet d'un bail à construction. Pour la Cour, le fait que « *le bail de courte durée [...] stipulait, [...] que "le preneur s'engage à rembourser au bailleur [...], les impôts et taxes afférents à l'occupation des lieux" [exclut de manière claire et précise] nécessairement la taxe foncière en ce que celle-ci, afférente à la propriété du bien, ne concernait pas "l'occupation des lieux"* ».

534. Cette solution dégagée par la Cour de cassation dans les rapports contractuels établis entre deux contractants privés est similaire à la jurisprudence dégagée par le Conseil d'Etat lorsqu'un contrat est signé en présence d'au-moins une personne publique. Il est alors possible d'y voir une forme de neutralité, les différents baux signés, qu'ils soient publics ou privés étant alors assimilables lorsqu'il s'agit d'un acte professionnel. Dans une décision du 17 décembre 1958⁹⁵⁹, Ville de Constantine, le Conseil d'Etat a ainsi précisé que des stipulations contractuelles « *qui n'obligeaient la société qu'à supporter les charges de l'entretien des étages de magasins litigieux, n'ont eu ni pour objet, ni pour effet d'imposer à ladite société l'obligation de rembourser à la ville les*

⁹⁵⁵ Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 26 mars 2013, n°11-24311, Société Ed, note Frédéric PLANCKEEL, *AJDI*, n°11, novembre 2013, pp.755-756 ; note Pierre MOUSSERON, *JCP E*, n°24, 13 juin 2013, n°1344 ; inédit au bulletin.

⁹⁵⁶ L'ancien article 1134 du code civil est aujourd'hui en partie codifié à l'article 1103 du même code qui dispose que « *les contrats légalement formés tiennent lieu de loi à ceux qui les ont faits* ».

⁹⁵⁷ Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 22 mai 2013, n°12-18995, Société Delfimmo contre Société Séphora ; note Jehan-Denis BARBIER, *La Gazette du Palais*, n°214-215, 3 août 2013, pp.27-28 ; inédit au bulletin.

⁹⁵⁸ Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 15 septembre 2015, n°14-13817, Société Jouets Ecoiffier contre SCI du Marais ; note Bruno PAYS, *Annales des loyers*, n°11, 1^{er} novembre 2015, pp.117-118 ; inédit au bulletin.

⁹⁵⁹ CE, 17 décembre 1958, n°78723, Ville de Constantine, *Rec.* p.647.

contributions foncières qui incombait à celle-ci en sa qualité de propriétaire et qu'aucune autre stipulation de la convention n'exprime ni n'implique une telle obligation pour la société ». A contrario, cela signifie donc que la charge de contributions foncières dues par la commune peut être transférée sur son cocontractant. Cela doit toutefois être prévu expressément dans le contrat. Cette décision se rapproche donc de celles prises par la Cour de cassation. La jurisprudence est constante. Dans un arrêt du 28 novembre 1979⁹⁶⁰, le Conseil d'Etat a reconnu que la commune de Lyon pouvait valablement répercuter la charge de la contribution foncière sur son cocontractant puisqu'une clause prévoyait expressément que « *[la société concessionnaire] devra également acquitter tous impôts, contributions, taxes, cotisations, etc. légalement établis* ». De la même manière, une société peut supporter la charge de l'impôt foncier lorsque le contrat de concession passé avec une commune prévoit que « *les sociétés concessionnaires devront... supporter les contributions et taxes de toute nature établies ou à établir, tant celles qui leur incombent ou leur incomberaient du fait des concessions que celles qui sont ou seraient à la charge du propriétaire* »⁹⁶¹. Les conclusions du commissaire du gouvernement Olivier Fouquet, sous un arrêt ultérieur du 23 janvier 1993⁹⁶², éclaire encore davantage cette neutralité qui existe dans le transfert de la charge fiscale relative aux impôts fonciers vers le cocontractant, tant d'une personne privée que d'une personne publique. La nature particulière des baux commerciaux auraient pu entraîner une distinction entre ceux-ci et les baux conclus par des personnes publiques, en l'espèce une concession. Toutefois, Olivier FOUQUET s'appuie tant sur les arrêts du Conseil d'Etat précédent, notamment celui du 28 novembre 1979, que sur un arrêt de la chambre commerciale de la Cour de cassation du 4 décembre 1990, Société Segececo. A la lumière des deux jurisprudences, du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation, le commissaire du gouvernement relève que « *[l'article du contrat visant] "les impôts mobiliers et autres" et "toutes... taxes correspondantes, relatives tant au parc qu'aux installations annexes" n'a pas entendu exclure le remboursement par le concessionnaire de la taxe foncière sur les propriétés bâties* ». Cette jurisprudence a été à nouveau utilisée par la cour administrative de Lyon⁹⁶³, qui a souligné que « *les parties au contrat [peuvent], en vertu d'une stipulation expresse et précise de ce contrat, prévoir que le*

⁹⁶⁰ CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 28 novembre 1979, n°4571, Société immobilière Bellecour ; *RJF*, n°2, février 1980, n°123 ; *Dr. Fisc.*, n°4, 21 janvier 1980, comm. 165 ; inédit au recueil.

⁹⁶¹ CE, 17 novembre 1982, n°24728, SA SOGEPARC-Paris, *RJF*, n°1, janvier 1983, n°79.

⁹⁶² CE, 23 janvier 1993, n°62067, SA Sopark, conclusions Olivier FOUQUET, *LPA*, n°60, 19 mai 1993, pp.4-6 ; *Dr. Fisc.*, n°25, 23 juin 1993, comm. 1284 ; inédit au recueil.

⁹⁶³ CAA Lyon, 16 décembre 2014, n°13LY03454, Société d'équipement de Villard-de-Lans.

redevable légal d'une imposition soit remboursé du montant de cette imposition par l'autre partie ».

535. Il convient de rappeler que les baux, autres que les baux commerciaux, tels que le bail à construction, peuvent être concernés par le transfert de la charge finale de taxes foncières. Alors que le Conseil d'Etat ne s'appuie pas sur des dispositions législatives pour le permettre, la Cour de cassation s'appuie désormais explicitement sur l'ancien article 1134 du code civil. Cependant, en matière professionnelle, le résultat est le même. Le contrat peut permettre un transfert de charge des impôts fonciers. A côté de cette possibilité contractuelle, la loi prévoit expressément que certaines charges, dues par le propriétaire, peuvent être récupérées sur le locataire.

2. Le transfert contractuel des charges récupérables

536. L'article 18 de la loi n°86-1290 du 23 décembre 1986 tendant à favoriser l'investissement locatif dispose que *« les charges récupérables, sommes accessoires au loyer principal, sont exigibles sur justification en contrepartie : [...] 3° du droit de bail et des impositions qui correspondent à des services dont le locataire profite directement. La liste de ces charges est fixée par décret en Conseil d'Etat »*. Cet article a été abrogé et remplacé par l'article 25 de la loi n°89-462 du 6 juillet 1989 tendant à améliorer les rapports locatifs et portant modification de la loi n°86-1290. Toutefois le décret pris en application de l'article 18 de la loi n°86-1290 reste en application tant que les décrets pris pour appliquer les dispositions de la loi n°89-462 ne sont pas adoptés. Le décret n°87-713 du 26 août pris en application de l'article 18 de la loi du 23 décembre 1986 précise que parmi les charges récupérables figurent notamment la taxe de balayage et la taxe d'enlèvement des ordures ménagères. L'article L.442-3 prévoient le même dispositif pour les immeubles appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré.

537. Dans un arrêt du 10 janvier 1996⁹⁶⁴, la Cour de cassation a rappelé que l'absence d'une clause indiquant la récupération de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'empêchait pas le propriétaire de l'exiger. En effet, *« à compter du 13 novembre 1982 et nonobstant toute disposition ou stipulation contraire, dans les immeubles appartenant aux organismes d'habitations à loyer modéré, les charges récupérables [...] sont*

⁹⁶⁴ Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 10 janvier 1996, n°94-11950, Société d'HLM La Renaissance immobilière chalonaise ; *bull. civ*, III, n°9.

exigibles [...] ». Autrement dit, la récupération des charges limitativement énumérées par les dispositions législatives et réglementaires est possible même dans le silence du contrat de bail, sauf clause contractuelle contraire. Toutefois, ce raisonnement ne vaut que pour les baux de droit commun. En effet, en matière commerciale, la position de la Cour de cassation est inversée. Dans une décision du 13 juin 2012⁹⁶⁵, la Cour précise ainsi que « *s'agissant d'un bail commercial, la taxe d'enlèvement des ordures ménagères ne peut être mise à la charge du preneur qu'en vertu d'une stipulation contractuelle* ». Pour Philippe BILLET et Frédérique FERRAND, « *dès lors que les stipulations, même muettes sur cette question de la TEOM récupérable, permettent sa récupération de plein droit dans le cadre de ce régime de droit commun, cela implique qu'en dehors de ce régime, seules des stipulations expresses le permettent* »⁹⁶⁶. Cette solution s'inscrit dans le cadre général des baux commerciaux. Comme le montre Adeline CERATI-GAUTHIER, « *de manière générale, il appartient aux parties à un contrat de bail commercial d'organiser librement la répartition [des charges]* »⁹⁶⁷. Cette décision a été prise par la Cour de cassation sur le fondement de l'article 1134 du code civil.

538. Elle est similaire à celle qui a été développée par le Conseil d'Etat précédemment. Dans une décision du 8 octobre 2010⁹⁶⁸, la Haute juridiction de l'ordre administratif a ainsi indiqué que « *s'agissant d'un contrat administratif, les dispositions de l'article L.442-3 du code de la construction étaient inapplicables et que, à défaut de stipulations expresses en ce sens, la société ne pouvait réclamer au preneur*⁹⁶⁹ *le remboursement de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères* ». Autrement dit, le raisonnement opéré par la Cour de cassation rejoint celui du Conseil d'Etat. Les baux qui ne sont pas de droit commun peuvent permettre au bailleur de récupérer certaines charges, dont la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et la taxe de balayage à condition que des

⁹⁶⁵ Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 13 juin 2012, n°11-17114, Société Bacotec gestion ; note Philippe BILLET et Frédérique FERRAND, *RTDI*, n°4, décembre 2012, pp.24-26 ; note Jean-Pierre BLATTER, *AJDI*, n°1, janvier 2013, pp.37-38 ; note Fabien KENDERIAN, *RTD Com.*, n°2, avril 2013, p.231 ; note Adeline CERATI-GAUTHIER, *Annales des loyers*, n°10, octobre 2012, pp.2294-2295 ; *bull. civ.*, III, n°92.

⁹⁶⁶ Philippe BILLET et Frédérique FERRAND, « Bail commercial et caractère non récupérable de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères », note sous Cass. Civ. 3^{ème}, 13 juin 2012, n°11-17114, *RTDI*, n°4, décembre 2012, p.25.

⁹⁶⁷ Adeline CERATI-GAUTHIER, « Le contrat, tout le contrat, rien que le contrat », note sous Cass. Civ. 3^{ème}, 13 juin 2012, n°11-17114, *Annales des loyers*, n°10, octobre 2012, p.2294.

⁹⁶⁸ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 8 octobre 2010, n°316723, Société d'HLM Un toit pour tous, commentaire Philippe BILLET, *Droit administratif*, n°1, janvier 2011, comm. 4 ; commentaire Alexandre GUIGUE, *JCP A*, n°51-52, 20 décembre 2010, 2375 ; note Vivien ZALEWSKI, *AJDI*, n°2, février 2011, pp.130-132 ; mentionné aux tables du recueil.

⁹⁶⁹ En l'espèce, le preneur était le CROUS de Montpellier, soit un établissement public administratif.

stipulations expresses et explicites du contrat le prévoient. C'est d'ailleurs ce que remarque Alexandre GUIGUE dans son commentaire sur cet arrêt. Pour lui, en effet, l'arrêt « *se situe dans le domaine de l'application de plus en plus fréquente par le juge administratif de règles prévues pour les relations de droit privé aux relations de droit public. Pour le Conseil d'Etat, si en vertu du code de la construction et de l'habitation la répercussion constitue une obligation légale dans le cas d'un bail d'habitation, ce n'est qu'une obligation facultative et de nature contractuelle dans le cas d'un contrat administratif* »⁹⁷⁰. Les baux passés par des organismes publics, dès lors qu'ils sont qualifiés de contrat administratif sont assimilables aux baux passés par des organismes privés à des fins commerciales, soit professionnelles.

539. Il est notable qu'une personne publique peut être le preneur. Elle peut donc, classiquement, devoir rembourser les sommes versées par le bailleur et qui sont considérées comme des charges récupérables, soit légalement dans le cadre d'un bail d'habitation, soit contractuelle dans le cas d'un autre bail, notamment à visée professionnelle. Le comptable public engage alors sa responsabilité s'il rembourse des sommes supérieures à celles qui sont dues ou des sommes ne correspondant pas à des charges récupérables⁹⁷¹.

540. La neutralité, par l'assimilation des régimes fiscaux applicables aux personnes publiques et personnes privées, semble donc largement réalisée. Les personnes publiques bénéficiant des mêmes instruments juridiques que les personnes privées, il semble logique que les premières puissent profiter également des mêmes possibilités de répartition des charges fiscales concomitantes. Parallèlement, les personnes publiques disposent également d'instruments qui leur sont propres. Dans un souci de neutralité, l'ensemble des instruments juridiques au service de la gestion de leurs biens par celles-ci est traité fiscalement de la même manière.

⁹⁷⁰ Alexandre GUIGUE, « La répercussion sur un locataire de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères n'est pas automatique », commentaire sous l'arrêt CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 8 octobre 2010, n°316723, *JCP A*, n°51-52, 20 décembre 2010, 2375.

⁹⁷¹ Par exemple, Cour des comptes, 18 juillet 2011, n°61618, Centre de sécurité sociale des travailleurs migrants.

Section 2. La logique de neutralité fiscale dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques

541. Les organismes publics disposent d'un large choix de contrat pour gérer leurs biens, comme le bail emphytéotique, de droit privé, administratif ou hospitalier, le bail à construction, l'autorisation d'occupation temporaire du domaine public, le contrat de partenariat, devenu marché de partenariat depuis l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics⁹⁷². Comme le présente Jean-Luc ALBERT, « *il est fréquent de mettre en avant une notion dite de neutralité fiscale destinée à montrer que l'impôt ne doit pas avoir d'incidence dans le choix des opérateurs entre différentes formes de gestion d'une entreprise, sur le circuit économique. [...] Ceci étant, devant un véritable afflux de législations mettant en œuvre des dispositifs, législations générales ou sectorielles, le législateur fiscal a cherché à traiter ces différents dispositifs à la fois en tentant d'éviter de favoriser certains d'entre eux ou de les rendre peu attractifs en raison de conséquences fiscales imprévues* »⁹⁷³. Cette « *neutralité fiscale* » s'exprime alors dans deux sens. Elle a conduit le législateur à harmoniser les régimes des impositions liées à la propriété d'un bien (§1) et à son exploitation (§2).

§ 1. La neutralité fiscale dans la répartition de l'imposition de la propriété par la gestion du bien

542. Il convient de rappeler que lorsqu'un bien est approprié, il est d'abord imposé au moment de son appropriation puis ensuite une fois qu'il est devenu une propriété. Le raisonnement est identique dès lors qu'une propriété fait l'objet d'une gestion active. Une imposition est ainsi prévue lors de la passation de l'acte contractuel de gestion (A). L'externalisation du bien a ensuite des conséquences fiscales en matière d'imposition aux taxes foncières (B). Face à ses charges, le traitement fiscal des opérations est neutre, quel que soit l'instrument juridique utilisé.

⁹⁷² Articles 66 et suivants de l'ordonnance n°2015-899.

⁹⁷³ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.69.

A. *La neutralité fiscale prévue à l'occasion de la passation de l'acte de gestion*

543. Comme l'acquisition d'un bien, sa gestion se traduit par des impositions. Elles peuvent être introduites par le code général des impôts, dans le cas des droits d'enregistrement (1). Elles peuvent également provenir du code de l'urbanisme ou du code du patrimoine. Il s'agit de l'ensemble des droits dus à l'occasion de la délivrance des autorisations d'urbanisme, tels que les taxes d'urbanisme ou la redevance d'archéologie préventive (2).

1. *La neutralité fiscale organisée en matière d'imposition aux droits d'enregistrement*

544. Pendant longtemps, les différents actes spécifiques aux organismes publics accomplis pour la gestion de leurs biens subissaient un traitement fiscal diversifié. Ainsi, alors que les immeubles de l'Etat étaient soumis à un droit fixe de 125 euros en vertu de l'article 680 du code général des impôts⁹⁷⁴, la plupart des baux conclus par les collectivités locales, tels que les autorisations d'occupation du domaine public ou les contrats de partenariat par exemple, était soumis à une taxe proportionnelle de publicité foncière. Comme le relève Loïc LEVOYER, « *des distorsions fiscales entre les PPP contractés par l'Etat et ceux lancés par les collectivités territoriales étaient parfois importantes* »⁹⁷⁵. La loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat a remédié à ce problème. Dans un souci de neutralité fiscale, l'article 37 de cette loi a inséré un article 1048 *ter* au code général des impôts, qui prévoit désormais expressément que l'imposition prévue à l'article 680 du code général des impôts est étendue aux « *actes portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutif d'un droit réel immobilier délivrés soit par l'Etat ou l'un de ses établissements publics en application [du code général de la propriété des personnes publiques] ou de l'article 13 de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat, soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics [...], ainsi [qu'aux] baux emphytéotiques administratifs [...]; [aux] actes portant bail consentis en application de l'article L.2122-15 du code général de la propriété des*

⁹⁷⁴ L'article 680 du CGI dispose que « *tous les actes qui ne se trouvent ni exonérés, ni tarifés par aucun autre article du présent code et qui ne peuvent donner lieu à une imposition proportionnelle ou progressive sont soumis à une imposition fixe de 125 €* », ce qui est le cas pour les baux conclus par l'Etat.

⁹⁷⁵ Loïc LEVOYER, « L'harmonisation fiscale des contrats de partenariat public-privé », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°81, octobre 2008, p.84.

personnes publiques au profit de l'Etat⁹⁷⁶ ; [aux] actes portant crédit-bail consentis [...] au profit des collectivités territoriales, de leurs groupements ou de leurs établissements publics ; [aux] baux emphytéotiques conclus soit par les collectivités territoriales, leurs groupements ou leurs établissements publics [...], soit en application de l'article L.6148-2 du code de la santé publique⁹⁷⁷ ».

545. L'exposé des motifs de la loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 explique que « *la législation fiscale actuelle prévoit que la publication des actes portant autorisation d'occupation temporaire par l'Etat de son domaine public, autorisation constitutive de droit réel immobilier, donne lieu à la perception d'une taxe fixe de publicité foncière de 125 €. Afin [...] d'éviter des distorsions fiscales, l'article 28 du projet de loi⁹⁷⁸ aligne sur ce régime d'imposition la publication au fichier immobilier des autorisations d'occupation temporaire du domaine public consenties par les collectivités territoriales, des baux emphytéotiques administratifs et des baux emphytéotiques hospitaliers* »⁹⁷⁹. Dans son rapport fait au nom de la commission des lois sur le projet de loi relatif aux contrats de partenariat, le sénateur Laurent BETEILLE précise par ailleurs que la distinction initiale existant entre les différentes formes de baux conclus par les organismes publics « *ne repose sur aucune justification tangible et est susceptible de créer des distorsions de concurrence entre ces différents contrats de la commande publique* ». Dès lors, le nouvel article 1048 *ter*, unifiant les droits d'enregistrement perçus lors de la conclusion de ces différentes conventions, « *participe à l'établissement d'une véritable neutralité fiscale entre ces différents contrats* »⁹⁸⁰.

546. La réforme de la commande publique entraîne toutefois des incertitudes quant à l'avenir de cette neutralité fiscale. La loi était nécessairement intervenue en 2008 pour organiser une neutralité fiscale entre les différents contrats de la commande publique. Or, rien de tel n'est prévue dans les ordonnances n°2015-899 relative aux marchés publics et

⁹⁷⁶ Il s'agit des contrats globaux concernant la réalisation et la gestion d'établissements nécessaires aux besoins de la justice, de la police ou de la gendarmerie nationale. L'article L.22-15 du code général de la propriété des personnes publiques a été abrogé par l'article 102 de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics.

⁹⁷⁷ Il s'agit des baux emphytéotiques hospitaliers. L'article L.6148-2 du code de la santé publique a également été abrogé par l'article 102 de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics.

⁹⁷⁸ L'article 28 du projet de loi est devenu l'article 37 de la loi n°2008-735.

⁹⁷⁹ Projet de loi n°211, relatif aux contrats de partenariat, présenté au nom de François FILLON par Mme Christine LAGARDE, Ministre de l'économie, des finances et de l'emploi, enregistré à la présidence du Sénat le 13 février 2008.

⁹⁸⁰ Laurent BETEILLE, Rapport n°239, fait au nom de la commission des lois du Sénat sur le projet de loi relatif aux contrats de partenariat, 26 mars 2008, p.80.

n°2016-65 relative aux contrats de concession. Pourtant, elles modifient sensiblement le droit de la commande publique. L'usage des baux emphytéotiques est restreint. La possibilité de conclure des contrats globaux concernant la réalisation et la gestion d'établissements nécessaires aux besoins de la justice, de la police ou de la gendarmerie nationale en vertu de l'article L.22-15 du code général de la propriété des personnes publiques a été abrogée, tout comme la possibilité de conclure des baux emphytéotiques hospitaliers en vertu de l'article L.6148-2 du code de la santé publique. Ces deux articles figurent encore pourtant dans le code général des impôts. Surtout, les contrats de partenariat ont été transformés en marchés de partenariat. Toutefois, l'article 1048 *ter* du code général des impôts emploie seulement l'expression « *contrat de partenariat* » pour imposer la conclusion de ces derniers au droit fixe de 125 euros prévu à l'article 680 du même code. Dès lors, l'article 1048 *ter* ne vise plus l'ensemble des contrats portant autorisation d'occupation du domaine public. Il semblerait logique que les marchés de partenariat soient imposés au droit fixe prévu à l'article 680, dans la même mesure que les autres contrats de la commande publique et comme l'étaient les anciens contrats de partenariat, ceci dans une perspective de neutralité fiscale. Sauf à considérer que les marchés de partenariat sont inclus dans les dispositions visant les « *actes portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutif d'un droit réel* », il doit revenir à la loi de le prévoir.

547. Alors qu'il semble qu'en matière de droit d'enregistrement, la gestion de ses biens par une collectivité publique soit dirigée par un objectif de neutralité fiscale, le cas de création de société commerciale par les collectivités territoriales doit être relevé. Celles-ci peuvent en effet confier la gestion d'un bien ou d'un service à des structures spécifiques que sont les sociétés d'économie mixte locales (SEML) ou les sociétés publiques locales (SPL). Si le champ des SPL est plus encadré que celui des SEML, les deux types de société anonyme peuvent intervenir souvent dans le même domaine de compétence. Ainsi, les collectivités peuvent avoir le choix de confier certains biens ou certains services à ces deux structures. Or, leur création passe par la constitution d'un capital social qui est traité différemment d'un point de vue fiscal. Il convient à ce titre de rappeler qu'en vertu du II de l'article 1042 du code général des impôts, « *les acquisitions d'actions réalisées par les communes, les départements, les régions et leurs groupements dans le cadre [de la création de société d'économie mixte locale] ne donnent lieu à aucune perception au profit du Trésor* ». Une telle exonération n'est pas prévu pour les

acquisitions d'actions réalisées par les collectivités territoriales dans le cadre de la création d'une société publique locale. Cette situation, étonnante, remet en cause, sur ce point, la logique de neutralité fiscale qui sous-tend le régime fiscal applicable aux modes de gestion de leurs biens par les personnes publiques. Il existe une distorsion entre les SEML d'un côté et les SPL de l'autre.

548. Si la convention passée entre une collectivité publique et un partenaire, public ou privé, prévoit la construction d'un immeuble, ce dernier est soumis à certaines taxes relatives aux autorisations d'urbanismes. Le législateur a prévu une harmonisation de ces impositions afin d'éviter une forme de concurrence fiscale entre les différents contrats de la commande publique.

2. La neutralité fiscale organisée en matière d'impositions relatives aux autorisations d'urbanisme

549. Il revient, là encore, à la loi du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat d'avoir harmonisé les régimes des taxes d'urbanisme dues à raison de la construction d'un immeuble par le biais d'un contrat de la commande publique. L'exposé des motifs de la loi précise donc que *« les articles 26 et 27⁹⁸¹ du projet modifient le code de l'urbanisme afin de mettre en œuvre le principe de neutralité fiscale entre les marchés relevant du code des marchés publics et contrats de partenariat. Il est en effet apparu que divers impôts et taxes s'appliquaient différemment à ces deux modes contractuels, du fait notamment du transfert de la maîtrise d'ouvrage privée »*. Les taxes ainsi visées sont le versement pour dépassement de plafond légal de densité et la redevance pour création de bureaux en Ile-De-France. En effet, comme le montre le sénateur Laurent BETEILLE dans son rapport sur le projet de loi, *« s'agissant des immeubles construits par l'Etat, les collectivités territoriales et leurs établissements publics administratifs, seuls ceux pour lesquels ces personnes publiques sont les maîtres d'ouvrage ne sont pas assujettis au versement pour dépassement de plafond légal de densité. En revanche, la taxe doit être versée pour les immeubles construits pour leur compte »*. Dès lors, *« par souci de neutralité fiscale entre les différents modes de construction offerts à l'Etat, aux collectivités territoriales et aux établissements publics administratifs, [l'article 26 du projet de loi] tend à exclure les immeubles construits sous la forme de contrats de*

⁹⁸¹ Les articles 26 et 27 du projet de loi sont devenus les articles 35 et 36 de la loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat.

partenariat de l'assiette du versement pour dépassement de plafond légal de densité »⁹⁸². Un dispositif similaire a été proposé par l'article 27 du projet de loi, s'agissant de la redevance pour création de bureaux en Ile-De-France. Il convient de préciser que les conséquences sur le choix du contrat ne sont pas minimales. Ainsi, « *la redevance pour création de bureaux ou locaux de recherche en Ile-De-France et le versement pour dépassement de plafond légal de densité [pouvaient] représenter jusqu'à 6 à 8% du coût global du projet en contrat de partenariat* »⁹⁸³.

550. Ce souci de neutralité fiscale a été conservé par la réforme de la fiscalité de l'urbanisme. Désormais, elle est composée de la taxe d'aménagement et du versement pour sous-densité⁹⁸⁴. Le 1^o de l'article L.337-1 du code de l'urbanisme dispose que « *sont exonérés de la part communale ou intercommunale de la taxe les constructions et aménagements destinés à être affectés à un service public ou d'utilité publique, dont la liste est fixée par un décret en Conseil d'Etat* ». L'article R.331-4 du même code précise qu'il s'agit à la fois des « *constructions réalisées sous la maîtrise d'ouvrage de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs groupements* », notamment « *dans le cadre des marchés publics de travaux* », et des « *immeubles édifiés pour le compte de ces collectivités en vertu notamment d'un contrat de partenariat, d'un bail emphytéotique administratif ou hospitalier et d'une autorisation d'occupation du domaine public assortie de droits réels* »⁹⁸⁵. Il convient de préciser que, quel que soit le contrat en cause et quelle que soit la nature de la maîtrise de l'ouvrage, seules sont visées les constructions exonérées par ailleurs de taxes foncières sur les propriétés bâties en vertu de l'article 1382 du code général des impôts, donc affectées à un service public ou à l'utilité générale et non productives de revenu. Parallèlement, les mêmes constructions sont également exonérées de versement pour sous-densité en vertu de l'article L.331-41 du code de l'urbanisme.

551. En matière de taxes d'urbanisme, le législateur semble donc avoir organisé une neutralité fiscale entre les différents contrats de la commande publique, entre des modes de maîtrise publique d'ouvrage et des modes de maîtrise privée. Or, à nouveau, la réforme du droit de la commande publique pourrait avoir pour effet de remettre en cause

⁹⁸² Laurent BETEILLE, Rapport n°239, *précit.*, p.78.

⁹⁸³ Laurent BETEILLE, Rapport n°239, *précit.*, p.80.

⁹⁸⁴ Voir *supra.*, n°86 et s.

⁹⁸⁵ Benoît PERRINEAU, « Les incidences de la réforme de la fiscalité de l'urbanisme sur les contrats publics », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°113, juin 2013, p.49.

cette solution. L'article R.331-4 permet l'exonération de taxe d'aménagement, expressément, pour les ouvrages construits en vertu d'un bail emphytéotique administratif, d'un bail emphytéotique hospitalier, d'une autorisation d'occupation du domaine public assortie de droit réel ou d'un contrat de partenariat. Mais rien n'est prévu pour les marchés de partenariat, sauf si l'expression « *autorisation d'occupation du domaine public assortie de droits réels* » permet d'y inclure ces conventions.

552. Parmi les impositions relatives aux autorisations d'urbanisme figure, au-delà des seules taxes d'urbanisme, la redevance d'archéologie préventive⁹⁸⁶. Issu d'un amendement adopté en première lecture au Sénat le 2 avril 2008, l'article 41 de la loi du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat a été codifié à l'article L.524-7 du code du patrimoine. Un tarif favorable prévu pour les constructions bâties sous maîtrise publique d'ouvrage était alors étendu aux constructions bâties sous maîtrise privée et devant revenir à la fin de la convention dans le patrimoine des collectivités publiques. Désormais, l'article L.524-3 du même code prévoit que « *sont exonérés de la redevance d'archéologie préventive : 1° [...] les constructions et aménagements mentionnés aux 1° à 3° et 7° à 9° de l'article L.331-7 du code de l'urbanisme* ». Il s'agit donc, selon l'article R.331-4 du code de l'urbanisme, des « *constructions édifiées soit par l'Etat, les collectivités territoriales et leurs groupements* », ainsi que des « *constructions édifiées pour le compte de l'Etat, des collectivités territoriales ou de leurs groupements, en vertu d'un contrat de partenariat, d'un bail emphytéotique administratif [...], [d'un bail emphytéotique hospitalier], [...] ou d'une autorisation d'occupation du domaine public constitutive de droits réels* », sous réserve de leurs exonérations de taxes foncières sur les propriétés bâties. Ce régime commun aux constructions bâties sous maîtrise publique ou sous maîtrise privée, de redevance d'archéologie préventive a été conduit dès 2008 par des considérations tenant au respect de la neutralité fiscale. Pour le sénateur Charles GUENE, défendant l'amendement ayant abouti à l'article 41 de la loi du 28 juillet 2008, « *l'article L.524-7 du code du patrimoine, [...] prévoit l'application d'un tarif favorable pour le calcul de la redevance d'archéologie préventive pour les constructions destinées à un service public ou d'utilité générale. Ces dispositions favorables n'apparaissent pas susceptibles de s'appliquer aux constructions mises à dispositions des personnes publiques dans le cadre de partenariats public-privé. Il y a une faille dans le système. Le présent amendement vise donc à rétablir sur ce point la neutralité fiscale entre les*

⁹⁸⁶ Voir en ce sens, *supra.*, n°91.

marchés publics et partenariats public-privé »⁹⁸⁷. Toutefois, désormais, les mêmes réserves relatives à la réforme du droit de la commande publique et évoquées précédemment doivent être relevées.

553. L'ensemble des contrats de la commande publique est traité de manière identique face aux impositions relatives à la passation des actes concourant à l'externalisation du bien. Pour ne pas favoriser un mode de gestion par rapport à un autre, que ce soit un mode interne ou externe ou quel que soit le moyen d'externalisation des biens, le code général des impôts prévoit également une neutralité fiscale en ce qui concerne l'imposition aux taxes foncières.

B. La neutralité fiscale prévue pour le bénéfice des exonérations de taxes foncières

554. Les dispositifs législatifs prévoient que des partenaires des collectivités territoriales ou leurs groupements, pour l'essentiel, peuvent bénéficier des exonérations prévues pour ces derniers, en ce qui concerne les taxes (1). Toutefois, le législateur fiscal a créé une ambiguïté dans l'application de ces régimes en ne prenant pas en compte, pour l'instant, la réforme des contrats de la commande publique, initiée par les ordonnances n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics et n°2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession, ainsi que leurs décret d'application (2).

1. L'harmonisation des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties

555. Le 1° bis de l'article 1382 du code général des impôts dispose que « *pendant toute la durée du contrat et dans les mêmes conditions que celles prévues au 1°, les immeubles construits dans le cadre d'un contrat de partenariat, de contrats conclus en application de l'article L.2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques*⁹⁸⁸, ou de contrats visés au premier alinéa de l'article L.6148-5 du code de la santé publique⁹⁸⁹, et qui, à l'expiration du contrat, sont incorporés au domaine de la

⁹⁸⁷ Charles GUENE, Compte rendu intégral des débats, séance du mercredi 2 avril 2008, JOS, n°21, 3 avril 2008, p.1458.

⁹⁸⁸ L'article L.2122-15 du code général de la propriété publique permettait à l'Etat de construire des biens pour les besoins de la justice, de la police et de la gendarmerie nationale par le biais d'une convention portant sur une autorisation d'occupation du domaine ainsi que sur une location avec option d'achat.

⁹⁸⁹ L'article L.6148-5 du code de la santé publique fait référence au bail emphytéotique hospitalier (BEH). Le BEH est, selon la direction des affaires juridiques de l'Assistance Publique-Hôpitaux de Paris, « *une forme de partenariat public/privé. Il s'agit à la fois d'un contrat de bail de longue durée relatif à un bien faisant partie du domaine hospitalier, et d'un outil global de la commande publique* ».

personne publique conformément aux clauses de ce contrat ». Il convient de rappeler que le 1° de l'article 1382 prévoit une exonération permanente de taxes foncières pour les propriétés bâties de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs groupements, aux syndicats mixtes et aux établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance, « *lorsqu'ils sont affectés à un service public ou d'utilité générale et non productifs de revenus* ». Etonnamment, un tel dispositif n'a pas été prévu en ce qui concerne la taxe foncière sur les propriétés non bâties. Les dispositions relatives aux exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties en faveur des biens faisant l'objet d'un contrat de partenariat ont été introduites par l'article 26 de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat. Elles permettent alors d'assurer une neutralité d'un point de fiscal entre une réalisation directe d'un ouvrage et une réalisation par le biais d'un contrat de partenariat. Il ressort ainsi du rapport n°114 du 15 décembre 2004 de la commission des finances au Sénat sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004 que, « *le législateur a considéré qu'il serait paradoxal que le recours au partenariat avec le secteur privé conduise l'Etat à supporter pour ces bâtiments un coût de location calculé à partir d'un prix de revient majoré de taxes dont il n'est en principe pas redevable en application de l'article 1382 du code général des impôts. On doit considérer en effet que le choix du mode de réalisation des ouvrages publics, directement par l'Etat ou par le biais d'un contrat de partenariat public, ne doit pas être pris en fonction de considérations fiscales* »⁹⁹⁰.

556. Cette préoccupation de neutralité, selon laquelle le choix d'un contrat ne doit pas être pris selon des considérations fiscales, sous-tend également l'introduction dans le 1° bis de l'article 1382 d'une extension des dispositions permettant l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties aux ouvrages construits dans le cadre d'un bail emphytéotique hospitalier⁹⁹¹, puis dans le cadre d'un contrat portant autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive d'un droit réel, accompagné d'une location avec option d'achat et conclu pour les besoins de la police, de la gendarmerie nationale ou de la justice⁹⁹². Ces contrats, prévus par la loi d'orientation pour la sécurité intérieure (LOPSI) du 29 août 2002, sont des formes de partenariats public-privé. Il apparaît dans les travaux parlementaires que l'exonération des biens bâtis

⁹⁹⁰ Philippe MARINI, Rapport n°114 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004, tome 2, 15 décembre 2004, p.113.

⁹⁹¹ Article 153 de la loi n°2004-806 du 9 août 2004 relative à la politique de santé publique.

⁹⁹² Article 54 de la loi n°2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

en vertu de ceux-ci est organisée « afin d'aligner ce régime spécifique sur le cadre général prévu par l'ordonnance du 17 juin 2004 ». En effet, « parce que le régime de partenariats public-privé prévu par la LOPSI a été adopté près de deux ans avant l'ordonnance du 17 juin 2004 et n'a pas pu bénéficier de l'expertise de la mission ayant été chargée de rédiger cette ordonnance, il ne bénéficie pas de la même exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties. Ce point pénalise particulièrement la construction des ouvrages pénitentiaires en PPP [...]. Il est donc proposé d'aligner le régime des PPP prévus par la LOPSI sur le régime général en exonérant les entreprises réalisant des immeubles pour le compte de l'Etat dans le cadre des partenariats public-privé prévus par la loi d'orientation pour la sécurité intérieure de taxe foncière sur les propriétés bâties »⁹⁹³.

557. Il demeure que si la loi prévoit expressément une exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties pour les ouvrages édifiés dans le cadre d'un contrat de partenariat, aucune disposition similaire ne semble être prévue pour les ouvrages construits par le biais d'un autre contrat de la commande publique, par exemple par un bail emphytéotique, de droit commun ou administratif, par une concession de travaux ou par une délégation de service public par exemple. Toutefois la lecture de la jurisprudence permet de compléter ces dispositifs légaux.

558. Ainsi, l'existence d'un bail emphytéotique n'exclut pas la possible exonération de l'emphytéote de taxes foncières. Comme le relève le rapporteur public Laurent OLLEON, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 24 novembre 2010, Lehugeur-Lelièvre⁹⁹⁴, « le code général des impôts distingue clairement la question de l'exonération des taxes foncières de celle du redevable, et ces questions doivent demeurer déconnectées. Les articles 1382 et 1394 définissent les propriétés exonérées [...]. L'article 1400 du code général des impôts règle une tout autre question : il définit le redevable des taxes foncières, qui est en principe, en vertu du 1, le propriétaire des biens, mais qui est l'usufruitier, l'emphytéote, le preneur à bail à construction ou à réhabilitation ou le titulaire d'une autorisation d'occupation du domaine public constitutive d'un droit réel lorsque l'immeuble est confié est à un tiers dans ce cadre ». Autrement dit, si le redevable légal, le propriétaire, transfère la charge des taxes foncières

⁹⁹³ Philippe MARINI, Rapport n°114, précit., p.113.

⁹⁹⁴ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehugeur-Lelièvre, précit.

lorsqu'un bail emphytéotique, un bail à construction ou à réhabilitation ou une autorisation d'occupation du domaine public constitutive d'un droit réel est conclu sur un bien, la possible exonération est également transférée. L'article 1382 du code général des impôts vise les propriétés exonérées de taxe foncière sur les propriétés bâties. L'article 1400 cible le redevable de cette imposition. « *Les deux questions doivent demeurer déconnectées* ». La taxe foncière sur les propriétés bâties étant attachées à la propriété, l'examen d'une possible exonération doit donc porter sur cette dernière et non sur le redevable, qui peut être une personne privée dans le cadre des contrats susmentionnés. Le résultat est donc similaire à celui, déterminé légalement par le 1° bis de l'article 1382 du code général des impôts, qui prévaut en matière de contrat de partenariat. Le partenaire de l'administration peut bénéficier de l'exonération prévue en faveur de certaines personnes publiques. Toutefois, une exonération de l'emphytéote, du preneur à bail ou du titulaire d'une autorisation d'occupation du domaine public reste théorique. Comme pour le cocontractant dans le cadre d'un contrat de partenariat, les deux conditions relatives à l'affectation à un service public ou à l'utilité générale et à la non-production de revenus doivent être respectées. Selon une jurisprudence constante⁹⁹⁵, reprise par l'article 1382, « *la condition relative à l'absence de production de revenus doit être appréciée au regard de la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé* ». Si celle-ci est réalisable dans le cadre d'un contrat de partenariat, cela est plus difficile dans le cadre des conventions précitées. Ainsi, le bulletin officiel des finances publiques, reprenant notamment l'arrêt du Conseil d'Etat du 16 novembre 1988, Commune d'Arcachon⁹⁹⁶, précise que « *lorsque l'immeuble n'est pas utilisé par la collectivité publique propriétaire, il est considéré comme étant productif de revenus dès lors que la mise à disposition s'accompagne d'une rémunération, même si cette rémunération est symbolique ou insuffisante pour couvrir les dépenses* »⁹⁹⁷. Seule une mise à disposition à titre gratuit peut donc permettre une exonération du partenaire de l'administration. Cette

⁹⁹⁵ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 janvier 2005, n°263506, Région Ile-De-France, conclusions Laurent OLLEON, *JCP A*, n°27, 4 juillet 2005, n°1255 ; *Dr. Fisc.*, n°22, juin 2005, comm. 445 ; *BDCF*, n°4, avril 2005, n°48 ; *RJF*, n°4, avril 2005, n°342 ; mentionné aux tables du recueil.

⁹⁹⁶ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 16 novembre 1988, n°47685, n°47741 et n°60584, Ministre de la mer contre Commune d'Arcachon, *précit.*

⁹⁹⁷ BOI-IF-TFB-10-50-10-30-60.

gratuité n'est permise ni dans le cadre général d'une autorisation d'occupation du domaine public⁹⁹⁸ ni dans celui d'un des baux précédemment évoqués.

559. Un raisonnement similaire peut être évoqué s'agissant des conventions de délégation de service public. Dans sa décision du 10 janvier 2005⁹⁹⁹, Région Ile-De-France, le Conseil d'Etat a pu juger que « *lorsqu'une collectivité publique confie la gestion de son domaine à une autre personne afin d'assurer une mission de service public, les immeubles en cause remplissant pour l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties, la condition d'affectation à un tel service, sauf si l'exploitation de tout ou partie de ses immeubles, est d'une nature telle qu'elle n'est plus susceptible de se rattacher à la mission de service public* ». Dès lors, l'existence d'une convention de délégation de service public n'empêche pas son exonération de taxes foncières. Il convient toutefois que les conditions prévues à l'article 1382 soient remplies, à l'image de ce qui est prévu par la loi pour les contrats de partenariat et par la jurisprudence pour les autres contrats. La première condition consiste en l'appartenance du bien à une collectivité territoriale ou un groupement de collectivité, pour l'essentiel. Dans le cadre d'une délégation de service public ou d'une concession, il convient de se référer à la nature du bien¹⁰⁰⁰. S'il s'agit d'un bien de retour, le bien appartient *ab initio* à la collectivité et peut donc être exonéré, ce qui n'est pas le cas d'un bien de reprise ou d'un bien propre. C'est ce qu'a déterminé le Conseil d'Etat dans son arrêt du 27 février 2013, Chambre de commerce et de l'industrie de Béthune¹⁰⁰¹. S'agissant de la condition tenant à l'exercice d'une activité de service public ou d'utilité générale, et comme le rapporte Laurent OLLEON dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 4 mars 2009, SMPEP¹⁰⁰², « *la circonstance que l'immeuble soit mis à la disposition d'un tiers ne fait pas obstacle à ce que la condition, qui subordonne le bénéfice de l'exonération, d'affectation de l'immeuble à un service public soit satisfaite* ». Toutefois, le juge ne s'en tient pas à la dénomination du contrat. Il recherche l'exercice effectif d'une telle mission. Dans les conclusions précitées, Laurent OLLEON précise que « *le contrat est un contrat*

⁹⁹⁸ L'article L.2125-1 du code général de la propriété des personnes publiques dispose notamment que « *toute occupation ou utilisation du domaine public d'une personne publique [...] donne lieu au paiement d'une redevance* ». Toutefois, quelques rares dérogations sont accordées par ce même article.

⁹⁹⁹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 janvier 2005, n°263506, Région Ile-De-France, *précit.*

¹⁰⁰⁰ Voir *supra.*, n°503 et s.

¹⁰⁰¹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 27 février 2013, n°337634, ministre du budget contre CCI de Béthune, *précit.*

¹⁰⁰² CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 4 mars 2009, n°298981, SMPEP, conclusions Laurent Olléon, *BDCF*, n°5, mai 2009, n°57 ; *RJF*, n°5, mai 2009, n°464 ; commentaire Jean-Claude CHOCQUE, *Dr. Fisc.*, n°26, 25 juin 2009, comm. 385, mentionné aux tables du recueil.

de délégation de service public. Il manifeste certainement l'intention des collectivités, mais cette intention ne suffit pas ». Or, en l'espèce, il s'agissait « *d'une activité ayant pour finalité la satisfaction des besoins d'un secteur économique particulier, fut-il vital pour l'économie locale* ». Dès lors, le Conseil d'Etat a jugé que « *quelles que soient l'importance de ce secteur économique pour le département de l'Ain et la dénomination du contrat par lequel les locaux litigieux ont été mis à disposition de l'APEPRD par le SMPEP, ces locaux ne pouvaient être regardés comme affectés à un service public ou d'utilité générale* », et donc ne pouvaient pas bénéficier de l'exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue à l'article 1382 du code général des impôts. Enfin, à l'image de ce qui a été jugé par le Conseil d'Etat s'agissant des baux emphytéotiques, la condition relative à l'absence de production de revenus doit « *être appréciée au regard de la personne publique au domaine de laquelle l'immeuble doit être incorporé* ». Seule une mise à disposition gratuite du bien par la collectivité publique peut ouvrir droit à exonération. Le Conseil d'Etat en a jugé ainsi, notamment, dans un arrêt du 10 janvier 2005, Région Ile-De-France¹⁰⁰³, la région ne percevant en l'espèce ni loyer ni redevance.

560. Les dispositions de l'article 1382 s'appliquent, que la collectivité publique agisse directement ou par l'intermédiaire d'un partenaire, dans le cadre d'un partenariat public-privé, d'un bail emphytéotique ou à construction, d'une autorisation d'occupation du domaine public constitutive d'un droit réel ou d'une convention de délégation de service public ou de concession. Certes, les conditions pour obtenir l'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties sont plus facilement réalisables, dans la pratique, dans le cadre d'un contrat de partenariat que dans le cadre d'un bail emphytéotique. Toutefois, la neutralité fiscale entre les différents contrats dont disposent les personnes publiques pour gérer leurs propriétés, semblent être réalisée. Pourtant, la réforme des contrats de la commande publique, intervenue en 2015 et 2016, a entraîné une certaine ambiguïté dans la mesure où elle n'a pas été prise en compte par le législateur fiscal.

¹⁰⁰³ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 janvier 2005, n°263506, Région Ile-De-France, *précit.*

2. *L'ambiguïté résultant de la réforme de la commande publique dans l'application de l'article 1382 du code général des impôts*

561. Dans un premier temps, la réforme de la commande publique s'est traduite par l'adoption de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics. Il convient de rappeler que le 1° bis de l'article 1382 du code général des impôts dispose que le bénéfice de l'exonération permanente de taxe foncière sur les propriétés bâties est acquis pour « *les immeubles construits dans le cadre d'un contrat de partenariat, de contrats conclus en application de l'article L.2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques, ou de contrats visés au premier alinéa de l'article L.6148-5 du code de la santé publique* », lorsque les conditions tenant à l'affectation du bien à un service public ou à l'utilité générale d'une part et à l'absence de production de revenus d'autre part sont respectées. Or, tout d'abord, les articles L.2122-15 du code général de la propriété des personnes publiques visant une forme de partenariat public-privé spécialement dédié aux besoins de la police, de la gendarmerie nationale et de la justice, et L.6148-5 du code de la santé publique, instaurant les baux emphytéotiques hospitaliers, ont été abrogés par l'article 102 de l'ordonnance n°2015-899. Cela n'emporte pas de conséquences puisqu'il est logique que les contrats en cours continuent de bénéficier de cette mesure. Il en va de même pour les contrats de partenariat en cours, et conclus sous l'empire de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat modifiée par la loi n°2008-735 du 28 juillet 2008. Cependant, étonnamment, la nouvelle ordonnance de 2015 sur les marchés publics ne prévoit pas de dispositions particulières sur l'imposition à la taxe foncière sur les propriétés bâties. Or, cette ordonnance remplace précisément les contrats de partenariat par les marchés de partenariat¹⁰⁰⁴. Comme le montre notamment Stéphane BRACONNIER, « *le titre II de l'ordonnance [n°2015-899 du 23 juillet 2015] est ainsi dédié, dans son intégralité, aux "marchés de partenariat", notion censée concentrer le régime unique des contrats globaux à paiement public différé [...]. La création de ce titre II dédié aux marchés de partenariat et l'abrogation corrélative de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 s'inscrivent pleinement dans le mouvement tendant à la structuration binaire du droit des contrats publics d'affaires, autour de la distinction européenne marchés*

¹⁰⁰⁴ Article 66 et suivants de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015.

publics/concessions »¹⁰⁰⁵. D'ailleurs, l'ordonnance fait également « *disparaître du paysage juridique les contrats globaux à paiement différé fondés sur une autorisation d'occupation temporaire du domaine public constitutive de droits réels ou sur un bail emphytéotique administratif* ». Dès lors, les nouveaux marchés de partenariat pourraient ne pas bénéficier de l'exonération permanente de taxes foncières sur les propriétés bâties prévue à l'article 1382 du code général des impôts. Il serait logique qu'ils soient exemptés, dans la continuité de l'exonération favorable aux contrats de partenariat et dans la mesure où le législateur tente d'instaurer une neutralité fiscale, afin que le choix du mode de gestion ne dépende pas de considérations fiscales. Mais, généralement, les exonérations d'impôts sont d'application stricte. Il conviendrait alors que toutes les conséquences fiscales de l'instauration de ce marché de partenariat soient tirées. Les considérations tenant à la neutralité fiscale et à la sécurité juridique des contractants y président.

562. Dans un second temps, la réforme de la commande publique s'est également traduite par l'adoption de l'ordonnance n°2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession. Des doutes peuvent exister quant à l'application de l'article 1382 du code général des impôts. Précédemment, dans son arrêt du 21 décembre 2012, Commune de Douai¹⁰⁰⁶, le Conseil d'Etat a précisé que « *dans le cadre d'une délégation de service public ou d'une concession de travaux mettant à la charge du cocontractant les investissements correspondant à la création ou à l'acquisition des biens nécessaires au fonctionnement du service public, l'ensemble de ces biens, meubles ou immeubles, appartient, dans le silence de la convention, dès leur réalisation ou leur acquisition à la personne publique* ». Il avait ensuite tiré les conséquences fiscales de la clarification de cette notion de biens de retour dans son arrêt du 27 février 2013, Chambre de Commerce et d'industrie de Béthune¹⁰⁰⁷. Les personnes publiques concédantes sont imposées à la taxe sur les propriétés bâties pour ces biens. Le régime fiscal est donc fixé pour les contrats de délégation de service public ou de concession de travaux. Or, l'ordonnance n°2016-65 du 29 janvier 2016 est venue modifier le régime des concessions. Comme le relève Gabriel ECKERT, « *la nouvelle ordonnance a pour objet de transposer, en droit interne français, la directive 2014/23/UE du 26 février 2014 sur l'attribution de contrats*

¹⁰⁰⁵ Stéphane BRACONNIER, « Les nouveaux marchés publics globaux et marchés de partenariat », *AJDA*, n°32, 5 octobre 2015, p.1795.

¹⁰⁰⁶ CE, Assemblée, 21 décembre 2012, n°342788, Commune de Douai, *précit.*

¹⁰⁰⁷ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section, 27 février 2013, n°337634, ministre du budget contre CCI de Béthune, *précit.*

de concession, laquelle inaugure un nouveau cadre juridique commun à l'ensemble des concessions en mettant fin à l'ancienne dualité de régime entre les concessions de travaux [...] et les concessions de services [...]. En cela, elle introduit une nouvelle notion de concession et fait naître la figure de concession de services, qui englobe et dépasse les traditionnelles délégations de service public »¹⁰⁰⁸. Plus précisément, désormais, le droit des concessions englobe deux ensembles, à savoir les concessions de travaux et les concessions de service. Pour autant, les délégations de service public ne disparaissent pas au niveau local. L'article 58 de l'ordonnance de 2016 modifie notamment l'article L.1411-1 du code général des collectivités territoriales. Il dispose désormais qu' « une délégation de service public est un contrat de concession au sens de l'ordonnance n° 2016-65 du 29 janvier 2016 relative aux contrats de concession, conclu par écrit, par lequel une autorité délégante confie la gestion d'un service public à un ou plusieurs opérateurs économiques, à qui est transféré un risque lié à l'exploitation du service, en contrepartie soit du droit d'exploiter le service qui fait l'objet du contrat, soit de ce droit assorti d'un prix ». Les délégations de service public local sont donc des sous-ensembles des concessions de service. Mais ces dernières ont un champ plus étendues que les anciennes délégations de service public car, pour reprendre les propos de François BRENET, « potentiellement, cette nouvelle catégorie est susceptible de faire entrer dans le champ de la commande publique des contrats qui n'en relevaient pas jusqu'à présent »¹⁰⁰⁹. En effet, la notion de service est plus large que celle de service public. Cette extension du champ d'application du droit des concessions laisse subsister quelques doutes, notamment quant au régime juridique des biens. Les redéfinitions de chacun des biens des contrats de délégation de service public et de concessions de travaux s'étendra-t-elle aux concessions de service qui ne seraient pas des services publics ? La réponse est importante car elle aura un impact sur la possible exonération de taxe foncière prévue à l'article 1382. Il est possible de considérer que la jurisprudence conserve une approche restrictive en conservant la définition de biens de retour seulement pour les délégations de services publics. Mais alors, il y aurait une rupture de traitement entre les services publics délégués par les collectivités territoriales et les services publics concédés par l'Etat dans la mesure où la possibilité de conclure des délégations de service public disparaît pour l'Etat. Le Conseil d'Etat pourrait, au

¹⁰⁰⁸ Gabriel ECKERT, « Le champ d'application du nouveau droit des concessions », *Contrats et Marchés publics*, n°3, mars 2016, dossier 2.

¹⁰⁰⁹ François BRENET, « Les nouvelles bases du droit des concessions », *AJDA*, n°18, 23 mai 2016, p.995.

contraire, étendre la notion de biens de retour à l'ensemble des concessions de service. Mais alors, il devrait modifier sa définition dans la mesure où, pour l'instant, est un bien de retour un bien nécessaire « *au fonctionnement du service public* »¹⁰¹⁰. Le Conseil pourrait également rechercher parmi les concessions de service, celles qui seraient effectivement des concessions de service public. Toutefois, cela irait à l'encontre de la volonté d'harmonisation du régime juridique des concessions de service. Quoiqu'il en soit, dès lors qu'un bien est qualifié de bien de retour, il doit nécessairement respecter les conditions tenant à l'affectation effective¹⁰¹¹ à un service public ou d'utilité générale et à l'absence de production de revenus.

563. Malgré les quelques ambiguïtés soulevées par la réforme du droit de la commande publique générée par l'adoption des ordonnances n°2015-899 et n°2016-65, le régime fiscal applicable à la gestion des biens des personnes publiques semble globalement harmonisé en matière d'impositions dues à raison de la propriété. L'exonération de taxe foncière sur les propriétés bâties prévue par l'article 1382 du code général des impôts en faveur de certains immeubles appartenant aux collectivités publiques, dont l'Etat, ou à leur groupement peut bénéficier à leur partenaire, sous réserve du respect de l'ensemble des conditions. Le choix entre les différents modes de gestion des biens ne dépend pas, dès lors, de considérations fiscales. Ce souci de neutralité est également présent en ce qui concerne les impositions liées à l'exploitation du bien.

§ 2. La neutralité fiscale dans la répartition des impositions liées à l'exploitation par la gestion du bien

564. La TVA et l'impôt sur les sociétés sont, par définition, associés à l'exploitation d'un bien. Dès lors, il est logique que le transfert du bien, et de son exploitation s'accompagne du transfert de ces impositions. Il peut également apparaître une nouvelle imposition à la TVA et à l'impôt sur les sociétés dès lors que le bien support est transféré économiquement à une entreprise. Les personnes publiques peuvent être exclues du champ d'application de ces impositions en raison d'un critère fonctionnel. Or, le transfert des activités à une société emporte la taxation. Cela ne remet pas réellement en cause la neutralité des impôts. Alors qu'il semble s'agir des mêmes activités qui vont être traitées différemment d'un point de vue fiscal, ce sont les conditions d'exercice qui changent. La

¹⁰¹⁰ CE, Assemblée, 21 décembre 2012, n°342788, Commune de Douai, *précit.*

¹⁰¹¹ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 4 mars 2009, n°298981, SMPEP, *précit.*

personne publique exerce ces activités en dehors des conditions de concurrence. Le transfert à une personne privée de ces activités, et des biens associés, les intègre dans le champ concurrentiel, entraînant ainsi leur imposition.

565. Au regard de la commande publique, la neutralité fiscale en matière d'imposition due à raison de l'exploitation des biens est surtout assurée dans le sens où le traitement fiscal est identique, quel que soit le moyen juridique mis en œuvre, tant en matière d'impôt sur les sociétés (A) qu'en matière de TVA (B).

A. *La neutralité fiscale assurée en matière d'impôt sur les sociétés dans le cadre de la commande publique*

566. En transférant la gestion d'un bien et d'un service associé à ce bien à un partenaire dans le cadre d'un des contrats de la commande publique notamment, la personne publique lui transfère parallèlement la charge de l'impôt sur les sociétés y afférant. Pour remédier à certaines problématiques liées au financement des biens, le législateur et le juge ont organisé une technique d'amortissement particulière. Il s'agit de l'amortissement de caducité. Dans un souci de neutralité fiscale, les partenaires des organismes publics peuvent en bénéficier, quel que soit le contrat de la commande publique dont ils sont parties prenantes, selon des modalités similaires (1). Par ailleurs, la transmission du bien peut se traduire par la création d'une charge d'impôt sur les sociétés supplémentaire reposant sur le partenaire de l'administration. Dans une perspective de neutralité fiscale, cette solution reçoit un éclairage particulier lorsque le pouvoir adjudicateur fait appel à une société privée à capitaux partiellement ou totalement publics (2).

1. *La généralisation de l'amortissement de caducité*

567. En matière d'impôt sur les sociétés, la neutralisation des différences entre les modes de gestion s'est portée sur la détermination du bénéfice net. En vertu du 2 de l'article 38 du code général des impôts, « *le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés* ». Cet article définit alors l'actif net comme « *l'excédent des valeurs d'actif sur le total*

formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiées ». Justement, une méthode particulière d'amortissement a été généralisée pour les constructions ou les acquisitions de biens réalisées dans le cadre de la commande publique. Le I de l'article 39 C du code général des impôts dispose que « *l'amortissement des biens donnés en location ou mis à disposition sous toute autre forme est réparti sur la durée normale d'utilisation* ». Toutefois, « *par dérogation [...], les entreprises donnant en location des biens [en crédit-bail] et celles pratiquant des opérations de location avec option d'achat peuvent, sur option, répartir l'amortissement de ces biens sur la durée des contrats de crédit-bail ou de location avec option d'achat correspondants* ». Cette dérogation, a été introduite par l'article 29 de la loi n°99-1173 de finances rectificative pour 1999. Cet amortissement, dit financier, semble pouvoir être étendu aux biens faisant l'objet d'un contrat de partenariat. Ainsi, pour Noël CHAHID-NOURAI, « *en l'absence de disposition comptable ou fiscale spécifique [au contrat de partenariat], les problématiques rencontrées en pratique ont notamment porté sur la durée d'amortissement des biens [...]. La solution généralement retenue par la pratique a consisté à [...] amortir les constructions de façon linéaire sur la durée du contrat* »¹⁰¹². Dans le même sens, Emmanuel KORNPROBST montre qu'en matière de contrat de partenariat, « *la possibilité de reconnaître au cocontractant des droits réels sur les installations qu'il réalise, ou réhabilite, au titre du contrat va leur permettre de bénéficier des dispositifs introduits en droit positif par la loi du 29 juillet 2002, sur le recours au crédit-bail immobilier, ou à la LOA, pour la réalisation et le financement des équipements ou des infrastructures sur le domaine public. A cet égard, il sera possible [...] d'amortir les biens [...] sur la durée du contrat plutôt que sur la durée normale d'utilisation et ainsi de faire correspondre parfaitement le financement du projet avec sa réalisation et son exploitation, dès lors que [...] la mission confiée au cocontractant de la puissance publique est faite "pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues"* »¹⁰¹³. Il est par ailleurs notable que l'article 144 du décret n°2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics reprend exactement ces dispositions pour les marchés de partenariat. Il semblerait à ce titre logique que l'amortissement financier, semble-t-il permis pour les

¹⁰¹² Noël CHAHID-NOURAI et al., « Fiscalité des PPP : liberté, égalité, neutralité », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1013, décembre 2008, p.23.

¹⁰¹³ Emmanuel KORNPROBST, « Fiscalité du contrat de partenariat public privé », *RGCT*, n°36, septembre-octobre 2005, p.363.

biens acquis ou construits dans le cadre d'un contrat de partenariat, le soit également dans le cadre d'un marché de partenariat.

568. L'amortissement sur la durée du contrat est donc autorisé dans le cadre tant des marchés de partenariat que des conventions de crédit-bail ou de location avec option d'achat conclues par les collectivités publiques ou leurs groupements. Cette faculté est également accordée, de manière plus ancienne par la jurisprudence, lorsqu'un bien fait l'objet d'un contrat de concession. Dès son arrêt du 31 juillet 1942¹⁰¹⁴, le Conseil d'Etat a reconnu « *qu'il appartenait à la société [concessionnaire] d'amortir sur la durée totale de la concession dont elle est titulaire le montant des capitaux investis dans les installations qui doivent revenir en fin de concession à l'autorité concédante* ».

569. La pratique de l'amortissement de caducité a progressivement été encadrée par la jurisprudence. Ainsi, seuls les biens qu'une « *entreprise concessionnaire [...] est dans l'obligation de détruire ou abandonner sans indemnité [à l'expiration de la durée de la concession]* »¹⁰¹⁵ peuvent faire l'objet d'un tel dispositif. Dans le cadre d'une délégation de service public, seuls les biens de retour, obligatoirement remis sans indemnité au concédant, et quelques biens de reprise pour lesquels la convention prévoit une telle obligation sont susceptibles de pouvoir bénéficier de cette technique. En revanche, une simple incertitude sur la remise des biens contre une indemnité exclut la possibilité de pratiquer un amortissement de caducité¹⁰¹⁶. En effet, dans le cas contraire, comme l'explique Martin COLLET, « *la sortie [de l'actif immobilisé] de l'actif de l'entreprise sera compensée par l'inscription de l'indemnité qui aura vocation à couvrir la valeur comptable du bien au jour de son retour au concédant* »¹⁰¹⁷. De plus, « *cette faculté n'est pas ouverte à une société liée à la collectivité publique par un contrat à raison des dépenses donnant lieu à immobilisations qu'elle expose au seul titre de son obligation*

¹⁰¹⁴ CE, 31 juillet 1942, n°64927, Société X, *Rec.* p.241.

¹⁰¹⁵ CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 22 octobre 1990, n°46600, Société Compagnie parisienne de chauffage urbain ; *Dr. Fisc.*, n°45, 6 novembre 1991, comm. 2152 ; *RJF*, n°12, décembre 1990, n°1437 ; mentionné aux tables du recueil.

Voir également CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 14 janvier 2008, n°297541, Société Sogeparc France, conclusions Laurent Olléon, *BDCF*, n°4, avril 2008, n°46 ; *RJF*, 4, avril 2008, n°401 ; commentaire Martin COLLET, *RJEP*, n°655, juillet 2008, étude 6 ; *Dr. Fisc.*, n°11, 13 mars 2008, comm. 207 ; mentionné aux tables du recueil.

¹⁰¹⁶ *Ibid.*

¹⁰¹⁷ Martin COLLET, « L'amortissement fiscal des biens de retour dans les concessions de service public », *RJEP*, n°655, juillet 2008, étude 6.

d'entretien des installations que la collectivité propriétaire met à sa disposition »¹⁰¹⁸. L'arrêt du Conseil d'Etat du 11 décembre 2008 étend également la technique de l'amortissement de caducité jusqu'alors réservée aux concessionnaires à l'ensemble des entreprises délégataires de service public. Cette extension pourrait logiquement être prolongée en faveur de l'ensemble des concessions telles que définies par la nouvelle ordonnance n°2016-65.

570. Par ailleurs, il convient de noter que, comme le rappelle notamment la cour administrative d'appel de Versailles dans une décision du 29 septembre 2015, SAEML Soregies¹⁰¹⁹, « *les amortissements de caducité [...] ont pour objet de permettre aux entreprises concessionnaires, en contrepartie de l'obligation qui pèse sur elles d'abandonner gratuitement leurs équipements et installations à l'autorité publique concédante à la fin du contrat, de compenser la perte de ces ouvrages, avant leur sortie définitive de leur actif* ». La finalité est donc ici différente de celle prévue dans le cas d'un contrat de droit privé. En effet, comme l'explique Jean-Baptiste VILA, « *dans le secteur privé, l'amortissement de caducité [...] permet [...] de favoriser le renouvellement des biens composant le patrimoine qui sont complètement amortis techniquement. Ce processus s'inscrit dans une politique fiscale volontariste dont l'objet et d'inciter l'investissement des entreprises* »¹⁰²⁰. En matière de contrat de concession, en revanche, ce mécanisme « *permet surtout de pallier une éventuelle perte du cocontractant qui résulterait d'une durée contractuelle trop courte par rapport à la durée d'amortissement technique des biens qu'il a financés pour la réalisation du contrat* »¹⁰²¹.

571. Pour autant, ces amortissements de caducité sont qualifiés d'amortissement financier par la jurisprudence. Ainsi, dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 16 mars 1977¹⁰²², le commissaire du gouvernement Daniel FABRE explique que « *cet*

¹⁰¹⁸ CE, 11 décembre 2008, n°309427, SA Hôtelière La chaîne Lucien Barrière, conclusions Laurent OLLEON, *Dr. Fisc.*, n°17, avril 2009, comm. 290 ; note Richard BEAUVAIS, *BGFE*, n°2, mai 2009, pp.1-3 ; commentaire Martin COLLET, *RJEP*, n°663, avril 2009, comm. 17 ; mentionné aux tables du recueil.

¹⁰¹⁹ CAA Versailles, 29 septembre 2015, n°14VE00562, SAEML Soregies, *RJF*, n°3, mars 2016, n°221. Voir également en ce sens, Martin COLLET, « La pratique de l'amortissement de caducité par les délégataires de service public », *Revue de Droit Fiscal*, n°17, 23 avril 2009, n°285.

¹⁰²⁰ Jean-Baptiste VILA, « L'amortissement de caducité dans les contrats administratifs : une exception fiscale toujours réservée aux concessions de service public », commentaire sous l'arrêt CAA Bordeaux, 1^{er} septembre 2009, n°08BX00188, Société Laho Centre, *JCP A*, n°26, 28 juin 2010, n°2209.

¹⁰²¹ *Ibid.*

¹⁰²² CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 16 mars 1977, n°89010, Société X, conclusions Daniel FABRE, *Dr. Fisc.*, n°6, juin 1978, comm. 228 ; *RJF*, n°5, mai 1977, n°273 ; *Rec.* p.141.

amortissement purement financier [...] n'a nullement pour objet de constater et de compenser la dépréciation matérielle, résultant du temps ou de l'usage, des éléments d'actif physiques dans lesquels ont été investis les capitaux auxquels il s'applique ». Le Conseil fait ensuite une référence explicite à cette qualification, notamment dans un arrêt du 20 mai 2015, Semmaris¹⁰²³, en indiquant « *que les amortissements de caducité constituent des amortissements financiers* ». Cet amortissement est donc similaire à celui qui peut être pratiqué dans le cadre d'un crédit-bail, d'une location avec option d'achat ou d'un contrat de partenariat, voire probablement d'un marché de partenariat. Dès lors, les pratiques sont globalement harmonisées dans un souci de neutralité.

572. Le transfert de la gestion d'un bien peut aussi se traduire par la création d'une charge d'impôt sur les sociétés au détriment du partenaire d'un pouvoir adjudicateur. Si la solution est logique, alors qu'elle semble favoriser dès lors l'exercice d'une activité en régie plutôt que déléguée, elle pose une question particulière lorsqu'il s'agit de considérer la délégation d'un service à une entité à capitaux majoritairement ou totalement publics.

2. La neutralité à nuancer dans le cadre de l'appel à des sociétés à capitaux publics

573. Alors qu'une grille d'analyse est prévue afin de déterminer la lucrativité d'une activité menée par une collectivité publique¹⁰²⁴, les sociétés commerciales, elles, supportent une présomption de lucrativité. Dès lors, en conséquence, la charge de l'impôt sur les sociétés est conditionnée pour les entités publiques alors qu'elle est sans conditions pour les sociétés commerciales. Il convient de rappeler que les critères permettant d'identifier le caractère lucratif¹⁰²⁵ d'un service exercé par une personne publique sont l'« *objet ou [les] conditions particulières dans lesquelles il est géré* », selon l'arrêt du 20 juin 2012 du Conseil d'Etat, Commune de La Ciotat¹⁰²⁶. Cette analyse fait apparaître l'importance d'une référence à la concurrence. Ceci justifie alors que le transfert d'un bien ou d'un service par le biais d'un contrat de la commande puisse

¹⁰²³ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 20 mai 2015, n°373271, Semmaris, conclusions Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON, *BDCF*, n°8, août 2015, n°105 ; *RJF*, n°8, août 2015, n°700 ; *Dr. Fisc.*, n°42, 15 octobre 2015, comm. 634 ; inédit au recueil.

¹⁰²⁴ Voir en ce sens, *supra.*, n°310.

¹⁰²⁵ Voir *supra.*, n°311 et s.

¹⁰²⁶ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole, *précit.*

potentiellement entraîner la création d'une charge supplémentaire d'impôt sur les sociétés au détriment du partenaire du pouvoir adjudicateur dans la mesure où justement une activité, exercée directement par ce dernier en dehors d'un système concurrentiel, y serait intégré par la volonté de l'entité publique de le transmettre à un partenaire.

574. Cette solution s'applique quel que soit le partenaire privé commercial de la collectivité publique, même lorsque la société est majoritairement voire totalement à capital public. Deux types d'entité sont envisageables. Il s'agit des sociétés d'économie mixte (SEM), particulièrement des SEM locales (SEML) et des sociétés publiques locales (SPL). Constituées sous forme de sociétés anonymes, elles en possèdent le caractère commercial et donc lucratif présumé. L'attribution d'un bien ou d'un service à l'une d'elle transfère sur ces entités la charge de l'impôt sur les sociétés, que l'activité exercée précédemment en régie fut lucrative ou non. Cela repose, il convient de le rappeler, sur le principe selon lequel cette activité entre dès son attribution à un partenaire privé commercial dans le système concurrentiel. Dans un certain sens, le principe de neutralité fiscale légitime cette position dans la mesure où il ne doit pas y avoir de concurrence au sein des différentes formes de transfert organisées par le droit de la commande publique. Pourtant dans un autre sens, cette pratique soulève quelques interrogations. Ainsi, pour Bertrand BOISSEAU, « *ne serait-il pas plus neutre de reprendre les principes [...] apportés par le Conseil d'Etat [dans l'arrêt Commune de la Ciotat] pour apprécier le régime fiscal des opérations réalisées par les collectivités territoriales pour les appliquer aux SPL ?* »¹⁰²⁷. En effet, la formule de la SPL trouve son utilité dans l'absence d'obligation de mise en concurrence lors de l'attribution d'un contrat de la commande publique. Elle a été spécialement conçue pour répondre aux opportunités offertes par la jurisprudence communautaire, particulièrement par l'arrêt de la CJCE du 18 novembre 1999, Teckal. Par cet arrêt, la Cour autorise l'absence de mise en concurrence lors de l'attribution d'un marché public « *dans l'hypothèse où, à la fois, la collectivité territoriale exerce sur la personne en cause un contrôle analogue à celui qu'elle exerce sur ses propres services et où cette personne réalise l'essentiel de son activité avec la ou les collectivités qui la*

¹⁰²⁷ Bertrand BOISSEAU, « SPL, plaidoyer pour une fiscalité "dans la maison" », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°131, avril 2013, p.61.

détiennent »¹⁰²⁸. La jurisprudence ultérieure s'est ensuite efforcée de préciser chacune de ces conditions. Elle a été reprise par la jurisprudence nationale, notamment par l'arrêt du Conseil d'Etat du 6 avril 2007, Commune d'Aix-En-Provence¹⁰²⁹. La loi n°2010-559 du 28 mai 2010 permet la création des sociétés publiques locales. D'après la circulaire n°COT/B/11/08052/C du 29 avril 2011, « selon l'esprit de la loi, les SPL [...] sont de nouveaux outils mis à la disposition des collectivités territoriales leur permettant de recourir à une société commerciale sans publicité ni mise en concurrence préalables, dès lors que certaines conditions sont remplies. Ainsi, elles ont vocation à intervenir pour le compte de leurs actionnaires dans le cadre de prestations intégrées (quasi-régie ou « in house ») ». Dès lors, « les SPL peuvent se voir confier une activité d'intérêt général qui ne concurrence pas le secteur privé »¹⁰³⁰ et dans le même temps, le transfert de la gestion d'un bien à ces SPL ne réintroduit pas en lui-même la concurrence. Si le choix des modalités d'un transfert de gestion d'un bien ne se réalise pas en fonction d'une opportunité fiscale puisque les différentes formes qu'il peut prendre sont soumises à l'impôt sur les sociétés, en revanche, le choix entre gestion en régie et gestion en société publique locale n'est plus tout à fait neutre d'un point de vue fiscal. Le législateur semble donc avoir mis de côté, dans ce contexte précis, l'idée classique de neutralité fiscale. Mais, d'une part, la gestion en régie directe et la gestion sous la forme d'une SPL ne sont pas similaires. D'autre part, surtout, la volonté de ne pas privilégier la SPL au détriment de la SEML conduit à adopter naturellement cette solution.

575. L'idée de neutralité fiscale est au centre des préoccupations de l'imposition à la taxe sur la valeur ajoutée. Il est donc naturel qu'elle se retrouve dans l'étude des conséquences fiscales relatives au transfert de la gestion d'un bien par une personne publique. Là encore, l'utilisation d'un contrat de la commande publique se traduit par le transfert de l'assujettissement de la TVA de la personne publique vers son partenaire. Toutefois, certaines considérations particulières apparaissent, renforçant l'idée selon laquelle le choix des modalités de gestion ne dépend pas des mesures fiscales.

¹⁰²⁸ CJCE, 18 novembre 1999, aff. C-107/98, Teckal Srl, conclusions Georges COSMAS, *BJCP*, n°8, janvier 2000, pp.43-52 ; note Fabienne KAUFF-GAZIN, *Europe*, n°1, janvier 2000, comm. 28 ; *Rec. CJCE* p.I-8121, point 50.

¹⁰²⁹ CE, Section, 6 avril 2007, n°284736, Commune d'Aix-En-Provence, note Mickaël KARPENSCHIF, *JCP A*, n°19, 7 mai 2007, n°2111 ; note Jean-Marie PONTIER, *JCP A*, n°21, 21 mai 2005, n°2128 ; note Frédéric LENICA et Julien BOUCHER, *AJDA*, n°19, 21 mai 2007, pp.1020-1026 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et marchés publics*, n°6, juin 2007, comm. 191 ; note Michel BAZEX et Sophie BLAZY, *Droit administratif*, n°6, juin 2007, comm. 95 ; note François SENERS, *RJEP*, n°644, 1^{er} juillet 2007, comm. 3 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Comm.*, n°4, octobre 2007, pp.694-698 ; *Rec.* p.155.

¹⁰³⁰ Bertrand BOISSEAU, *art.cit.*, p.61.

B. La neutralité fiscale assurée en matière de TVA dans le cadre de la commande publique

576. La doctrine fiscale précise que « *le système de TVA prévoit que sont soumises à la taxe les opérations réalisées à chacun des stades de la production et de la distribution des biens et services, et le droit à déduction permet l'effacement de cette imposition chez tout acheteur qui utilise ces biens et services pour les besoins d'opérations également imposables. L'exercice par les redevables du droit à déduction de la taxe qui a grevé les éléments du prix de leurs opérations imposables constitue ainsi l'un des mécanismes essentiels de la TVA. Il permet, en effet [...] d'atteindre l'objectif de neutralité fiscale et économique qui s'attache à la TVA* »¹⁰³¹. Dans cette optique, la directive du 28 novembre 2006 relative au système de commun de taxe sur la valeur ajoutée précise qu' « *un système de TVA atteint la plus grande simplicité et la plus grande neutralité lorsque la taxe est perçue d'une manière aussi générale que possible et que son champ d'application englobe tous les stades de la production et de la distribution ainsi que le domaine des prestations de services* ». Ce principe de base entraîne des conséquences particulières sur le champ de la taxe appliquée à la gestion de leurs biens par les collectivités publiques (1). Dans le même temps, quel que soit le montage contractuel, le partenaire de l'entité gestionnaire est redevable de la TVA sur ses rémunérations. Ceci a des conséquences particulières en matière de subventions qui peuvent lui être accordées. (2).

1. Le champ d'application de la TVA dans le cadre de la commande publique

577. Une distinction doit être opérée, suivant les modalités de gestion d'un bien et d'un service concomitant choisies par les personnes morales de droit public. Il convient de dissocier les cas où la personne publique reste l'exploitante du service, des cas où elle en transfère l'exploitation. Dans le premier cas, le bien et le service ne sont pas réellement transférés. Il est donc logique de considérer que la taxe sur la valeur ajoutée pesant sur le service ne le soit pas non plus. Tout d'abord, « *cette situation recouvre les contrats suivants : les contrats de gérance ; les contrats de régie intéressée. Ces contrats se caractérisent par le fait que c'est la collectivité délégante qui perçoit les recettes sur les usagers et non le délégataire. Dans ces hypothèses, les règles d'assujettissement à la*

¹⁰³¹ BOI-TVA-DED-10-10-1.

TVA seront appréciées en fonction des dispositions particulières applicables aux personnes morales de droit public »¹⁰³². L'administration fiscale précise à cet effet que « dans l'hypothèse [des contrats par lesquels le délégataire perçoit la rémunération sur l'usager au nom et pour le compte de la collectivité à laquelle il la reverse] qui peut notamment correspondre à des contrats de régie intéressée, la collectivité reste l'exploitante du service et seule redevable à ce titre, lorsqu'il y a lieu, de la TVA »¹⁰³³. Il s'agit ensuite des marchés publics de services. Entrent enfin dans cette catégorie les contrats de partenariat. Loïc LEVOYER résume ainsi le fait que « la personne morale de droit public ne délègue pas, dans les contrats de partenariat, un service dont elle a la responsabilité et conserve la qualité d'exploitant du service »¹⁰³⁴. Il en va de même, aujourd'hui, pour les marchés de partenariat. Ainsi, si l'ordonnance du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics dispose au II de son article 67 qu' « un marché de partenariat est un marché public qui permet de confier à un opérateur économique ou à un groupement d'opérateurs économiques une mission globale ayant pour objet [...] 3° la gestion d'une mission de service public ou des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée », « la gestion d'une mission de service public dans un marché de partenariat ne peut être qu'accessoire à la construction de l'équipement »¹⁰³⁵. D'ailleurs, la mission d'appui à la réalisation des contrats de partenariat rappelle que « le contrat de partenariat [est] un contrat de prestation de service (au sens du droit fiscal tout au moins) »¹⁰³⁶. Il n'y a pas de raison de penser qu'il en va différemment des marchés de partenariat, d'autant plus que l'ordonnance de 2015 rapproche explicitement ces contrats des marchés publics puisque son article 4 dispose que « les marchés de partenariat définis à l'article 67 sont des marchés publics ». Dès lors, dans ces différentes situations, si la personne publique est assujettie en tant qu'exploitant, son partenaire privé est assujetti pour les rémunérations perçues au titre du service rendu. Cette TVA pourra être alors déduite par la personne publique si l'activité concernée est dans le champ de la TVA et n'est pas exonérée.

¹⁰³² Eric GINTRAND, « Conventions de délégation de service public et contraintes fiscales », *Le moniteur – Contrats Publics*, n°113, juin 2013, p.45.

¹⁰³³ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-93.

¹⁰³⁴ Loïc LEVOYER, « Contrats de partenariat et TVA », *Contrats et Marchés publics*, n°12, décembre 2006, n°10.

¹⁰³⁵ Direction des Affaires Juridiques, *Fiche technique consacrée aux marchés de partenariat*, 29 juin 2016.

¹⁰³⁶ Mission d'appui à la réalisation des contrats de partenariat, *Les contrats de partenariat : guide méthodologique*, 25 mars 2011.

578. Dans le second cas, la personne publique n'exploite plus le service puisqu'elle l'a confié à un partenaire qui perçoit directement sur les usagers sa rémunération. Il s'agit de la plupart des contrats de délégation de service public, à l'exception notable des régies intéressées. « *Lorsque le délégataire se rémunère en percevant directement les recettes sur les usagers, il est considéré sur le plan fiscal comme l'exploitant du service [...]. Les recettes encaissées par le concessionnaire ou le fermier seront alors assujetties à la TVA (sauf exonérations particulières) et ils seront redevables de la TVA dans les conditions de droit commun* »¹⁰³⁷. Par ailleurs, en présence d'un contrat d'affermage, par lequel la personne publique met à disposition des ouvrages préalablement construits par elle au profit d'un délégataire, ce dernier doit verser en contrepartie une redevance d'affermage. Pendant longtemps, la perception de ces redevances était considérée comme une activité accomplie par l'entité délégante en tant qu'autorité publique. A ce titre, ces redevances étaient situées en dehors du champ d'application de la TVA pour la personne publique. Réciproquement, elle ne pouvait alors pas déduire la TVA ayant grevé le financement des biens mis à disposition du délégataire. Un mécanisme de transfert du droit à déduction avait alors été mis en place. Il permettait au délégataire de déduire la TVA pesant sur le financement des biens. La somme récupérée était alors restituée au délégant. Pour se conformer au droit de l'Union européenne, la doctrine fiscale a d'abord réduit la portée de ce mécanisme. En effet, désormais, le BOFiP détermine que « *lorsqu'une collectivité territoriale confie l'exploitation d'un service à un tiers, la mise à disposition à titre onéreux des investissements que la collectivité a réalisés est constitutive d'une activité économique imposable. Par conséquent, la redevance d'affermage qui lui est versée par son délégataire en contrepartie de cette mise à disposition est soumise à la TVA* »¹⁰³⁸. Dès lors, la personne publique elle-même peut déduire la TVA ayant grevé ses investissements, à condition que la redevance perçue ne soit pas symbolique¹⁰³⁹. Enfin, l'article 210 de l'annexe II du code général des impôts qui permettait cette solution a été abrogée par un décret n°2015-1763 du 24 décembre 2015. Le transfert du droit à déduction reste possible pour les conventions conclues avant le 1^{er} janvier 2014, ainsi que

¹⁰³⁷ Eric GINTRAND, *art.cit.*, p.45.

¹⁰³⁸ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-93.

¹⁰³⁹ Voir en ce sens, Jean-Baptiste VILA, « Nouvelles règles pour la TVA applicable aux délégations de services publics », *JCP A*, n°4, 27 janvier 2014, n°2020.

pour les conventions signées avant le 1^{er} janvier 2016 pour lesquelles une redevance symbolique est prévue¹⁰⁴⁰.

579. Compte tenu de leur dualité fonctionnelle, les collectivités publiques peuvent ne pas être assujetties à la TVA. Pour ne pas les pénaliser, l'Etat a mis en place un mécanisme budgétaire¹⁰⁴¹ leur permettant de récupérer une grande partie de la taxe qu'elles ont subie sur certaines dépenses d'investissement, par le biais du fonds de compensation pour la TVA. Parallèlement, dans une perspective de neutralité, le bénéfice du fonds a été étendu à la maîtrise privée d'ouvrage. Ainsi, les contrats de marchés publics, les contrats de partenariat et désormais les marchés de partenariat sont traités de la même manière dans le cadre du FCTVA. L'article L.1615-12 du code général des collectivités territoriales dispose en effet que « *la collectivité territoriale ou l'établissement public qui a passé un contrat prévu à l'article L.1414-1 bénéficie du fonds de compensation pour la TVA sur la part de rémunération versée à son cocontractant correspondant à l'investissement réalisé par celui-ci pour les besoins d'une activité non soumise à la TVA* ». Or, l'article L.1414-1 vise expressément les « *marchés publics des collectivités territoriales, de leurs établissements publics et de leurs groupements* », au sens de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics, incluant donc les marchés de partenariat. Précédemment, l'article 18 de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat avait permis le bénéfice du fonds aux investissements réalisés dans le cadre d'un contrat de partenariat. De même, cette possibilité a été étendue par l'article 38 de la loi n°2008-735 du 28 juillet 2008 relative aux contrats de partenariat aux investissements réalisés sous la forme d'un bail emphytéotique administratif. Issue d'un amendement sénatorial, la mesure a pour effet explicite « *l'alignement du régime des baux emphytéotiques administratifs sur celui des contrats de partenariat en matière d'éligibilité au FCTVA* »¹⁰⁴². Pour le sénateur Charles GUENE, rapporteur pour avis de la commission des finances sur le projet de loi relative aux contrats de partenariat, « *cet amendement [a] en réalité un effet de substitution entre les différents modes de réalisation de l'investissement public [...]. On voit mal comment un investissement pourrait être discriminé au regard du FCTVA sur la*

¹⁰⁴⁰ Voir en ce sens, Joseph BENSIMON et Laëtitia OURLY-DORE, « Suppression du transfert des droits à déduction : comment récupérer la TVA dans les conventions de DSP », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°162, février 2016, pp.58-61.

¹⁰⁴¹ Voir *supra*, n°444 et s.

¹⁰⁴² Charles GUENE, Avis n°243, présenté au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi relatif aux contrats de partenariat, 26 mars 2008, p.54.

base de son seul montage juridique. Le FCTVA correspond à une logique de neutralisation de la TVA sur l'investissement local, quelle que soit sa forme »¹⁰⁴³. Il existe donc un traitement neutre des investissements pouvant bénéficier du FCTVA, le choix du montage contractuel ne dépendant pas de la possibilité de récupérer la taxe sur la valeur ajoutée grâce à ce mécanisme budgétaire.

580. De la même manière, certaines dépenses d'investissement réalisées par le biais d'une délégation de service public sont également éligibles au FCTVA. L'alinéa 2 de l'article L.1615-7 du code général des collectivités territoriales dispose en effet que « *les immobilisations confiées dès leur réalisation ou leur acquisition à un tiers ne figurant pas au nombre des collectivités ou établissements bénéficiaires du fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée et exerçant une activité ne lui ouvrant pas droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée ayant grevé le bien donnent lieu à attribution du fonds pour les dépenses réelles d'investissement [...] si : a) Le bien est confié à un tiers qui est chargé de gérer un service public que la collectivité territoriale ou l'établissement lui a délégué [...] ; 2) Le bien est confié à un tiers en vue de l'exercice, par ce dernier, d'une mission d'intérêt général [...]* ». Dans un arrêt du 10 décembre 2014, Communauté d'agglomération du pays rochefortais¹⁰⁴⁴, le Conseil d'Etat a précisé le contenu de ces dispositions. D'après le rapporteur public, dans ses conclusions sous l'arrêt précité, « *le tiers doit exercer une activité ne lui ouvrant pas droit à déduction de la TVA ayant grevé les biens mis à sa disposition. Cette condition, essentielle, vise à empêcher les doubles récupérations de TVA* », l'une par le biais budgétaire du FCTVA, l'autre par le mécanisme fiscal de la déduction de TVA. Il convient toutefois de rappeler que cette solution intervient alors que le transfert du droit à déduction était encore possible. Le délégataire pouvait récupérer la TVA, pour le compte de l'autorité délégante. C'est seulement lorsqu'il ne le pouvait pas que le FCTVA était ouvert. C'est ce qui ressort des conclusions d'Emmanuelle CORTOT-BOUCHER lorsqu'elle indique que « *le FCTVA ne peut être attribué à une collectivité territoriale qu'à raison des dépenses exposées pour les besoins d'une activité au titre de laquelle la collectivité en cause n'est pas assujettie à la TVA. Mais le raisonnement est différent s'agissant des tiers auxquels la collectivité confie son bien. Peu importe que ceux-ci*

¹⁰⁴³ Charles GUENE, compte rendu des débats, séance du 2 avril 2008, JOS, n°21, 3 avril 2008, p.1454.

¹⁰⁴⁴ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 10 décembre 2014, n°365577, Ministre de l'intérieur contre Communauté d'agglomération du pays rochefortais, JCP A, n°28, 13 juillet 2015, n°2214 ; BJCL, n°3/15, mars 2015, pp.214-221 ; mentionné aux tables du recueil.

exercent une activité assujettie ou non à la TVA. Ce qui compte, c'est de savoir s'ils peuvent exercer, en lieu et place de la collectivité, le droit à déduction de la TVA du bien qu'ils utilisent et que la collectivité n'était pas en mesure de faire valoir ». Or, le mécanisme du transfert du droit à déduction a été supprimé. Parallèlement, la redevance versée par le délégataire à l'autorité délégante est assujettie à la TVA, sauf si elle est symbolique. Dès lors, la possibilité de bénéficier du FCTVA dans le cadre d'une délégation de service public, pour une personne publique va être réduite. En effet, cette dernière pourra récupérer la TVA qui a grevé un investissement qu'elle a confié à un tiers non plus par le biais budgétaire mais par le mécanisme fiscal. Seul les cas où les redevances sont symboliques ou les biens sont confiés à titre gratuit ne sont pas considérés comme des activités exercées à titre onéreux par la collectivité. Les collectivités pourront alors bénéficier du FCTVA sur leurs biens transmis à un tiers dans le cadre d'une délégation de service public.

581. Malgré ces différences de traitement, qui découlent de la nature et du contenu de chaque type de contrat, dès lors qu'une personne publique réalise des investissements, soit sous maîtrise publique d'ouvrage, soit sous maîtrise privée, son transfert ne signifie pas qu'elle perd le droit de récupérer la TVA qui a grevé ces biens. Les mécanismes fiscaux ou budgétaires sont organisés de telle sorte qu'une grande neutralité existe. Le choix du gestionnaire dépend le moins possible du poids occasionné par la TVA.

582. Il est évident que le partenaire de la personne publique est assujetti à la TVA en fonction de sa rémunération, qu'il s'agisse du prix reçu en échange de la prestation de service fournie ou qu'il s'agisse du prix payé par l'utilisateur du service directement. Dans tous les cas de figure, les montages contractuels peuvent également prévoir le versement de subventions au partenaire privé, ou public, du pouvoir public contractant. Le régime général s'applique mais reçoit un éclairage plus important en matière de subventions publiques. Il convient alors d'apprécier si le versement octroyé constitue un complément de prix, qui entrera alors dans la base assujettie à la TVA.

2. Le traitement fiscal des subventions perçues par le partenaire de l'entité gestionnaire neutralisé dans le cadre de la commande publique

583. Le 1 de l'article 266 du code général des impôts dispose en effet que « *la base d'imposition est constituée : a. Pour les livraisons de biens, les prestations de services et*

les acquisitions intracommunautaires, par toutes les sommes, valeurs, biens ou services reçus ou à recevoir par le fournisseur ou le prestataire en contrepartie de ces opérations, de la part de l'acheteur, du preneur ou d'un tiers, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations [...] ». Comme le résume Jean-Luc ALBERT, « *c'est donc autour des concepts de lien direct, de complément de prix, qu'un contentieux significatif s'est développé au plan national puis européen* »¹⁰⁴⁵.

584. Par une décision du 8 mars 1988, *Apple and Pear Development Council*¹⁰⁴⁶, la Cour de justice des Communautés européennes précise que le lien direct entre une prestation et une somme versée est identifiée dès lors que le service rendu est individualisable et qu'il existe une relation entre celui-ci et la somme versée par le bénéficiaire. Cette solution a été reprise par le juge national, notamment dans un arrêt de section du 6 juillet 1990, CODIAC¹⁰⁴⁷.

585. Dans une décision ultérieure du 22 novembre 2001, Office des produits wallons ASBL¹⁰⁴⁸, la Cour a précisé le contenu de ce lien direct lorsqu'est en cause, spécifiquement, une subvention accordée par un organisme public à un partenaire chargé de gérer un service à destination d'usagers. Il s'agit des « *situations où trois parties sont en cause, à savoir l'autorité qui accorde la subvention, l'organisme qui en bénéficie et l'acheteur du bien ou le preneur du service respectivement livré ou fourni par l'organisme subventionné* »¹⁰⁴⁹. Pour être intégrée à la base imposable, une subvention doit « *avoir une influence sur le prix des biens livrés ou des services fournis par l'organisme subventionné* » et « *qu'elle soit spécifiquement versée à l'organisme subventionné afin qu'il fournisse un bien ou effectue un service déterminé* »¹⁰⁵⁰. C'est ce que reprend l'administration fiscale lorsqu'elle indique qu' « *en application de l'article*

¹⁰⁴⁵ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques, op.cit.*, p.152.

¹⁰⁴⁶ CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, conclusions Gordon SLYNN, *Dr. Fisc.*, n°15 ; 12 avril 1989, comm. 813 ; *RJF*, 8-9, août-septembre 1988, n°970 ; Chahira BOUTAYEB (*sous la dir.*), *op.cit.*, pp.469-486 ; *Rec. CJCE* p.01443.

¹⁰⁴⁷ CE, Section, 6 juillet 1990, n°88224, CODIAC, conclusions Pierre-François RACINE, *RJF*, 8-9, août-septembre 1990, p.543 et n°989 ; *Rec.* p.210.

¹⁰⁴⁸ CJCE, 22 novembre 2001, aff. C-184/00, Office des produits wallons ASBL, conclusions Leendert Adri GEELHOEND, *RJF*, n°2, février 2002, n°250 ; *BDCF*, n°2, février 2002, n°20 ; *Dr. Fisc.*, n°74, 2002, n°5 ; note Hervé ZAPF et Rémi CASTEBERT, *Les Nouvelles Fiscales*, n°1106, 15 février 2013, pp.24-28 ; *Rec. CJCE* p.I-09115.

¹⁰⁴⁹ CJCE, 22 novembre 2001, aff. C-184/00, Office des produits wallons ASBL, *précit.* ; point 11.

¹⁰⁵⁰ CJCE, 22 novembre 2001, aff. C-184/00, Office des produits wallons ASBL, *précit.* ; point 12.

266 du CGI, transposant l'article 11 A 1 a) de la sixième directive TVA¹⁰⁵¹, l'assiette de la taxe est notamment constituée par les subventions directement liées aux prix des opérations imposables »¹⁰⁵². Tel est le cas lorsque « la subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation ; [...] elle en constitue la contrepartie totale ou partielle ; [...] elle permet au client de payer un prix inférieur au prix du marché ou, à défaut, au prix de revient [...] »¹⁰⁵³. Il s'agit de « subventions complément de prix ».

586. A l'inverse, « les subventions dont le versement ne présente pas un lien direct et immédiat avec le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, au sens des critères décrits plus haut, ne doivent pas être soumises à la TVA, et ce, même si économiquement elles participent indirectement à la formation du prix »¹⁰⁵⁴. Il peut être question, par exemple, des subventions de fonctionnement ou des subventions d'équilibre. Or, la détermination du type de subvention peut s'avérer délicate. Dans un arrêt du 10 juin 2010, Société Carilis¹⁰⁵⁵, le Conseil d'Etat, reprenant la jurisprudence communautaire, a ainsi qualifié de « complément de prix », une subvention qui pouvait avoir l'apparence d'une subvention d'équilibre, et traitée comme telle tant par la commune qui la versait que par l'organisme qui la percevait. Dans ses conclusions sous cet arrêt, le rapporteur public Laurent OLLEON relève que « la subvention apparaît comme la contrepartie des obligations souscrites par la société en ce qui concerne la nature des prestations offertes aux utilisateurs de la patinoire et les prix de celles-ci [...]. Par conséquent, les subventions versées à la société doivent être regardées comme ayant le caractère d'un complément de prix et soumises à la TVA ». Ceci est valable alors même que « les conventions [...] prévoient [...] en cas de déficit d'exploitation constaté en fin d'exercice, une subvention d'équilibre correspondant à ce déficit ».

587. Une forme de neutralité fiscale s'exprime dans ce cadre également, puisque toutes les subventions, qui sont la conséquence d'un contrat passé par la personne publique et

¹⁰⁵¹ Etonnamment, la doctrine administrative rappelle l'article 11 A 1 a) de la sixième directive, alors que les dispositions sont reprises aujourd'hui à l'article 73 de la directive n°2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée.

¹⁰⁵² BOI-TVA-BASE-10-10-10-360.

¹⁰⁵³ BOI-TVA-BASE-10-10-10-370.

¹⁰⁵⁴ BOI-TVA-BASE-10-10-10-410.

¹⁰⁵⁵ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 juin 2010, n°301586, Société Carilis, conclusions Laurent OLLEON ; *BDCE*, n°10, octobre 2010, n°99 ; *RJF*, n°10, octobre 2010, n°884 ; commentaire Martin COLLET, *AJDA*, n°8, 7 mars 2011, pp.453-458 ; note Joseph BENSIMON et Laëtitia OURLY, *Les Nouvelles Fiscales*, n°1056, 15 novembre 2010, pp.4-6 ; inédit au recueil.

un partenaire, sont traitées fiscalement selon la même grille de lecture. Ainsi, peuvent être intégrées à la base d'imposition à la TVA des subventions octroyées dans le cadre d'un contrat de partenariat, d'une délégation de service public ou même d'un crédit-bail. « *C'est ainsi que, dans la plupart des conventions de délégation de service public, seules sont soumises à la TVA les subventions qui compensent des sujétions tarifaires, les autres subventions, en particulier celles compensant les sujétions d'organisation du service, n'étant quant à elles pas soumises à la taxe* »¹⁰⁵⁶. Dans le même ordre d'idée, le secrétaire d'Etat chargé du commerce, de l'artisanat, des petites et moyennes entreprises, du tourisme et des services, Hervé NOVELLI, a été amené à répondre à une question sur le subventionnement des partenariats public-privé, posée par le sénateur Jean-Paul ALDUY. Il a ainsi précisé, notamment, que « *les subventions versées dans le cadre des contrats de partenariat ne sont soumises à la TVA que lorsqu'elles représentent la contrepartie d'une livraison de biens ou d'une prestation de services réalisée par son bénéficiaire au profit de la partie versante, ou lorsqu'elles constituent le complément de prix d'une telle opération* »¹⁰⁵⁷. Enfin, dans le cadre d'un montage contractuel faisant comportant, notamment, un crédit-bail, des subventions accordées par diverses personnes publiques ont été considérées comme « *directement liées au prix de sous-location de l'immeuble et [...] par suite, imposables à la taxe sur la valeur ajoutée* »¹⁰⁵⁸.

588. La répartition de la charge fiscale entre la personne publique et son partenaire est une conséquence directe de la gestion de ses biens. Le législateur a souhaité que les dispositions fiscales ne soient pas prises en considération dans le choix contractuel fait par la personne publique. Il apparaît que la valorisation de ses biens par un organisme public, comme par une entité privée, conduit à répartir les charges fiscales entre les deux cocontractants. De manière incidente, l'existence des charges fiscales provoque l'identification d'un risque fiscal concomitant. Une neutralisation des conséquences en matière d'imposition des biens est organisée dans le cadre de leur gestion. En revanche, la neutralité dans la répartition du risque fiscal est imparfaite, selon que les rapports sont établis entre des personnes privées ou entre une personne publique et ses partenaires.

¹⁰⁵⁶ Elizabeth ASHWORTH, « TVA : taxation et déduction des personnes publiques, la double inconstance », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, n°7, juillet 2012, p.632.

¹⁰⁵⁷ Réponse d'Hervé NOVELLI, secrétaire d'Etat chargée du commerce, à la question n°281 au sénateur Jean-Paul ALDUY, JOS, n°60, 9 juillet 2008, p.4228.

¹⁰⁵⁸ CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 27 janvier 2010, n°299113, SARL Les jardins de Beauce, *RJF*, n°4, avril 2010, n°339 ; *Dr. Fisc.*, n°21, 27 mai 2010, comm. 329 ; mentionné aux tables du recueil.

Chapitre 2. La neutralité partielle dans la répartition du risque fiscal par la gestion des biens des personnes publiques

589. La répartition de la charge fiscale, conséquence du transfert juridique ou économique d'un bien, est capitale dans l'appréhension des montages juridiques prévus par les partenaires à un contrat. De manière sous-jacente, l'incertitude liée à l'environnement fiscal doit aussi être pris en compte dans l'analyse des moyens mis en œuvre par les personnes publiques pour assurer la gestion de leur bien. Cette incertitude peut être définie autour de l'idée de risque. Le lexique des termes juridiques définit le risque comme étant notamment « *un évènement éventuel, incertain, dont la réalisation ne dépend pas exclusivement de la volonté des parties et pouvant causer un dommage* »¹⁰⁵⁹. Cette définition rejoint ici celle proposée par le dictionnaire *Larousse* qui indique qu'un risque est la « *possibilité, la probabilité d'un fait, d'un évènement considéré comme un mal ou un dommage* ». La dimension fiscale ne doit assurément pas être négligée. Alors que la gestion des biens peut s'articuler autour de contrats de longue durée, il apparaît que le doute sur la stabilité de la norme fiscale est un élément qui doit nécessairement être pris en compte.

590. Les personnes publiques sont évidemment sujettes aux mêmes risques fiscaux pesant sur leurs biens que les personnes privées. Une assimilation certaine est donc perceptible au moment de l'identification de ces risques (Section 1). Il est alors indéniable que les gestionnaires des biens tentent de le répartir en transférant une partie vers leurs partenaires. Dans ce cas, la situation du cocontractant de la personne publique est parfois plus favorable que celui de la personne privée, ce qui traduit une assimilation incomplète des premières aux secondes (Section 2).

¹⁰⁵⁹ Serge GUINCHARD (*sous la dir.*), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 25^{ème} éd., 2017, p.1010.

Section 1. L'assimilation dans l'identification du risque fiscal pouvant être réparti par la gestion des biens

591. Pour Hugo BARBIER, « l'expression "risque juridique" renvoie d'abord à la perspective d'une sanction juridique en cas de violation de la norme juridique. Le risque n'est rien d'autre que la sanction juridique [...]. Mais c'est aussi et surtout de nos jours l'insécurité juridique à laquelle renvoient ces termes. Le risque juridique est ainsi l'incertitude de la norme, dans son interprétation et sa connaissance même »¹⁰⁶⁰. En matière fiscale, l'idée d'un risque prend donc une double acception. Il s'agit d'abord du risque de sanction fiscale. Plus largement, il s'agit en réalité des risques inhérents aux rapports entre un contribuable, public ou privé, et l'administration fiscale (§1). Ces rapports sont protéiformes et s'étendent d'une diversité de contrôle à une pluralité de sanctions¹⁰⁶¹. Il s'agit ensuite du risque causé par l'instabilité de la norme fiscale elle-même (§2). Ces différents types de risques pèsent autant sur les impositions des biens des personnes privées que sur celles des biens des personnes publiques.

§ 1. La potentielle répartition du risque fiscal induit par les rapports avec l'administration fiscale

592. Comme le présente Caroline CHAMARD-HEIM, « cette assimilation se vérifie tout d'abord dans le domaine des procédures fiscales. En effet, les EPIC, comme toutes les personnes publiques d'ailleurs, bénéficient des mêmes procédures et des mêmes garanties de n'importe quel contribuable [...]. Ils peuvent [...] faire l'objet d'une vérification de comptabilité comme les entreprises privées, d'une rectification contradictoire de l'impôt, voire d'une taxation d'office »¹⁰⁶². Cette remarque fait apparaître deux niveaux d'assimilation entre les personnes publiques et les personnes privées, au niveau du risque fiscal pesant sur leurs biens. Il s'agit en premier lieu d'une neutralité de traitement au niveau des contrôles fiscaux (A). En second lieu, il est question d'une neutralité en matière de sanctions fiscales (B).

¹⁰⁶⁰ Hugo BARBIER, « Qu'est-ce que le risque ? », *Journal des sociétés*, n°105, janvier 2013, p.9.

¹⁰⁶¹ Voir en ce sens, par exemple, Michel BOUVIER, « La sécurité fiscale vue du Parlement », *RFFP*, n°133, février 2016, pp.157-159.

¹⁰⁶² Caroline CHAMARD-HEIM, « Les EPIC face au droit fiscal », *art.cit.*

A. *L'existence de contrôles fiscaux similaires subis par les personnes publiques et par les personnes privées*

593. L'assimilation des personnes morales de droit public à celles de droit privé en matière de procédures fiscales se matérialise en matière de contrôle de la fiscalité pesant sur les biens de chacune de ces entités. L'ensemble des moyens à disposition de l'administration peut être employé tant à l'encontre des personnes privées que des personnes publiques. C'est le cas des différents modes d'investigation (1). C'est aussi particulièrement le cas en matière de vérification de comptabilité (2).

1. *La similarité des différentes méthodes de contrôle et d'investigation*

594. Les entreprises sont soumises à des obligations de déclaration. Ainsi, l'article 222 du code général des impôts dispose que « *les sociétés, entreprises et associations visées à l'article 206 sont tenues de faire des déclarations d'existence, de modification du pacte social et des conditions d'exercice de la profession* ». Il va de soi que le terme « entreprise » doit ici être entendu d'un point de vue fonctionnel, notamment en ce qu'une distinction est opérée entre l'entreprise et la société. Il s'agit donc des entités exerçant une activité économique. Les organismes publics sont bien entendus visés, en ce qu'ils peuvent exercer des activités économiques et qu'ils sont à ce titre assujettis à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206 du code général des impôts¹⁰⁶³. De même, l'article 223 du même code dispose notamment que « *les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de souscrire les déclarations prévues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les bénéficiaires industriels et commerciaux* ». Surtout, l'article 23 E de l'annexe IV du code général des impôts précise que « *lorsqu'ils sont passibles de l'impôt sur les sociétés, les établissements et organismes publics et les personnes morales de toute nature visés à l'article 206 du code général des impôts autres que les sociétés doivent produire les déclarations prévues aux articles précédents dans la mesure où les renseignements qu'elles comportent sont compatibles avec la forme ou le statut de la collectivité intéressée* ». Autrement dit, dès lors qu'une entité publique doit être assujettie à l'impôt sur les sociétés, elle doit transmettre des déclarations similaires à celle des sociétés. Ces

¹⁰⁶³ Voir en ce sens, *supra.*, n°302 et s.

déclarations sont visées aux articles 23 A à 23 G de l'annexe IV du code général des impôts.

595. Cette assimilation en matière de déclaration est également visible pour l'établissement de la taxe sur la valeur ajoutée à payer par l'organisme public qui se livre à une activité assujettie à cet impôt. En vertu de l'article 286 du code général des impôts, « toute personne assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée doit : 1° dans les quinze jours du commencement de ses opérations souscrire au bureau désigné par arrêté une déclaration conforme au modèle fourni par l'administration [...] ; 2° fournir, sur un imprimé remis par l'administration, tous renseignements relatifs à son activité professionnelle ». Surtout, « les redevables doivent tenir des documents comptables qui leur permettent de justifier du détail des opérations imposables ou non imposables qu'ils réalisent (article 286-1-3° du CGI et 37 de l'annexe IV du même code) »¹⁰⁶⁴. Ces dispositions s'adressent à tous les redevables, sans distinction de leur qualité publique ou privée. Dès lors, « comme tout redevable de la TVA, la collectivité [publique] est tenue de remettre, chaque mois ou chaque trimestre, au [service des impôts des entreprises] [...] une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration indiquant, d'une part, le montant total des opérations qu'elle a réalisées et, d'autre part, le détail de ses opérations taxables. Cette déclaration doit être accompagnée du paiement de la taxe exigible »¹⁰⁶⁵.

596. Le contrôle fiscal des différentes déclarations peut prendre la forme de demandes de « tous renseignements, justifications ou éclaircissements relatifs aux déclarations souscrites ou aux actes déposés », en vertu de l'article L.10 du livre des procédures fiscales. Il s'agit là d'une simple procédure d'information¹⁰⁶⁶. Ces modalités permettent, selon ce même article, de contrôler « les déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement des impôts, droits, taxes et redevances ». L'étendue de ces dispositions implique donc nécessairement que les contribuables publics sont ici assimilés aux contribuables privés et qu'ils sont traités par l'administration de manière neutre.

597. Au-delà de la transmission obligatoire de ces renseignements, l'administration peut mener des investigations qui vont lui permettre de contrôler effectivement la réalité

¹⁰⁶⁴ Direction générale des finances publiques, *Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales*, 22 juillet 2016, p.59.

¹⁰⁶⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶⁶ Voir en ce sens, Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, LGDJ, coll. Domat, 2^{ème} éd., 2015, p.180.

ou encore l'exhaustivité des opérations déclarées. Pour cela, elle dispose de plusieurs moyens. Elle a tout d'abord un droit de communication. Il est visé aux articles L.81 et suivants du livre des procédures fiscales. Plus précisément, l'article L.81 de ce code dispose notamment que *« le droit de communication permet aux agents de l'administration, pour l'établissement de l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts, d'avoir connaissance des documents et des renseignements mentionnés aux articles du présent chapitre dans les conditions qui y sont précisées »*. Si les dispositions du livre des procédures fiscales et les précisions de la doctrine fiscale portent ensuite sur les conditions d'exercice de ce droit, en revanche, il n'y a aucune indication sur la nature des structures qui sont potentiellement visées par ce mode d'investigation. Le droit de communication permet de contrôler tous les impôts, en vertu de l'article L.81 précité. Les articles L.82 A à L.96 J mentionnent bien les personnes assujetties à ce droit de communication mais c'est en ce qu'elles sont susceptibles de détenir des informations sur les personnes contrôlées¹⁰⁶⁷. Ce champ d'application large permet donc de conclure que l'administration fiscale peut chercher à obtenir des renseignements à l'aide du droit de communication, non seulement sur les personnes privées, mais également sur les personnes publiques. Les buts de ce droit sont alors identiques, quel que soit l'organisme concerné. Plus particulièrement, le Conseil d'Etat a estimé, dans un arrêt de section du 6 octobre 2000, SARL Trace¹⁰⁶⁸, que *« le droit de communication reconnu à l'administration fiscale [...], notamment auprès des entreprises industrielles ou commerciales [...] a seulement pour objet de permettre au service, pour l'établissement et le contrôle de l'assiette d'un contribuable, de demander à un tiers, ou, éventuellement au contribuable lui-même, sur place ou par correspondance, de manière ponctuelle, des renseignements sans que cela nécessite des investigations particulières »*. Il est notable que le Conseil d'Etat évoque les entreprises industrielles ou commerciales, envisageant dès lors davantage l'activité menée, quel que soit l'organisme qui l'exerce, que sa structure, notamment sociétaire. Il traite également du contribuable de manière neutre et donc il peut envisager tant les contribuables publics que les contribuables privés.

¹⁰⁶⁷ Les personnes publiques sont à ce titre concernées en vertu de l'article L.83 du LPF. A ce titre, il est étonnant de constater que sont visées *« les administrations de l'Etat, des départements et des communes, les entreprises concédées ou contrôlées par l'Etat, les départements et les communes, ainsi que les établissements ou organismes de toute nature soumis au contrôle de l'autorité administrative »*, mais non les administrations des régions ni les entreprises concédées ou contrôlées par les régions.

¹⁰⁶⁸ CE, Section, 6 octobre 2000, n°208765, SARL Trace, conclusions Gilles BACHELIER, *BDCF*, n°12, décembre 2000, n°139 ; *Dr. Fisc.*, n°49, 6 décembre 2000, comm 975 ; *RJF*, n°12, décembre 2000, n°1497 ; chronique Jean MAIA, *RJF*, n°12, décembre 2000, p.895-903 ; *Rec.* p.406.

598. De manière spécifique à la TVA, l'administration fiscale dispose d'un droit d'enquête, en vertu de l'article L.80 F et suivants du livre des procédures fiscales¹⁰⁶⁹. Il est issu de l'article 106 de la loi n°92-677 du 17 juillet 1992. Comme le rappelle le ministre du budget de l'époque, Michel CHARASSE, lors des discussions qui ont conduit à l'adoption de cet article, il « *ne règlemente en aucun cas un contrôle fiscal [...]. Il s'agit simplement de collecter des renseignements qui peuvent être nécessaires à un contrôle fiscal, qui lui sont préalables, mais qui ne sont pas forcément liés à ce contrôle* »¹⁰⁷⁰. Pour Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, il s'agit « *d'une conséquence directe de l'institution de la TVA intracommunautaire qui a conduit à la suppression de tout contrôle et de toute formalité à finalité fiscale lors du franchissement des frontières intracommunautaires* »¹⁰⁷¹. Quoiqu'il en soit, sont susceptibles d'être visés par cette enquête « *les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée* », sans distinction selon leur qualité, publique ou privée. C'est aussi ce qu'explique le guide de la TVA à l'usage des collectivités locales lorsqu'il précise que « *les manquements aux règles de facturation [...] peuvent être recherchés dans le cadre du droit d'enquête visé aux articles L.80 F et suivants du livre des procédures fiscales* »¹⁰⁷². Plus simplement, le bulletin officiel des finances publiques précise que « *le droit d'enquête peut être mis en œuvre auprès de tout assujetti à la TVA au sens des articles 256 A et 256 B du code général des impôts et du IV de l'article 298 sexies du CGI* »¹⁰⁷³. Or, il convient de préciser que l'article 256 A vise « *les personnes qui effectuent de manière indépendante [une activité économique], [quel que soit] le statut juridique de ces personnes* ». L'article 256 B traite spécifiquement de l'assujettissement des personnes morales de droit public. Autrement dit, face au droit d'enquête, les personnes publiques et les personnes privées sont assimilées et traitées de manière neutre. Grâce à ce mécanisme, l'administration fiscale peut relever « *par exemple, les*

¹⁰⁶⁹ L'article L.80 F du livre des procédures fiscales dispose notamment que « *pour rechercher les manquements aux règles de facturation auxquelles sont soumis les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée en application du code général des impôts ainsi qu'aux dispositions adoptées par les Etats membres pour l'application des articles 217 à 248 de la directive 2006/112/ CE du Conseil, du 28 novembre 2006, les agents des impôts ayant au moins le grade de contrôleur peuvent se faire présenter les factures, la comptabilité matière ainsi que les livres, les registres et les documents professionnels pouvant se rapporter à des opérations ayant donné ou devant donner lieu à facturation et procéder à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation* ».

¹⁰⁷⁰ Michel CHARASSE, Compte rendu des débats, 2^{ème} séance du mardi 26 mai 1992, JOAN, n°36, 27 mai 1992, p.1699.

¹⁰⁷¹ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, Dalloz, coll. Cours, 8^{ème} éd., 2016, p.204.

¹⁰⁷² Direction générale des finances publiques, *Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales*, précit., p.61.

¹⁰⁷³ BOI-CF-COM-20-10-10.

*manquements suivants aux règles de facturation : facturations incomplètes ou erronées ; absence de facturation ; facturation de complaisance : fausse facturation, émission de factures ne correspondant pas à des opérations réelles, etc. »*¹⁰⁷⁴. Ce droit d'enquête aboutit, *in fine*, par l'établissement d'un « *procès-verbal consignait les manquements constatés ou l'absence de tels manquements* », d'après l'article L.80 H du livre des procédures fiscales. Dès lors, l'exercice de ce moyen d'investigation peut se traduire par la survenance d'un risque fiscal pour la personne, publique ou privée, qui en fait l'objet.

599. Le droit d'enquête doit être distingué d'une autre procédure d'investigation, le droit de visite et de saisie, prévue à l'article L.16 B du livre des procédures fiscales. Selon les termes de ce dernier, si « *le contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement des impôts sur le revenu ou sur les bénéfices, ou de la taxe sur la valeur ajoutée : en se livrant à des achats ou ventes sans facture ; en utilisant ou en délivrant des factures ou des documents ne se rapportant pas à des opérations réelles ; en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures [...] dans des documents comptables dont la tenue est prescrite par le code général des impôts* »¹⁰⁷⁵, l'administration fiscale peut saisir l'autorité judiciaire qui autorisera ensuite les agents de l'administration des impôts à procéder à ce qui est communément appelé des perquisitions fiscales. Ce droit est applicable, notamment, en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée. Ne visant que le contribuable, sans autre distinction, il semble que les personnes publiques puissent également subir une telle procédure. Cependant, comme l'énonce Caroline CHAMARD-HEIM, « *d'autres procédures fiscales ne paraissent pas envisageables à l'encontre des personnes publiques, comme la perquisition fiscale. Ces procédures ne sont pas expressément réservées aux personnes privées, mais on voit mal comment une personne publique pourrait être en mesure de remplir les conditions de leur application* »¹⁰⁷⁶. Il faudrait en effet, notamment, qu'une présomption de fraude existe. Toutefois, bien que théorique, cette possibilité n'est pas à exclure totalement. Les personnes morales de droit public sont traitées de manière similaire aux personnes privées. La réalisation des fraudes décrites peut être envisageable. Dès lors, l'ensemble des contribuables ou assujettis à la TVA doit être considéré de la manière la plus neutre, sans considérations tenant à leur qualité.

¹⁰⁷⁴ BOI-CF-COM-20-10-80.

¹⁰⁷⁵ BOI-CF-COM-20-20-20.

¹⁰⁷⁶ Caroline CHAMARD-HEIM, « Les EPIC face au droit fiscal », *art.cit.*

600. Ces différents moyens d’investigation peuvent se compléter par une procédure de contrôle plus poussée. Il s’agit de la vérification de comptabilité. Sa réalisation peut faire survenir un risque sur la fiscalité des biens des personnes morales de droit public, comme de droit privé. Celles-ci peuvent ensuite le partager avec un partenaire par le biais de la gestion des biens sur lesquels reposent les impositions.

2. *La soumission identique à la vérification de comptabilité*

601. Deux étapes sont établies pour aboutir à de possibles rehaussements d’imposition des biens des personnes publiques comme privées, conduisant à la survenance d’un risque fiscal. Suite à la déclaration préalable, l’administration fiscale peut vérifier son exactitude. Si une erreur apparaît, elle peut alors mettre en œuvre des procédures de redressement d’impôt.

602. Le contentieux relatif à l’assujettissement aux impôts commerciaux prend régulièrement sa source dans une vérification de comptabilité qui a entraîné un rehaussement d’impôt. Sans qu’il soit nécessaire d’être exhaustif, l’arrêt du Conseil d’Etat, Commune de Saint-Jorioz, du 23 décembre 2010¹⁰⁷⁷ en est un bon exemple. Comme le relève Claire LEGRAS dans ses conclusions, « *l’administration a, à la suite d’une vérification de comptabilité, assujetti [une activité d’exploitation d’une plage] à la TVA, sur le fondement des dispositions de l’article 256 B du code général des impôts* ». Dans le même ordre d’idée, le rapporteur public Vincent DAUMAS, dans ses conclusions sous l’arrêt du Conseil d’Etat du 20 juin 2012¹⁰⁷⁸, rappelle que « *la commune de La Ciotat exploitait depuis le 1^{er} janvier 1991 un port de plaisance dans le cadre d’une régie dotée de l’autonomie financière, mais non dotée de la personnalité morale. A la suite d’un contrôle réalisé au cours de l’année 2000, l’administration fiscale a estimé que les conditions d’exploitation de ce port justifiaient l’assujettissement de la Commune à l’impôt sur les sociétés* ».

¹⁰⁷⁷ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz, *précit.* Cet arrêt est par ailleurs important dans la mesure où il modifie les conditions d’appréciation d’une distorsion de concurrence, entraînant l’assujettissement des organismes publics à la TVA (voir en ce sens, *supra.*, n°425 et s.).

¹⁰⁷⁸ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole, *précit.* Cet arrêt est venu fixé les critères de détermination d’une activité lucrative, conduisant à l’assujettissement d’un organisme public (voir en ce sens, *supra.*, n°311 et s.).

603. La vérification de comptabilité est le mécanisme principalement utilisé en matière de contrôle fiscal des personnes morales. Elle « *peut être définie comme un ensemble d'opérations qui a pour objet d'examiner sur place la comptabilité d'une entreprise avec ses pièces justificatives et de la confronter aux éléments d'exploitation afin de contrôler les déclarations souscrites* »¹⁰⁷⁹. Plus précisément, la doctrine fiscale insiste sur le fait que la vérification porte sur « *la comptabilité d'une entreprise individuelle ou instituée sous forme de société ou d'une personne morale de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA* »¹⁰⁸⁰. Elle permet ainsi « *d'assurer éventuellement les rectifications nécessaires, qu'il s'agisse [...] d'impôt sur les sociétés, de taxes sur le chiffre d'affaire ou de droit d'enregistrement* ».

604. Le cadre général s'appliquant de manière similaire aux personnes privées et aux personnes publiques, ces dernières peuvent donc subir une vérification générale, soit complète soit étendue, ou ponctuelle. « *Une vérification de comptabilité est dite générale lorsque le même agent vérifie la situation fiscale de l'entreprise au regard de tous les impôts établis selon un système déclaratif* ». La vérification générale complète « *consiste à examiner dans son ensemble, pour toute la période non prescrite, la comptabilité de l'entreprise et à rapprocher ses indications, d'une part, des déclarations souscrites, d'autre part, des données de fait recueillies par des recherches tant internes qu'externes à l'entreprise* »¹⁰⁸¹. Par une vérification étendue, le vérificateur procède en parallèle à un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle de l'exploitant. Il est donc douteux que ce dernier type de contrôle puisse être utilisé lorsque la vérification porte sur la comptabilité d'une personne morale de droit public. A côté, « *une vérification de comptabilité est considérée comme ponctuelle lorsque son champ d'investigation porte soit sur un point de la situation fiscale du contribuable [...] ; soit sur un impôt déterminé sur toute la période non prescrite [...] ; soit sur une période plus courte que le délai normal de reprise* »¹⁰⁸². Les personnes publiques bénéficient également des mêmes garanties que les personnes privées, corollaire du pouvoir de contrôle de l'administration. Elles sont soit formelles soit matérielles et permettent aux contribuables de pouvoir contester cette étape pouvant aboutir à des rehaussements d'imposition.

¹⁰⁷⁹ Thierry LAMBERT, *Procédures fiscales*, op.cit., p.303.

¹⁰⁸⁰ BOI-CF-DG-40-20-40. Le Conseil d'Etat a ajouté que l'administration peut vérifier la comptabilité d'une association assujettie à la TVA (CE, 1^{er} avril 1992, n°86168 et 86169, Association L'Autobus, *Dr. Fisc.*, n°43, 1992, comm. 2009).

¹⁰⁸¹ BOI-CF-DG-40-20-70.

¹⁰⁸² BOI-CF-DG-40-20-80.

605. A l'image de ce que peuvent connaître les personnes privées, les personnes publiques peuvent subir, suite à ces contrôles, et notamment la vérification de comptabilité, les mêmes types de sanction. Ainsi, le contrôle fiscal peut aboutir à une procédure de rectification contradictoire ou encore à une taxation d'office. Ce risque pèse donc autant sur la fiscalité subie par les biens des entités privées et publiques, de manière similaire.

606. Si le contrôle fiscal permet de percevoir un risque fiscal, ce seront les sanctions fiscales qui s'ensuivront qui le matérialiseront. En effet, le contrôle permet d'appréhender les irrégularités. Les sanctions, pour leur part, entraînent des rehaussements d'impôts, dommageables pour les contribuables, ou les assujettis à la TVA, qu'ils soient publics ou privés. Ils sont en effet traités, à ce sujet, de manière similaire.

B. L'existence de sanctions fiscales similaires encourues par les personnes publiques et les personnes privées

607. Les contrôles fiscaux peuvent faire apparaître des irrégularités en matière d'imposition sur les biens d'un contribuable. Celui-ci peut alors subir différentes sanctions. Ces dernières sont toutefois entourées de garanties dont bénéficie la personne imposée, publique ou privée. Des procédures distinctes sont toutefois prévues, selon que l'imposition en cause est un impôt d'Etat (1) ou un impôt local (2).

1. Les sanctions identiques encourues en matière d'impôts d'Etat

608. La procédure de rectification contradictoire est prévue à l'article L.55 du livre des procédures fiscales. Elle s'applique « *lorsque l'administration des impôts constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts, droits, taxes, redevances ou sommes quelconques dues en vertu du code général des impôts [...]* ». Cette procédure s'adresse au contribuable. Il n'est donc pas question de distinguer selon qu'il s'agit d'une personne publique ou d'une personne privée. Là encore prévaut l'assimilation des premières aux secondes. L'exclusion de l'application de la procédure concerne certaines impositions et non certains contribuables. L'article L.56 du livre des procédures fiscales dispose à cet effet que « *la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable : en matière*

d'imposition directe perçues au profit des collectivités locales¹⁰⁸³ ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises [...] ; en matière de contributions indirectes ; en matière de droit de timbre [...] ; dans les cas de taxation ou d'évaluation d'office des bases d'imposition ». Ce dernier cas de figure peut également concerner, éventuellement, les personnes publiques, de manière similaire aux personnes privées. Ainsi, l'article L.65 du livre des procédures fiscales prévoit que « *dans les cas limitativement énumérés à la présente section, les revenus ou bénéfices imposables des contribuables et les éléments servant au calcul des taxes sur les chiffres d'affaires, des droits d'enregistrement et taxes assimilées ainsi que des taxes assises sur les salaires ou les rémunérations sont taxés ou évalués d'office* ». Les cas de taxation d'office sont au nombre de quatre. Ils ne visent à nouveau que les contribuables ou assujettis à la TVA sans distinction. Ainsi en est-il de cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations¹⁰⁸⁴, du cas de défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications¹⁰⁸⁵ ; le cas du défaut de désignation d'un représentant en France étant par définition inconcevable pour les personnes publiques françaises et celui du défaut de justification de l'origine et des modalités d'acquisition des avoirs à l'étranger difficilement envisageable.

609. L'assimilation trouve une limite dans la possible réalisation des conditions entraînant des sanctions fiscales. Ainsi, selon Caroline CHAMARD-HEIM, « *d'autres procédures fiscales ne paraissent pas envisageables à l'encontre des personnes publiques, comme la perquisition fiscale, la répression des abus de droit, la répression du délit d'opposition au contrôle fiscal ou la répression du délit de fraude fiscale. Ces procédures ne sont pas expressément réservées aux personnes privées, mais on voit comment une personne publique pourrait être en mesure de remplir les conditions de leur application* »¹⁰⁸⁶.

¹⁰⁸³ Il convient ici de relever l'imprécision des dispositions législatives puisque la Constitution traite désormais des collectivités territoriales, la catégorie des collectivités locales n'existant donc plus.

¹⁰⁸⁴ L'article L.66 du LPF dispose ainsi que « *sont taxés d'office : [...] 2° à l'impôt sur les sociétés, les personnes morales passibles de cet impôt qui n'ont pas déposé dans le délai légal leur déclaration [...] ; 3° aux taxes sur le chiffre d'affaires, les personnes qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire en leur qualité de redevables des taxes* ». Cela peut donc évidemment concerner les personnes publiques.

¹⁰⁸⁵ La combinaison des articles L.69 et L.70 du LPF prévoit que les taxes sur les chiffres d'affaire peuvent faire l'objet d'une taxation d'office si l'assujetti s'est « *abstenu de répondre aux demandes d'éclaircissements ou de justifications* ».

¹⁰⁸⁶ Caroline CHAMARD-HEIM, « Les EPIC face au droit fiscal », *art.cit.*

610. L'établissement des impôts locaux pesant sur les biens des différents contribuables repose sur des caractéristiques différentes, relativement communes à l'ensemble de ces impositions. Les sanctions fiscales suivent donc ce particularisme. Il en va de même pour les garanties accordées aux contribuables, tant publics que privés.

2. *Les sanctions identiques encourues en matière d'impôts locaux*

611. Il convient de rappeler que sont exclues du champ d'application de la procédure de la rectification contradictoire les « *impositions directes perçues au profit des collectivités locales ou d'organismes divers, à l'exclusion de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises* », selon l'article L.56 du livre des procédures fiscales. Or, il peut survenir un risque relatif à une insuffisance d'évaluation de la part de l'administration en matière d'impôts locaux. Dans ce cas, les contribuables, qu'ils soient publics ou privés, ne peuvent bénéficier des garanties accordées par les procédures précédemment décrites.

612. L'établissement des impôts locaux fait naître des risques certains pour les contribuables, publics ou privés. Ainsi, Jean-Claude DRIE précise que « *bien souvent, le contrôle touche les valeurs locatives foncières qui sont communes [à la taxe d'habitation, aux taxes foncières et à la taxe professionnelle]*¹⁰⁸⁷ [...]. *Les valeurs locatives foncières sont d'une telle opacité que des erreurs sont fréquemment commises par les services fiscaux eux-mêmes* ». De plus, « *les services d'assiette peuvent modifier unilatéralement ces calculs* »¹⁰⁸⁸. Cette instabilité et ces incertitudes engendrent une insécurité pour le contribuable. Les personnes publiques peuvent évidemment être concernées, comme en témoignent certaines décisions du Conseil d'Etat. Ainsi, en est-il par exemple de l'arrêt d'assemblée du 23 février 2001, Commission des opérations de bourse¹⁰⁸⁹. Les conclusions de Gilles BACHELIER sous cet arrêt éclairent particulièrement ces pouvoirs de l'administration engendrant un risque fiscal pour la personne publique. Ainsi, il présente le fait que « *la Commission des opérations de bourse a été assujettie à la taxe d'habitation pour des locaux [...]. La société propriétaire de l'immeuble a souscrit [...] une déclaration adressée au centre des impôts*

¹⁰⁸⁷ Remplaçant la taxe professionnelle, la contribution économique territoriale, dans sa composante cotisation foncière des entreprises, reprend elle aussi comme assiette la valeur locative.

¹⁰⁸⁸ Jean-Claude DRIE, « Garanties du contribuable et impôts locaux : à quand la fin de l'âge de la préhistoire ? », in *Ecrits de fiscalité des entreprises*, Etudes à la mémoire de Maurice COZIAN, Litec, 2009, p.699.

¹⁰⁸⁹ CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, Commission des opérations de bourse, conclusions Gilles BACHELIER, *précit*.

fonciers où elle indiquait que la COB occupait 6 913 m² de bureaux. L'administration a alors procédé à une nouvelle évaluation de la valeur locative brute servant de base au calcul de la taxe afin de prendre en compte la rectification de la superficie des locaux réellement occupés par la Commission. Deux rôles supplémentaires ont été émis [...]. La taxe mise en recouvrement [...] tient compte de ces modifications de superficie ».

613. Ce risque est d'autant plus fort que les contribuables ne bénéficient pas des garanties qui leur sont octroyées pour les contrôles fiscaux relatifs aux impôts d'Etat. Ainsi, l'administration et la jurisprudence n'appliquent pas le principe du contradictoire. Le Conseil d'Etat, dans un arrêt du 5 juin 2002, Simoens¹⁰⁹⁰ a toutefois adouci sa position dans la mesure où, si le contradictoire est refusé, cela ne « *dispense pas du respect [...] des obligations qui découlent du principe général des droits de la défense* ». Par ailleurs, par une décision du 28 octobre 2010, le tribunal administratif de Marseille « *a reconnu que les recours hiérarchiques, prévus par la Charte du contribuable vérifié, pouvaient être mis en œuvre en cas de rehaussement des bases imposables à la taxe professionnelle, quand bien même la procédure de rectification contradictoire n'est pas applicable en matière d'impôts directs locaux* »¹⁰⁹¹. Bien entendu, cette position demande à être confirmée.

614. Ces différentes procédures, touchant essentiellement les impositions relatives à l'exploitation des biens, à savoir l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée, peuvent entraîner un rehaussement d'impôt. Les personnes publiques peuvent être concernées de la même manière que les personnes privées. Il est donc constant que cette assimilation conduit à une neutralité du risque fiscal qui pèse sur l'ensemble des contribuables.

615. Le risque fiscal peut donc survenir à l'issue d'un contrôle administratif. Les personnes publiques peuvent être autant visées que les personnes privées, tant en ce qui concerne les impôts d'Etat que les impôts locaux. Les assujettis peuvent alors être tentés

¹⁰⁹⁰ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 5 juin 2002, n°219840, Simoens, conclusions Jean COURTIAL, *Dr. Fisc.*, n°41, 9 octobre 2002, comm. 810 ; *BDCF*, n°8-9, août-septembre 2002, n°113 ; *RJF*, n°8-9, août-septembre 2002, n°934 ; note Daniel FAUCHER, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°53, 9 janvier 2003 ; note Henri de FEYDEAU, *BGFE*, n°4, août 2002, pp.18-19 ; chronique Laurent OLLEON, *RJF*, n°12, décembre 2002, pp.951-954 ; *Rec.* p.200.

¹⁰⁹¹ Hervé ZAPF et Betty TOULEMONT, « Une nouvelle percée des droits du contribuable en matière de rehaussements d'impôts directs locaux », *Décideurs-stratégie-finances-droit*, n°136, mars 2012, p.53.

de transférer ce risque sur un partenaire. Les rehaussements d'impôt peuvent également trouver leur source dans l'instabilité de l'interprétation des dispositions législatives.

§ 2. La potentielle répartition d'un risque fiscal similaire encouru face à la norme fiscale

616. En tant que personne intégrée au système fiscal commun, les personnes publiques sont soumises au même risque pesant sur leurs biens que les personnes privées. Si une partie de ce risque dépend du respect même de la norme fiscale, révélée par les contrôles et les sanctions fiscales, une autre partie dépend d'un environnement fiscal extérieur à son application. Il s'agit d'un risque communément admis, en lien avec l'activité du législateur fiscal. Il est à ce titre remarquable que l'Etat, soumis à certaines impositions, est aussi le producteur de la norme, source d'insécurité et donc de risque. Bien que classique, il convient d'en rappeler les traits car ce risque généré par le législateur est celui qui pose le plus de difficultés dans le cadre de son transfert aux différents partenaires tant de l'administration que des personnes privées. Il apparaît que l'insécurité fiscale, et donc le risque qui en découle, émane tant de l'activité du législateur (A) que de l'interprétation qui est faite des normes fiscales (B).

A. L'existence d'un risque fiscal dû à l'activité du législateur fiscal

617. Pour Jean-Raphaël PELLAS, « *formellement, la sécurité juridique suppose que la loi fiscale soit accessible, intelligible. Temporellement, elle implique que les destinataires des normes puissent compter sur leurs prévisions juridiques* ». En effet, selon lui, « *l'exigence de prévisibilité qui n'est autre qu'un rapport temporel, est au fondement de l'idée même de sécurité juridique en ce qu'elle détermine le droit applicable* »¹⁰⁹². Face au législateur fiscal, le contribuable, public ou privé est soumis à une double insécurité, entraînant un double risque. Le premier réside dans les difficultés rencontrées face à la qualité et à l'instabilité de loi (1). Le second se situe au niveau de l'existence d'une forme de rétroactivité de la loi fiscale (2).

¹⁰⁹² Jean-Raphaël PELLAS, « La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ? », *RFFP*, n°130, Avril 2015, p.10.

1. *Le risque fiscal matériel lié à l'existence de la loi*

618. Comme le souligne Jean-Raphaël PELLAS, « *les facteurs d'instabilité des normes fiscales sont bien connus [...]. Tantôt est dénoncée, l'inflation normative des textes amplifiée ces dernières années par le rythme accéléré des lois de finances rectificatives ; tantôt est stigmatisée la complexité des normes fiscales* »¹⁰⁹³. La critique est classique et ancienne. Toutefois, malgré l'apport de la jurisprudence, notamment constitutionnelle, elle reste d'actualité. Alors qu' « *il est devenu banal de critiquer l'inflation normative en matière fiscale* »¹⁰⁹⁴, les causes décelées depuis plusieurs années sont encore identifiables.

619. Dans son rapport de 2008, Olivier FOUQUET relevait déjà que « *l'instabilité et la complexité de la norme fiscale sont les premières causes d'insécurité juridique* »¹⁰⁹⁵. Deux axes d'insécurité apparaissent alors. Il s'agit tout d'abord d'une difficulté relative au foisonnement et au changement régulier des normes fiscales. Alors que « *la stabilité de ces règles permet aux contribuables d'évoluer dans un environnement juridique à l'abri des aléas* », Jean-Pierre LIEB et Richard HEURTIER, notamment, rappellent qu' « *il convient de garder à l'esprit que l'imagination du législateur ou la volonté gouvernementale* »¹⁰⁹⁶ sont une des causes de l'instabilité de la norme. Or, il convient de rappeler que le risque auquel sont confrontés les contribuables publics et privés pour l'imposition de leurs biens peut être appréhendé tant en termes de sanction que d'insécurité juridique liée à la norme. Transposé au droit fiscal, cela signifie que le risque fiscal peut certes résider dans la sanction fiscale mais également dans l'insécurité juridique provoquée par une incertitude de la norme fiscale. Le besoin de stabiliser cette norme et son écriture doit pourtant s'articuler avec l'activité du Parlement. Les dispositions fiscales forment une partie essentielle des lois de finances et des politiques publiques. L'impôt et plus généralement la fiscalité ne peut se départir aujourd'hui d'une dimension interventionniste. Comme le résume Michel BOUVIER, « *le droit fiscal traduit sous la forme de normes des objectifs politiques, économiques, sociaux extrêmement variés [...]. Le législateur est ainsi conduit à modifier le droit fiscal en*

¹⁰⁹³ Jean-Raphaël PELLAS, *art.cit.*, p.7.

¹⁰⁹⁴ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, *op.cit.*, p.184.

¹⁰⁹⁵ Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, La documentation française, juin 2008, p.7.

¹⁰⁹⁶ Jean-Pierre LIEB et Richard HEURTIER, « *Propos introductif à la sécurité juridique en matière fiscale* », in Jacques BUISSON (*sous la dir.*), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, p.16.

permanence et à multiplier les dispositions dérogatoires »¹⁰⁹⁷. Cette tendance a été évoquée concrètement par le rapport rendu sous la direction d'Olivier FOUQUET. Il montre que le nombre de « *modifications annuelles d'article du code général des impôts [...] témoigne de manière plus large de l'instabilité de la loi fiscale : environ 20% des articles du code sont modifiés chaque année* »¹⁰⁹⁸. Ce constat a été renouvelé par la Cour des comptes, dans un rapport de 2016. Ainsi, « *entre 2005 et 2014, le taux et les modalités de paiement de l'impôt sur les sociétés et les dispositions applicables à la transmission et à la pérennité de l'entreprise ont été modifiés à 12 reprises* »¹⁰⁹⁹. Les contribuables publics sont également touchés par ces incertitudes puisqu'ils sont soumis à l'impôt sur les sociétés, pour l'exploitation de leurs biens dans le cadre d'une activité lucrative.

620. Il est ensuite question de la clarté et la complexité des normes fiscales. Pour Jean-Raphaël PELLAS, il suffit « *de rappeler, outre l'incohérence de la codification en matière fiscale, celle de plasticité des concepts du droit fiscal* ». De plus, « *cette complexité se déploie par sédimentation, en empilant des dispositifs, sans règlement d'ensemble* »¹¹⁰⁰. Dès lors, le risque est provoqué selon plusieurs axes. D'abord, « *la règle fiscale est, par essence, une règle technique. Le rendement de l'impôt étant subordonné à la condition de correspondre fidèlement aux situations imposables, le droit fiscal est réfractaire à l'uniformité et se doit d'être subtil* »¹¹⁰¹. Ensuite, avec la « *multiplication des régimes dérogatoires, la loi fiscale conjugue technicité avec manque de logique ; elle devient alors complexe* »¹¹⁰². Enfin, « *l'inadéquation de la loi fiscale avec la réalité [...] se manifeste par des qualifications fiscales soit erronées, soit inadaptées en raison du lieu ou de l'époque* »¹¹⁰³. En réaction, le Conseil constitutionnel a développé une exigence de clarté, d'accessibilité et d'intelligibilité de la loi, y compris de la loi fiscale, même s'il ne s'agit que d'un objectif à valeur constitutionnelle et non d'un principe à valeur constitutionnelle. Dans son rapport public de 2006, le Conseil d'Etat démontre que l'accessibilité de la loi est une exigence essentielle pour la

¹⁰⁹⁷ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op.cit., p.181.

¹⁰⁹⁸ Olivier FOUQUET, *Rapport...*, précit., p.8.

¹⁰⁹⁹ Cour des comptes, *Simplifier la collecte des prélèvements versés par les entreprises*, rapport public thématique, juillet 2016, p.46.

¹¹⁰⁰ Jean-Raphaël PELLAS, *art.cit.*, p.7.

¹¹⁰¹ Benoît ARAGOU, *De l'insécurité fiscale : le risque lié à la production de la règle fiscale*, dactyl., Université Toulouse 1, 2007, p.53.

¹¹⁰² *Ibid.*

¹¹⁰³ Benoît ARAGOU, *op.cit.*, p.57.

connaître. De même, « *il faut aussi que la norme soit intelligible. L'intelligibilité implique la lisibilité autant que la clarté et la précision des énoncés ainsi que leur cohérence* »¹¹⁰⁴. Ces éléments ont pu fonder des censures de la part du Conseil constitutionnel¹¹⁰⁵. Toutefois, d'une part, le Conseil constitutionnel peut valider des dispositifs complexes si des motifs d'intérêt général le justifient¹¹⁰⁶. D'autre part, malgré les efforts du législateur et du Conseil constitutionnel, les contribuables perçoivent une complexité de la norme fiscale, alors génératrice d'un risque. Ainsi, le rapport dirigé par Olivier Fouquet en 2006 rappelle que « *dans un sondage réalisé en octobre 2005 auprès de 1000 entreprises de 10 pays européens, 89% des chefs d'entreprise interrogés considèrent que "le degré de complexité de la réglementation fiscale" en France est excessif* »¹¹⁰⁷. Enfin, si ce constat est déjà ancien, il a, à nouveau, été repris par la Cour des comptes en 2016. Elle rappelle que « *dans le domaine fiscal, il n'existe pas d'indicateurs globaux de complexité des impôts et taxes. Pourtant, celle-ci revêt un caractère croissant [...]. L'application de certaines dispositions fiscales peut se trouver différée en raison de difficultés éprouvées par l'administration* »¹¹⁰⁸.

621. L'insécurité juridique, révélatrice d'un risque, peut donc reposer sur une difficulté d'appréhension matérielle de la loi. Ceci est particulièrement vrai pour la matière fiscale, dont la complexité et l'instabilité est largement critiquée. La norme fiscale subit par ailleurs des contraintes temporelles particulières. Ainsi, pour Martin COLLET, notamment, « *la rétroactivité de la règle de droit constitue un facteur évident d'insécurité pour les contribuables* »¹¹⁰⁹. Cette question s'inscrit dans une problématique plus vaste, celle de l'application de la loi fiscale dans le temps. Les contribuables publics et privés subissent ces problématiques matérielle et temporelle pour l'imposition de leurs biens.

¹¹⁰⁴ Conseil d'Etat, *Sécurité juridique et complexité du droit*, Rapport public, EDCE n°57, La documentation française, 2006, p.282.

¹¹⁰⁵ Voir en ce sens, par exemple, CC, 29 décembre 2005, n°2005-530 DC, Loi de finances pour 2006, note Philippe DURAND, *Revue administrative*, n°350, 1^{er} mars 2006, pp.152-155 ; note Loïc PHILIP, *Dr. Fisc.*, n°8, 23 février 2006, n°7 ; note Dominique SOULE et Nicolas MELOT, *option finance*, n°867, 23 janvier 2006, p.22 : « 78. Considérant qu'en matière fiscale, la loi, lorsqu'elle atteint un niveau de complexité tel qu'elle devient inintelligible pour le citoyen, méconnaît en outre l'article 14 de la Déclaration de 1789 [...] ; 86. Considérant [...] que la complexité de l'article 78 est, au regard des exigences constitutionnelles [...] excessive ».

¹¹⁰⁶ Conseil Constitutionnel, 29 décembre 2005, n°2005-530 DC, *précit.* : « 80. Considérant, toutefois, que des motifs d'intérêt général suffisants peuvent justifier la complexité de la loi ».

¹¹⁰⁷ Olivier FOUQUET, Rapport..., *précit.*, p.10.

¹¹⁰⁸ Cour des comptes, *Simplifier la collecte des prélèvements versés par les entreprises*, *précit.*, p.47.

¹¹⁰⁹ Martin COLLET, « Sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale », *RFFP*, n°130, avril 2015, p. 107.

2. Le risque temporel relatif à la norme fiscale

622. Le risque fiscal a un aspect temporel. Ainsi, « *temporellement, la sécurité fiscale implique que les sujets de droit puissent compter sur leurs prévisions juridiques* »¹¹¹⁰. Ces sujets sont évidemment tant les personnes publiques que les personnes privées. A *contrario* donc, dès lors que des dispositions fiscales sont rétroactives ou du moins que des problématiques liées à leur application interviennent, un risque apparaît sur l'imposition de ses biens, pour le contribuable, qu'il soit public ou privé. Comme l'explique Virginie FRAISSINIER-AMIOT, « *lorsque le législateur modifie rétroactivement le traitement fiscal de situations passées [...], il bouleverse les bases de calculs microéconomiques sur lesquels sont fondées les décisions d'investissement, d'emploi ou de production. Les équilibres financiers sur lesquels reposent les choix des entreprises peuvent ainsi se trouver brutalement rompus* »¹¹¹¹. Cette modification peut prendre par exemple la forme d'une imposition supplémentaire ou d'une suppression d'un régime de faveur. Ainsi, selon Olivier FOUQUET, « *la société qui exécute une opération sous un régime d'exonération ou de faveur, ne saura, en fait, si son opération peut bénéficier de ce régime qu'à la fin de l'année ou de l'exercice. Elles auront alors fait des opérations dans l'ignorance de la règle fiscale applicable* »¹¹¹².

623. Cette présentation générale révèle plusieurs difficultés principales quant à l'application des lois fiscales dans le temps. Tout d'abord, il s'agit de la différence de temps qui existe entre l'exécution d'une opération et la connaissance de son environnement fiscal. Comme le décrit Frédéric DOUET, « *sous réserve du cas de figure dans lequel l'exercice d'une personne soumise à l'impôt sur les sociétés ne coïncide pas avec l'année civile, le fait générateur de [...] l'impôt sur les sociétés intervient le 31 décembre de l'année d'imposition* ». Or, « *les lois de finances sont publiées durant les derniers jours de l'année et, au plus tard, le 31 décembre. Au plus tard, ces lois entrent en vigueur quelques heures avant le fait générateur [...] de l'impôt sur les sociétés* »¹¹¹³. Il ne s'agit donc pas là d'une réelle rétroactivité mais plutôt d'une application classique

¹¹¹⁰ Frédéric DOUET, « "Petite rétroactivité" et "lois fiscales rétrospectives" », *JCP E*, n°38, 19 septembre 2013, n°1510.

¹¹¹¹ Virginie FRAISSINIER-AMIOT, « Les entreprises face à l'insécurité juridique en matière fiscale : état des lieux (1^{ère} partie). Une norme fiscale source d'insécurité juridique pour les entreprises », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1064, 15 mars 2011, p.20.

¹¹¹² Olivier FOUQUET, « Complexité et instabilité de la loi fiscale », in *Regards critiques et perspectives sur le droit de la fiscalité*, liber amicorum Cyrille DAVID, LGDJ 2005, p.8.

¹¹¹³ Frédéric DOUET, *art.cit.*

de l'applicabilité immédiate de la loi fiscale. Le fait générateur de l'impôt, et notamment de l'impôt sur les sociétés, étant considéré comme intervenant après l'adoption de la loi régissant sa situation, il n'y a pas de rétroactivité. De plus, même si la loi renvoie à un texte réglementaire d'application, elle est directement applicable si ses mesures se suffisent à elles-mêmes¹¹¹⁴. Cela pose toutefois des questions relatives à l'interprétation des dispositions législatives¹¹¹⁵. Bien que non-rétroactives d'un point de vue juridique, il n'en reste pas moins que ces lois sont perçues comme telles par les contribuables. A leur sujet, le rapport rédigé sous la direction d'Olivier FOUQUET évoque une « *petite rétroactivité* »¹¹¹⁶. Pour Frédéric DOUET, ce terme se justifie puisqu'en pratique « *les contribuables doivent attendre l'écoulement de la période d'imposition pour connaître le régime fiscal qui leur sera applicable* »¹¹¹⁷. Mais généralement, il apparaît que le terme de « *rétrospectivité* » est privilégié. Le rapport FOUQUET précise d'ailleurs que la « *petite rétroactivité* » est une « *rétroactivité liée au caractère rétrospectif de la loi de finances dont les dispositions s'appliquent aux impôts dus sur les opérations faites au cours de l'année écoulée* »¹¹¹⁸. Comme en fait état le rapport fait au nom de la commission des lois sur la proposition de loi constitutionnelle tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales, « *plutôt que de la "petite rétroactivité" de la loi fiscale, il convient de parler de "rétrospectivité", comme l'a suggéré le conseil des impôts en 1994. La loi fiscale est "rétrospective" au sens où elle s'applique à des opérations qui sont déjà intervenues au moment où elle est votée et qui ont été décidées dans un contexte fiscal différent* »¹¹¹⁹.

624. Parallèlement, il est possible de considérer une seconde difficulté quant à l'identification de la mesure fiscale applicable à un bien, d'une personne publique ou d'une personne privée. La « *rétrospectivité* » des lois fiscales s'applique à des opérations ou à des faits relatifs à des biens qui ont été réalisés mais dont le fait générateur n'est pas

¹¹¹⁴ CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 28 février 1996, n°155893, Cogéma, conclusions François LOLOUM, *BDCF*, n°2, avril 1996, pp.28-30 ; *Dr. Fisc.*, n°24, 12 juin 1996, comm. 747 ; *RJF*, n°4, avril 1996, n°446 ; inédit au recueil : « *considérant que l'absence de l'arrêté ministériel ainsi prévu ne pouvait faire obstacle à l'application des dispositions législatives et réglementaires relatives à l'exonération de la taxe d'apprentissage des sommes versées [...] ; que ces dispositions étaient suffisamment précises pour permettre aux comités départementaux de la formation professionnelle [...] de se prononcer [...]* ».

¹¹¹⁵ En ce sens, voir *infra.*, n°628 et s.

¹¹¹⁶ Olivier FOUQUET, Rapport ..., *précit.*, p.14.

¹¹¹⁷ Frédéric DOUET, *art.cit.*

¹¹¹⁸ Olivier FOUQUET, Rapport ..., *précit.*, p.14.

¹¹¹⁹ Olivier DASSAULT, Rapports n°1089 et n°1090, fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République de l'Assemblée nationale sur la proposition de loi constitutionnelle (n°567) et la proposition de loi organique (n°568) tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales, 29 mai 2013, p.16.

encore intervenu. En revanche, ce qu'il est possible d'appeler rétroactivité économique relève des cas de figure où un contribuable, public ou privé, a adopté des décisions sur la base d'un régime fiscal, qui conduiront à la réalisation d'opérations sur des biens auxquelles s'appliqueront un traitement fiscal différent. *« Ainsi, l'abrogation anticipée d'une exonération fiscale ou d'un régime fiscal favorable, lorsqu'elle n'entraîne pas de rappel de taxe, n'est pas juridiquement rétroactive mais produit des effets analogues à ceux d'un dispositif juridiquement rétroactif, dans la mesure où elle modifie les fondements des calculs microéconomiques d'emploi, de production et d'investissement que des contribuables ont effectués dans le passé »*¹¹²⁰.

625. Enfin, les lois fiscales peuvent également être rétroactives d'un point de vue juridique. Dans ce cas, *« la rétroactivité "juridique" désigne le fait qu'une loi fiscale dispose non seulement pour l'avenir, mais également pour le passé. La loi fiscale "juridiquement" rétroactive s'applique à des faits générateurs d'imposition qui sont déjà intervenus quand elle entre en vigueur »*¹¹²¹. Ces lois peuvent avoir pour but d'éviter les contournements de la loi fiscale. Lorsqu'une mesure est annoncée et adoptée en Conseil des ministres, la loi, notamment la loi de finances, n'est pas encore adoptée. Dès lors, *« il n'est pas rare que le législateur [...] décide qu'elle entrera en vigueur à la date du Conseil des ministres qui a approuvé le projet de loi de finances »*¹¹²². Les lois fiscales peuvent également être rétroactives en ce qu'elles sont des lois de validation. En effet, *« le législateur peut être amené à adopter des dispositions fiscales à caractère rétroactif pour valider pour le passé des impositions qui, si leur légalité venait à être contestée devant le juge, seraient susceptibles de faire l'objet de décharges massives pouvant porter gravement atteinte aux intérêts financiers de l'Etat »*¹¹²³. Cette possibilité est toutefois largement circonscrite par le Conseil constitutionnel. Le législateur peut agir ainsi sous la condition qu'un intérêt général suffisant existe et que les décisions de justice qui ont acquis la force de chose jugée soient respectées. Ceci ressort par exemple de la décision du Conseil constitutionnel du 29 décembre 2005¹¹²⁴ sur la loi de finances rectificatives pour 2005. Elle précise *« qu'il ressort des travaux parlementaires que l'article 111 de la loi de finances rectificative pour 2005 a pour principal objet, par la*

¹¹²⁰ Olivier DASSAULT, Rapports n°1089 et n°1090, *précit.*, p.17.

¹¹²¹ Olivier DASSAULT, Rapports n°1089 et n°1090, *précit.*, p.12.

¹¹²² Cyrille DAVID et al., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, p.60.

¹¹²³ Olivier DASSAULT, Rapports n°1089 et n°1090, *précit.*, p.13.

¹¹²⁴ CC, 29 décembre 2005, n°2005-531 DC, loi de finances rectificative pour 2005, *RJF*, n°4, avril 2006, n°291 ; chronique Yohann BENARD, *RJF*, n°4, avril 2006, p.267-277.

condition qu'il pose, de priver d'effet [...] l'arrêt précité de la Cour de justice des Communautés européennes ainsi que la décision précitée du Conseil d'Etat ; qu'il porte dès lors atteinte au principe de la séparation des pouvoirs [...] ».

626. L'ensemble de ces risques est supporté par tous les contribuables, quelle que soit leur qualité. Les personnes publiques sont donc également contraintes par ces questions. L'activité du législateur est particulièrement problématique lorsqu'elle touche aux activités d'entreprises. De nombreuses décisions doivent être alors prises, notamment stratégiques. Or, l'instabilité générée est très risquée. Le contribuable ou l'assujetti à la TVA, qu'il soit public ou privé, peut être tenté de transférer ce risque sur un partenaire.

627. L'attitude du législateur n'est pas la seule à générer un risque contre lequel le contribuable, public ou privé, tente de se prémunir. Pour Michel BOUVIER, par exemple, *« face à une complexification des situations des contribuables, les réponses législatives ou réglementaires sont souvent impuissantes ou insuffisantes, sans compter les questions d'interprétation qui en découlent et qui sont source d'un contentieux qui coûte cher et ne trouve parfois des solutions qu'au bout de nombreuses années »*¹¹²⁵. Autrement dit, l'interprétation des normes peut également entraîner un risque pour le contribuable ou l'assujetti à la TVA, indépendamment du fait qu'il soit une personne publique ou une personne privée.

B. L'existence d'un risque fiscal dû à l'interprétation de la norme fiscale

628. La technicité des textes fiscaux engendre naturellement un risque supplémentaire. La norme fiscale nécessite souvent une interprétation. Il existe donc toujours une part de subjectivité face à la compréhension de la norme, ce qui provoque une insécurité du contribuable. Le juge est l'interprète naturel de toute norme. Le contentieux relatif à l'impôt est d'ailleurs une source particulièrement importante de risque fiscal, dans la mesure où les contribuables, publics ou privés, ne connaissent l'interprétation qui s'appliquera à leurs biens que postérieurement à la réalisation des opérations taxées (2). Toutefois, en matière fiscale, cette interprétation est d'abord le fait de l'administration fiscale, via sa doctrine (1). Pour Christophe De LA MARDIERE, *« la jurisprudence trouve donc une rivale dans la doctrine administrative, car toutes deux ont pour objet*

¹¹²⁵ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, op.cit., p.191.

d'interpréter la loi »¹¹²⁶, cette rivalité se caractérisant donc par une instabilité de l'interprétation normative et donc par la création d'un risque pour les contribuables.

1. *Le risque fiscal généré par l'interprétation de l'administration*

629. Comme l'identifie Michel BOUVARD, « *l'insécurité fiscale liée à la complexité des textes [...] peut aboutir également à une interprétation différente des dispositions fiscales plus seulement dans le temps mais aussi dans l'espace avec des dispositions appliquées différemment par les services de l'Etat d'un département à l'autre, faute de texte suffisamment simple ou suffisamment précis* »¹¹²⁷. Il revient en effet à l'administration fiscale décentralisée de mettre en œuvre concrètement, sur l'ensemble du territoire, la norme fiscale générale. Ainsi, l'article 2 du décret n°2009-707 du 16 juin 2009 dispose que « *les directions départementales des finances publiques assurent la mise en œuvre, dans le ressort territorial du département, [...] des missions dévolues à [la] direction générale en ce qui concerne notamment : [l'assiette, le contrôle, le recouvrement des impôts ...]* ». Or, si les contribuables, publics et privés, subissent leur technicité, il en va de même pour les agents déconcentrés. Pour remédier à ces problèmes d'application différenciée de la norme fiscale aux différents biens, contrôlés ou exploités, sur le territoire, l'administration fiscale intervient. Ainsi, « *le droit fiscal français se caractérise également par la portée légalement reconnue à des actes ou décisions de l'administration qui, par application des principes généraux du droit public, devrait normalement être dépourvus de toute incidence juridique directe* »¹¹²⁸. Il s'agit globalement de la doctrine administrative. « *La doctrine administrative de portée générale peut se définir comme l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulées par une autorité fiscale centrale en direction de l'administration fiscale déconcentrée en vue, principalement, d'assurer une application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national* »¹¹²⁹. Pourtant, la doctrine ne précise pas toutes les situations et il arrive encore marginalement que des dispositions législatives soient appliquées différemment sur le territoire. Michel BOUVARD cite ainsi l'exemple de l'assiette de la taxe foncière des sociétés de remontées mécaniques ou « *d'autres*

¹¹²⁶ Christophe De LA MARDIERE, « Le pouvoir créateur du juge de l'impôt », *ADP*, n°50, 2006, p.234.

¹¹²⁷ Michel BOUVARD, « La sécurité fiscale vue du Parlement », *RFFP*, n°133, février 2016, p.158.

¹¹²⁸ Jean LAMARQUE et al., *Droit fiscal général*, Lexis Nexis, 4^{ème} éd., 2016, p.613.

¹¹²⁹ Jean LAMARQUE et al., *op.cit.*, p.615.

exemples qui tiennent aussi parfois aux mutations d'une économie qui sont parfois plus rapides que le législateur »¹¹³⁰.

630. Généralement, l'administration va donc intervenir pour fiabiliser l'interprétation qu'il est possible de donner d'une norme fiscale. Pour Philippe MARCHESSOU, « *la complexité de la législation fiscale, sa technicité intrinsèque et l'ampleur de ses implications économiques ont amené le fisc à développer une politique d'explication de la norme, d'autant plus aisée à mener qu'elle participe activement au processus de son élaboration* »¹¹³¹. Pourtant, cette sécurisation n'est pas exempte de risque. S'il est entouré de garanties, il n'en reste pas moins que le changement de doctrine par l'administration est toujours possible. Les articles L.80 A et L.80 B du livre des procédures fiscales prévoient une protection du contribuable contre ces changements d'interprétation générale ou individuelle. Pour reprendre les propos de Julien GUEZ, notamment, « *la garantie permet au contribuable de faire obstacle, soit au rehaussement d'une imposition antérieure (LPF, art. L.80 A, al. 1^{er} et 2), soit même à l'établissement d'une imposition primitive (LPF, art. L.80 A, al. 2)* »¹¹³². Toutefois, encore faut-il que le fait générateur de l'impôt soit intervenu sous l'empire de la doctrine que le contribuable souhaite invoquer. Il suffit que le contribuable, public ou privé, envisage une opération sur son bien d'un point de vue stratégique, en fonction d'une interprétation favorable de l'administration, mais que le fait générateur intervienne après la reprise de la doctrine pour que l'ancienne ne soit pas applicable. Cela peut donc générer un risque, particulièrement auprès des contribuables envisageant l'exploitation à caractère industriel ou commercial de leurs biens, qu'il s'agisse d'entreprise privée ou d'organisme de droit public. Leurs décisions se prennent en effet parfois bien en amont de leur réalisation effective.

631. Par ailleurs, la doctrine fiscale elle-même peut subir un contentieux. Pour Christophe De LA MARDIERE, « *on trouve ainsi, en droit fiscal, une profusion d'instructions illégales, pour prévoir un régime autre que celui voulu par le législateur, et qui pourtant demeurent dans l'ordonnancement juridique* »¹¹³³. Plus précisément,

¹¹³⁰ Michel BOUVARD, *art.cit.*, p.159.

¹¹³¹ Philippe MARCHESSOU, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », in Mélanges Paul Amserek, Bruylant, 2005, p. 552.

¹¹³² Julien GUEZ, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, 2007, p.19.

¹¹³³ Christophe De LA MARDIERE, *art.cit.*, p.234.

seule la doctrine favorable au contribuable demeure dans l'ordonnement juridique. Une doctrine illégale défavorable fera l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. En revanche, par le mécanisme institué à l'article L.80 A, le contribuable peut opposer à l'administration fiscale sa propre doctrine, même illégale car plus favorable que la loi. Selon Julien GUEZ, « *le législateur a ainsi permis au contribuable d'invoquer, pour contester un rehaussement d'imposition, une doctrine illégale qui devient ainsi source de droit* »¹¹³⁴. Toutefois, même si la loi instaure justement une protection favorable aux contribuables, publics et privés, cela fait également naître une relative insécurité pour le contribuable. La connaissance d'une instruction favorable peut laisser penser que l'administration va la reprendre.

632. Enfin, le risque pesant sur l'imposition des biens d'un contribuable peut être encouru par la compatibilité des mécanismes de protection avec le droit de l'Union européenne. Dans une décision du 25 mars 2010, la cour administrative d'appel de Paris¹¹³⁵ semble admettre qu'une doctrine administrative qui serait contraire au droit de l'Union européenne est toutefois applicable, en vertu du principe général du droit de l'Union de confiance légitime. Cette position n'est pas partagée. La cour administrative d'appel de Douai a ainsi jugé, le 26 avril 2005¹¹³⁶, « *qu'il appartient au juge de l'impôt, chargé d'appliquer dans le cadre de sa compétence les dispositions du droit communautaire, d'assurer le plein effet de ces normes, en laissant au besoin inappliquée toute disposition contraire à la législation nationale* ». Or, dans ce cas, « *l'interprétation du texte fiscal exprimée par [une instruction était] contraire à un arrêt de la Cour de justice des Communautés européennes* » et donc ne pouvait pas être retenue. La jurisprudence n'est pas fixée sur ce point et, « *bien que cette question lui ait été soumise à de nombreuses reprises, le Conseil d'Etat n'a jamais tranché le sort de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union* »¹¹³⁷. Un doute subsiste alors. Le Conseil d'Etat reconnaît que la garantie contre les changements de doctrine instaure une sécurité

¹¹³⁴ Julien GUEZ, *op.cit.*, p.19.

¹¹³⁵ CAA Paris, 25 mars 2010, n°08PA03658, SARL A La Frégate, conclusions Serge GOUES, *BDCF*, n°7, juillet 2010, n°81 ; *RJF*, n°7, juillet 2010, n°709 ; note Michel GUICHARD et Romain GRAU, *Dr. Fisc.*, n°36, 9 septembre 2010, comm. 465 : « *considérant que la garantie prévue par ces dispositions, qui assurent en droit interne le respect du principe de confiance légitime reconnu en droit communautaire, permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal, même si elle est contraire à une norme communautaire* ».

¹¹³⁶ CAA Douai, plénière, 26 avril 2005, n°02DA00736, SA Segafredo Zanetti France, conclusions Jérôme MICHEL, *BDCF*, n°11, novembre 2005, n°137 ; *RJF*, n°11, novembre 2005, n°1175 ; *Dr. Fisc.*, n°36, 8 septembre 2005, comm. 581.

¹¹³⁷ Eric DAVOUDET et Omar EL ARJOUN, « *Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives* », *Dr. Fisc.*, n°37, 12 septembre 2013, n°405.

juridique pour les contribuables¹¹³⁸. Or, le principe de sécurité juridique et le principe de confiance légitime n'ont pas la même teneur. Ainsi, le premier s'applique en fonction de critères subjectifs, liés à la norme même quand le second s'appuie sur des éléments subjectifs, relatifs à la perception du contribuable. Cette situation provoque donc une insécurité, que le contribuable ou l'assujéti à la TVA peut percevoir comme un risque pesant sur l'imposition de ses biens.

633. Les hésitations du juge ne relèvent pas seulement de l'interprétation à donner à la garantie contre les changements de doctrine. Les juridictions sont les interprètes authentiques des dispositions législatives. Les solutions prétoriennes dégagées peuvent également s'avérer instables, et faire encourir un risque sur la fiscalité des biens d'un contribuable.

2. *Le risque fiscal généré par l'interprétation du juge*

634. Les aspects théoriques relatifs aux méthodes d'interprétation du juge sont désormais bien connus. Elles peuvent être diverses. Or, selon celle qui sera choisie, la solution peut être différente. Il est classique d'affirmer que la loi fiscale s'interprète strictement. Ainsi, pour Didier URY, « *toute imposition est fondée sur la loi, qui est d'interprétation stricte* »¹¹³⁹. Pourtant, comme l'explique Christophe De LA MARDIERE, « *même à son heure de gloire, la règle de l'interprétation stricte de la loi fiscale n'a jamais été d'application générale* »¹¹⁴⁰. Ce dernier et Philippe MARCHESSOU se rejoignent autour de l'idée selon laquelle « *obliger le juge à pratiquer de manière systématique une interprétation stricte procédait de considérations historiques* »¹¹⁴¹. Ainsi, « *le mythe révolutionnaire de l'omnipotence normative de la loi conduisait à interdire aux autres pouvoirs de faire concurrence au législateur, particulièrement en matière fiscale. Ainsi le juge de l'impôt se devait de suivre à la lettre des textes qui, alors, étaient particulièrement minutieux* »¹¹⁴². Il s'agit alors de la conception positiviste du droit. Julien GUEZ explique que « *conformément à une vision*

¹¹³⁸ CE, Avis, Section, 8 mars 2013, n°353782, Mme Monzani, conclusions Edouard CREPEY, *BDCF*, n°5, mai 2013, n°60 ; *RJEP*, n°710, 1^{er} juillet 2013, comm. 33 ; *RJF*, n°5, mai 2013, n°518 ; note Alice MINET, *JCP A*, n°31, 29 juillet 2013, n°2246 ; note Gweltaz EVEILLARD, *Droit administratif*, n°6, 1^{er} juin 2013, comm. 40 ; note Olivier FOUQUET, *Dr. Fisc.*, n°15, 11 avril 2013, n°326 ; *Rec.* pp.28-38

¹¹³⁹ Didier URY, « l'administration fiscale échoue à vouloir se faire législateur (ou du bon usage de la doctrine administrative) », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1188, 15 novembre 2016, p.21.

¹¹⁴⁰ Christophe De LA MARDIERE, *art.cit.*, p.230.

¹¹⁴¹ Philippe MARCHESSOU, *op.cit.*, p.554.

¹¹⁴² Christophe De LA MARDIERE, *art.cit.*, p.230.

de la séparation stricte des pouvoirs, à partir du moment où l'interprète se distingue de l'auteur de la norme, il ne saurait y avoir des marges de créativité dans le processus d'interprétation des normes »¹¹⁴³. Dès lors, « il ne doit y avoir jamais d'interprétation, mais uniquement de l'application »¹¹⁴⁴. La tendance a ensuite été de reconnaître au juge une réelle capacité d'interprétation de la norme fiscale. Comme le remarque Gilles DEDEURWAERDER, « la doctrine a majoritairement renoncé à l'illusoire recherche d'une méthode qui permettrait de découvrir la signification, la seule exacte, la "signification secrète" d'un texte juridique »¹¹⁴⁵. Elle a alors reconnu au juge un pouvoir de création, notamment au travers de la théorie réaliste de l'interprétation. « La conception réaliste envisage le droit comme le produit de l'activité discrétionnaire du juge [...]. La norme contient toujours une part d'ambiguïté, de lacune et d'obscurité, de sorte qu'elle est porteuse de plusieurs significations entre lesquelles il faut choisir »¹¹⁴⁶. Enfin, pour Gilles DEDEURWAERDER, une troisième solution existe dans la théorie de l'interprétation. Il s'agit d'une approche finaliste. Pour lui, « les finalités de l'interprétation sont des objectifs qui, à eux seuls, peuvent suffire à justifier le résultat de l'interprétation jurisprudentielle et le raisonnement déployé pour y arriver »¹¹⁴⁷. Cette approche est particulièrement observable lorsqu'il s'agit, pour le juge, d'intégrer une finalité économique à sa jurisprudence en matière fiscale.

635. Il apparaît que la jurisprudence est potentiellement source d'insécurité en matière d'imposition des biens des contribuables publics et privés, au-delà même du choix de la méthode d'interprétation du juge. En premier lieu, elle intervient postérieurement au fait générateur de l'impôt. Or, « le juge de l'impôt montre un grand pouvoir de création normative, simplement parce qu'il faut bien pallier les défaillances de la loi, et non à raison d'une quelconque technique d'interprétation, qui singulariserait le droit fiscal. Ce pouvoir du juge est cependant brimé par la concurrence que lui oppose l'administration des impôts »¹¹⁴⁸. Cette défaillance de la loi est d'ailleurs due tant à son imprécision qu'à sa volatilité. Ainsi, selon Christophe De LA MARDIERE, « la loi fiscale prend un soin particulier à ne pas définir les notions qu'elle emploie. Nombreuses sont donc les notions

¹¹⁴³ Julien GUEZ, *op.cit.*, p.14.

¹¹⁴⁴ Julien GUEZ, *op.cit.*, p.15.

¹¹⁴⁵ Gilles DEDEURWAERDER, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, 2010, p.21.

¹¹⁴⁶ Julien GUEZ, *op.cit.*, p.15.

¹¹⁴⁷ Gilles DEDEURWAERDER, *op.cit.*, p.115.

¹¹⁴⁸ Christophe De LA MARDIERE, *art.cit.*, p.231.

*fiscales qui résultent de la jurisprudence [...] »*¹¹⁴⁹. De plus, « *si la jurisprudence elle-même souffre des changements législatifs, elle s'en préserve précisément en créant les notions qui font défaut à la loi* »¹¹⁵⁰. En second lieu, d'un point de vue plus pragmatique, il suffit d'observer les hésitations jurisprudentielles pour être convaincu du risque encouru par les contribuables ou les assujettis. Ainsi, le cas de l'assujettissement des personnes publiques à la TVA pour l'exploitation de leurs biens est topique¹¹⁵¹. Dans un premier temps, le Conseil d'Etat avait choisi d'utiliser la jurisprudence applicable aux associations pour inclure dans le champ de la TVA les activités menées par les personnes publiques. Il en résultait que la condition tenant à l'existence d'une concurrence devait s'apprécier sur un marché pertinent. Dans un deuxième temps, sous l'influence du juge communautaire¹¹⁵², le juge examine désormais la condition tenant à la concurrence en fonction de l'activité en cause, indépendamment de la détermination d'un marché pertinent. La concurrence doit donc être potentielle et non plus seulement réelle pour assujettir à la TVA une personne publique pour l'exercice d'une activité¹¹⁵³. Il semble que cette jurisprudence soit stabilisée, notamment parce qu'elle a été confirmée par la Cour de justice de l'Union européenne, dans une décision du 12 mai 2016, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën*¹¹⁵⁴. Pourtant, la Cour a réintroduit la notion de marché pertinent, contrairement aux conclusions de l'avocat général Maciej SZPUNAR, dans une décision du 19 janvier 2017, *National Roads Authority*¹¹⁵⁵.

636. Il est constant que la norme fiscale, tant par l'attitude du législateur que par les solutions dégagées par les interprètes de cette norme, véhicule un risque sur l'imposition de ses biens pour le contribuable. Ce risque se situe dans la possibilité de voir sa situation fiscale se dégrader, soit parce que la personne devient contribuable ou assujetti à une taxe préexistante, soit parce qu'elle devient soumise à une imposition nouvelle sur ses biens. Face à ce risque, les personnes publiques sont dans la même situation que les personnes privées, et ne bénéficient pas d'une protection supplémentaire. Le droit fiscal est bien évidemment neutre à ce sujet, à leur égard.

¹¹⁴⁹ Christophe De LA MARDIERE, *art.cit.*, p.232.

¹¹⁵⁰ Christophe De LA MARDIERE, *art.cit.*, p.234.

¹¹⁵¹ Voir en ce sens, *supra.*, n°370 et s.

¹¹⁵² CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, *Isle of wight council*, aff. C-288/07, *précit.*

¹¹⁵³ CE, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz, *précit.*

¹¹⁵⁴ CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën*, *précit.*

¹¹⁵⁵ CJUE, 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *National Roads Authority contre The Revenue Commissioners*, *précit.*

637. Le risque fiscal est donc multiple. Il peut être dû à des causes externes aux entités soumises aux différents impôts, comme l'instabilité de la législation. Il peut également venir de causes internes, dans le cas où le contribuable ne serait pas assez vigilant face au contenu de la norme et où il encourrait les conséquences financières d'un contrôle fiscal. Alors que ce dernier ne peut être que maîtrisé par les contribuables, le premier peut être, sinon transféré, du moins partagé entre la personne, publique ou privée, qui subit la charge fiscale sur ses biens, et un partenaire. Il s'agit là d'une conséquence des différents contrats qui peuvent être conclus par chacune des entités. Le choix contractuel n'est pas totalement neutre, dans ce cas, face au risque fiscal.

Section 2. La neutralité incomplète dans la répartition du risque fiscal par la gestion des biens des personnes publiques

638. Le risque fiscal est protéiforme. Sa survenance peut dépendre de l'attitude même du gestionnaire du bien. Dans ce cas, il lui revient de directement maîtriser son propre risque pour éviter notamment tout rehaussement d'impositions. En revanche, des événements imprévus et imprévisibles peuvent entraîner des conséquences fiscales importantes. Dans les contrats assurant la gestion des biens, surtout ceux établis sur une longue durée, il est alors nécessaire qu'ils soient pris en considération. Une neutralité semble alors établie entre les personnes publiques et les personnes privées quant à la répartition de ce risque, notamment dans les moyens juridiques utilisés (§1). Toutefois, dès lors qu'une rupture dans l'équilibre économique du contrat est constatée, les partenaires des personnes publiques sont dans une situation plus favorable que ceux des personnes privées (§2).

§ 1. La neutralité apparente de la répartition du risque fiscal assurée par l'assimilation des personnes publiques aux personnes privées dans la gestion des biens

639. Dès lors qu'une nouvelle imposition ou une hausse d'impôt préexistant intervient en cours d'exécution d'un contrat, la question de la répartition de la charge due va se poser. Pour pallier la survenance de ce risque, un cadre général a été développé. Il s'applique de la même manière aux contrats conclus par les personnes publiques et par les personnes privées (A). Parallèlement, le contrat peut prévoir qu'un événement imprévisible surviendra. Il est ainsi d'usage, dans les contrats, d'introduire des clauses de révision des prix censées permettre de répartir la charge fiscale nouvelle entre les différentes parties. Principalement issues de la pratique des contrats de droit privé, elles ont imprégné les contrats passés par des organismes publics (B).

A. *L'assimilation globale du partage du risque fiscal encouru sur la gestion des biens par les personnes publiques et privées*

640. En analysant les règles prévues dans le cas d'une augmentation d'une charge fiscale en cours d'exécution d'un contrat, il semble que le cadre général soit harmonisé (1). Or, dans la pratique, il convient de relever des différences de méthode qui ont des conséquences importantes dès lors qu'il s'agit de répartir le risque fiscal ainsi survenu (2).

1. *Le cadre général globalement harmonisé*

641. Il est constant que la loi fiscale est d'application immédiate, sauf si elle en dispose autrement. Dans ce cas, la loi s'appliquera immédiatement à compter du terme fixé par elle. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé, par exemple, que la généralisation de la TVA s'appliquait directement aux contrats en cours, dans une décision du 12 juillet 1978¹¹⁵⁶. Or, lorsque des contrats sont en cours d'exécution, cette instabilité législative peut avoir des conséquences pour le redevable légal. Il convient de rappeler que la liquidation de l'impôt dépend de la date de survenance du fait générateur. Ainsi, la loi n°2012-1510 de finances rectificative pour 2012, a conduit à l'augmentation des taux de TVA à compter du 1^{er} janvier 2014. Le bulletin officiel des finances publiques en a précisé les modalités d'application. Il rappelle tout d'abord que « *les modifications des taux intermédiaires et normal s'appliquent aux opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1^{er} janvier 2014* »¹¹⁵⁷. En ce qui concerne les livraisons de biens, « *aux termes des dispositions du a du 1 de l'article 269 du CGI, le fait générateur de la taxe se produit au moment où la livraison du bien est effectuée* »¹¹⁵⁸. Dans ce cas, « *la TVA est exigible lors de la réalisation du fait générateur* »¹¹⁵⁹. De même, pour les prestations de services, « *le fait générateur de la TVA se produit [...] lorsque la prestation est effectuée* »¹¹⁶⁰. Pour ces opérations, « *aux termes du c du 2 de l'article 269 du CGI, la taxe est exigible pour les prestations de services lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la*

¹¹⁵⁶ CE, 3^{ème} et 5^{ème} sous-sections réunis, 12 juillet 1978, n°02627, Syndicat intercommunal de tourisme de Modane-les-Fournaux et Société Acomat, RDP, n°5, septembre-octobre 1980, p.1481 ; mentionné aux tables du recueil : « *considérant que jusqu'au 31 décembre 1967, les travaux du marché n'étaient soumis qu'à la taxe locale au taux de 2,5% ; qu'à partir du 1^{er} janvier 1968, ils ont supporté la taxe sur la valeur ajoutée au taux de 17,6%* ».

¹¹⁵⁷ BOI-TVA-LIQ-50-10.

¹¹⁵⁸ BOI-TVA-LIQ-50-20.

¹¹⁵⁹ *Ibid.*

¹¹⁶⁰ BOI-TVA-LIQ-50-80.

rémunération [...] »¹¹⁶¹. L'application semble alors aisée. Toutefois, suivant les opérations et les contrats en cause, une création ou une augmentation d'imposition en cours d'exécution d'un contrat peut entraîner un surcoût pour une personne, privée ou publique, ou son partenaire.

642. Classiquement, l'augmentation d'une imposition en cours d'exécution d'un contrat est supportée par le redevable légal ou contractuel de la taxe. Le consommateur final, qui peut être l'acheteur public dans le cadre d'un marché public ou d'un contrat ou marché de partenariat, supportera donc les augmentations de certaines charges. Comme le rappelle la fiche technique de la direction des affaires juridiques, « *tel est le cas par exemple de la contribution sur les activités privées de sécurité* »¹¹⁶². Il convient en effet de mentionner que l'article 1609 *quintricies* du code général des impôts dispose que « *le montant de la contribution [sur les activités privées de sécurité] s'ajoute au prix acquitté par le client* ». Ainsi, lorsqu'une personne, publique ou privée, est amenée à acquérir un bien ou à en assurer la gestion, la survenance d'un risque fiscal peut renchérir le coût de ces opérations.

643. Parallèlement, le partenaire du gestionnaire peut lui aussi subir les augmentations d'impositions en cours d'exécution d'un marché, public ou privé. Ainsi, la fiche technique de la direction des affaires juridiques précise que « *certaines taxes ou impositions pèsent intégralement sur le prestataire ou le fournisseur. Tel est, par exemple, le cas de la taxe sur les déchets ou de l'éco-contribution sur les imprimés papiers* ». L'article L.2333-92 du code général des collectivités territoriales dispose en effet que « *la taxe [sur les déchets] est due par l'exploitant de l'installation au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition* ». De la même manière, l'article L.514-10-1 du code de l'environnement prévoit que « *tout donneur d'ordre qui émet ou fait émettre des imprimés papiers, y compris à titre gratuit, à destination des utilisateurs finaux, contribue à la collecte, à la valorisation et à l'élimination des déchets d'imprimés papiers, ménages et assimilés ainsi produits* ». Or, « *l'application immédiate d'une taxe de ce type peut alourdir les coûts de production du titulaire en cours d'exécution du*

¹¹⁶¹ BOI-TVA-LIQ-50-70.

¹¹⁶² Direction des Affaires Juridiques, *Introduction d'une nouvelle taxe ou modification de son taux en cours d'exécution du marché*, Fiche technique, 31 juillet 2012.

marché. Dans la mesure où les prix du marché sont en principe intangibles, le titulaire ne peut pas augmenter les prix pour répercuter cette nouvelle charge »¹¹⁶³.

644. Ces différentes situations trouvent une application similaire, qu'il s'agisse d'un marché public ou d'un marché privé, notamment de travaux. Le titulaire du marché, public ou privé, est redevable des taxes mises à sa charge. Il en va de même pour le titulaire d'un marché de partenariat, défini par l'article 67 de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 comme un « *marché public qui permet de confier à un opérateur économique [...] une mission globale* ». Le gestionnaire du bien est considéré comme le consommateur final, qu'il soit public ou privé. Il est alors redevable des impositions nouvellement créées ou des hausses d'impôt mises à sa charge par le législateur.

645. Quoiqu'il en soit, dans les deux cas de figure, l'augmentation de la charge fiscale due par le redevable est fixée par la loi. Il est toutefois possible que les normes prévoient des solutions différentes. Dans cette optique, les normes applicables aux marchés privés sont plus claires que celles applicables aux marchés publics. Ainsi, la norme Afnor NF P 03-001 constitue le cahier des clauses administratives générales applicable aux marchés privés de travaux de bâtiment. Bien que la liberté contractuelle soit largement admise en la matière, ce document est en pratique largement diffusé. L'article 9.3, intitulé « *variation des charges légales et/ou réglementaire* » de cette norme prévoit que « *dans le cas de modifications de charges imposées par voie législative ou réglementaire, qui auraient une incidence sur le coût d'exécution de l'ouvrage, les dépenses [...] en résultant dans les déboursés de l'entrepreneur et qui ne seraient pas prises en compte par la formule de variation de prix, sont ajoutées au moment du règlement* ». Autrement dit, lorsqu'un risque fiscal survient par l'effet de la loi, le prestataire peut voir son coût de production augmenter. Cette charge fiscale est alors mise à la charge du bénéficiaire des travaux. En revanche, le cahier des charges administratives générales (CCAG) applicable en matière de travaux publics, adopté par l'arrêté du 8 septembre 2009 et actuellement en vigueur, prévoit à son article 10.1.1 que « *les prix sont réputés comprendre toutes les dépenses résultant de l'exécution des travaux, y compris les frais généraux, impôts et taxes, et assurer au titulaire une marge pour risque et bénéfice. Toutefois, les prix sont indiqués dans le marché hors taxe de la valeur ajoutée* ». Il apparaît alors que si les variations de taxe sur la valeur ajoutée peuvent être supportées

¹¹⁶³ Sébastien PINOT, « Conséquences de l'augmentation des charges fiscales en cours d'exécution du marché », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°113, juin 2013, p.56.

par le bénéficiaire des travaux, à savoir la personne publique, la solution retenue pour les autres taxes n'est pas claire. La formulation pourrait signifier que l'accroissement d'un impôt ou sa création, dont la charge reposerait sur le titulaire du marché, serait supporté par ce dernier. Pour sa part, le cahier des clauses administratives générales applicables aux marchés publics industriels, adopté par l'arrêté du 16 septembre 2009, précise à son article 11.1.3 que « *les prix sont réputés comprendre toutes les charges fiscales ou autres frappant obligatoirement les prestations, les frais afférents au conditionnement, au stockage, à l'emballage [...] ainsi que toutes les autres dépenses nécessaires à l'exécution des prestations [...]* ». Cela pourrait donc signifier que pour des marchés publics industriels, se référant au CCAG, les variations fiscales touchant le coût de la prestation doivent être supportées par le titulaire du marché, y compris s'il s'agit d'une modification touchant notamment au taux de taxe sur la valeur ajoutée. Une mesure similaire est prévue à l'article 10.1.3 du CCAG applicable aux marchés publics de fournitures courantes et de services, adopté par l'arrêté du 19 janvier 2009.

646. Au-delà de cette première distinction normative, en pratique, le cadre général applicable peut entraîner une application différenciée selon que les contrats sont passés par des personnes privées ou des personnes publiques. L'assimilation n'est pas totale ici dans la mesure où certaines prémisses sont différentes.

2. L'assimilation relative en pratique

647. Le bulletin officiel des finances publiques rappelle que les marchés publics de travaux comme les marchés privés de travaux se voient appliquer les règles des prestations de service, en ce qui concerne l'identification du fait générateur et de la date d'exigibilité¹¹⁶⁴. Le fait générateur correspond donc à la date d'achèvement des travaux. Cela va avoir particulièrement une incidence en matière de TVA. Ainsi, de tels contrats peuvent avoir été conclus antérieurement à la survenance d'un risque fiscal. Les augmentations d'impositions peuvent alors entraîner un surcoût pour ces opérations. Or, une différence de traitement est opérée, selon que le contrat conclu est un marché privé ou un marché public.

648. En matière de marchés privés, il convient d'opérer une distinction selon que le maître d'ouvrage est un professionnel ou un particulier. Lorsqu'il s'agit d'un

¹¹⁶⁴ BOI-TVA-LIQ-50-80.

professionnel, les prix stipulés dans les contrats sont entendus hors taxes. Dès lors, la survenance d'un risque n'engendre aucune conséquence pour le titulaire du marché. En matière d'évolution de la taxe sur la valeur ajoutée, une hausse des taux n'aura dès lors de conséquences ni pour le titulaire du marché, ni sur le maître d'ouvrage qui pourra récupérer la TVA acquittée en amont. En revanche, lorsque le client n'est pas assujetti, comme l'est un particulier, le titulaire du marché est considéré comme s'étant contractuellement engagé sur un prix toutes taxes comprises, sauf stipulations contraires. Le prix est alors intangible. Le titulaire du marché privé doit donc supporter une hausse des taxes pesant sur le coût final de sa prestation.

649. En matière de marché public, que la personne publique se comporte en tant que professionnel ou en tant que non assujetti importe peu. Il convient d'examiner les stipulations contractuelles. Le cadre général précédemment décrit s'applique. Les évolutions de la législation fiscale doivent donc être prises en compte immédiatement, même pour les contrats en cours d'exécution, notamment les marchés publics. Toutefois, une solution différente en découle selon que les prix ont été stipulés hors taxes ou toutes taxes comprises. Il convient de rappeler que certaines taxes alourdissent le coût final pour le consommateur. Tel est le cas de la TVA. Or, le Conseil d'Etat a jugé, par un arrêt du 30 mars 1981¹¹⁶⁵, que lorsque le prix du marché a été stipulé « *pour un prix forfaitaire toutes taxes comprises* », le titulaire du marché « *[n'est pas fondé] à soutenir que les sommes qui [lui] sont dues par l'Etat en règlement du marché doivent être majorées dans une proportion égale à la hausse du taux de la taxe sur la valeur ajoutée entre la date de la passation du marché et la date à laquelle ces sommes [lui] seront versées* ». Il ressort de cette décision que lorsque le prix d'une prestation est fixée « *toutes taxes comprises* », sans autres précisions, une hausse d'imposition, notamment de TVA, qui viendrait renchérir son coût au détriment du titulaire du marché, doit être supportée par ce dernier. Lorsque le prix a été formulé sans mention de TVA, le raisonnement est identique. Le Conseil d'Etat a en effet précisé, dans une décision du 30 novembre 1990¹¹⁶⁶, que « *la taxe sur la valeur ajoutée dont est redevable un vendeur ou un prestataire de service est, comme les prélèvements de toute nature assis en addition de cette taxe, un élément qui grève le prix convenu avec le client et non un accessoire du*

¹¹⁶⁵ CE, 1^{ère} et 4^{ème} sous-sections réunies, 30 mars 1981, n°00871, Etablissements Jean X, mentionné aux tables du recueil.

¹¹⁶⁶ CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 30 novembre 1990, n°73449, SA Groupe immobilier Lenchener, *RJF*, n°1, janvier 1991, n°44 ; *Dr. Fisc.*, n°18, 1^{er} mai 1991, comm. 1005 ; *JCP E*, n°1, 3 janvier 1991, act. 20 ; mentionné aux tables du recueil.

prix ; que, par suite, dans une affaire soumise à la taxe sur la valeur ajoutée, un prix stipulé sans mention de la taxe doit être réputé inclure la taxe qui sera due par le vendeur ou le prestataire de service ». Ainsi, un prix convenu contractuellement sans mention de la taxe sur la valeur ajoutée est considéré comme stipulé toutes taxes comprises. Il en va de même pour les taxes pesant sur le coût final du prestataire de service ou du vendeur. Dans un tel cas de figure, une hausse ou une création d'imposition est alors subie par ce dernier.

650. En revanche, en présence d'un prix clairement stipulé « *hors taxes* », les évolutions législatives sont subies par le consommateur final, en l'occurrence la personne publique. S'il est fait contractuellement référence aux différents CCAG, cela n'est pas toujours de nature à clarifier les situations¹¹⁶⁷.

651. Enfin, le cas des marchés faisant apparaître à la fois les prix « *hors taxes* » et « *toutes taxes comprises* » ainsi que le taux de TVA applicable soulève certaines interrogations. La pratique semble supposer que le consommateur final, à savoir la personne publique, supporte l'augmentation des taxes constitutives d'une charge obligatoire. Il peut alors s'agir de la TVA, comme de certaines éco-contributions. Ainsi, le guide des prix dans les marchés publics publié par la direction des affaires juridiques en avril 2013 précise que « *certaines éco-contributions constituent une charge obligatoire dont les conséquences sur les marchés publics en cours d'exécution à la date de son instauration sont identiques aux effets d'une modification du taux de TVA. En effet, l'assujetti désigné par le législateur est le "consommateur final", et donc l'acheteur public. Les parties au marché ne peuvent que prendre acte de cette modification de la législation fiscale. Un avenant est généralement conclu à cet effet* »¹¹⁶⁸. Il semble donc que l'augmentation et la création de taxes reposant sur le consommateur final en cours d'exécution d'un marché soient répercutées sur l'acheteur public. La mention du prix « *toutes charges comprises* » serait alors seulement utile dans la perspective de comparer

¹¹⁶⁷ Voir en ce sens, *supra* n°645.

¹¹⁶⁸ Direction des Affaires Juridiques, *Le prix dans les marchés publics. Guide et recommandations*, avril 2013, p.75.

les offres, dans les procédures de mise en concurrence¹¹⁶⁹. Toutefois, et comme le remarque Sébastien PINOT, « *une clarification de la DAJ ou des juridictions sur ce point serait la bienvenue afin de lever toute ambiguïté et éviter tout différend entre acheteurs publics et titulaires* »¹¹⁷⁰.

652. Le délégataire, dans le cadre d'une délégation de service public, est dans une situation différente. Toutefois, le cadre général s'applique. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2014, les redevances versées à la collectivité sont assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée. La collectivité peut alors être considérée comme le prestataire de service. Son partenaire reste pour sa part le prestataire d'un service rendu à l'utilisateur. Dans ce cas, la hausse éventuelle de la TVA sera alors supportée par le consommateur final, à savoir l'utilisateur. Elle sera neutre pour le délégataire et pour l'autorité délégante, dans la mesure où l'exercice d'une activité économique peut leur permettre de déduire la TVA payée en amont. Il en va ainsi pour l'ensemble des délégations de services publics, sauf dans le cadre d'une régie intéressée. Le bulletin officiel des finances précise en effet que « *dans cette hypothèse, [...] la collectivité reste l'exploitante du service [...]. Le délégataire est alors considéré, pour l'application de la TVA, comme un prestataire de service dont la rémunération est soumise à la TVA* »¹¹⁷¹.

653. Il est toujours possible de prévoir contractuellement que la charge d'une hausse ou d'une création d'imposition repose sur la partie qui n'en est pas le redevable légal, à l'image de ce qui est possible pour le transfert de la charge d'une imposition du redevable légal vers le partenaire au contrat¹¹⁷². Les conventions peuvent également prévoir des stipulations permettant de réviser les prix. Cela pourrait permettre un partage du risque entre les parties au contrat lorsqu'il survient.

¹¹⁶⁹ Voir en ce sens, Direction des affaires juridiques, *Le prix dans les marchés publics, précit.*, p.46 : « *le formulaire DC 3 (acte d'engagement) prévoit la mention des prix HT et TTC en chiffres et en lettres, ainsi que les taux de TVA. Si ce formulaire n'est pas utilisé, vérifiez que ces prix et ces taux sont bien mentionnés dans l'offre qui deviendra contractuelle. Vous seriez dans l'incapacité de comparer réellement les prix des offres, dans le cas contraire. Il est recommandé de prendre les prix TTC pour comparer les offres* ».

¹¹⁷⁰ Sébastien PINOT, *art.cit.*, p.58.

¹¹⁷¹ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10-93.

¹¹⁷² Voir en ce sens, CE, 8^e et 3^e sous-sections réunies, 5 mai 2010, n°301420, M. Bernard ; commentaire Caroline CHAMARD-HEIM, *RJEP* n°681, décembre 2010, comm. 59 ; commentaire Nathalie ESCAUT, *BJCP*, n°71, 1^{er} septembre 2010, pp.266-273 ; note Emmanuel GLASER, *RLCT*, n°60, septembre 2010, p.43 ; commentaire Martin COLLET, *Dr. Fisc.*, n°29, 22 juillet 2010, comm. 427 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et marchés publics*, n°7, 1^{er} juillet 2010, comm. 260 ; mentionné aux tables du recueil.

B. L'usage commun des clauses de révision des prix pour faire face à la survenance d'un risque fiscal

654. Lorsque le risque fiscal se traduit par une hausse ou une création d'imposition, cela a pour conséquence de renchérir les coûts, soit du titulaire du marché, privé ou public, soit de l'acheteur. Pour faire face à ce risque, la liberté contractuelle en matière de droit privé est privilégiée, particulièrement au travers des clauses de révision des prix (1). Ces techniques irriguent également le droit et la pratique en matière de contrats conclus par les personnes publiques, de sorte qu'une assimilation et une égalité de traitement est identifiable dans ce contexte (2).

1. L'usage issu de la pratique des contrats conclus par les personnes privées

655. En matière contractuelle, les risques économiques pèsent sur les partenaires. Pour des contrats conclus sur des durées variables, ils peuvent engendrer des incertitudes quant à la réalisation matérielle du contrat. Les parties peuvent alors prévoir d'aménager leurs relations, de sorte que ce risque ne remette pas en cause les conditions d'une bonne réalisation du contrat en cause. Les clauses contractuelles de révision des prix peuvent alors prendre différentes formes, telles que les clauses d'indexation ou les clauses de renégociation.

656. Les clauses d'indexation permettent de réguler les risques qui peuvent survenir à cause d'une modification substantielle des prix. Ces clauses permettent de compenser des variations économiques en cours d'exécution des contrats. Selon le lexique des termes juridiques, l'indexation signifie « *l'évolution d'un montant d'une obligation de somme d'argent en fonction de la variation d'un indice de référence fixé par [...] les parties. Ainsi, avec une clause d'indexation portée dans une convention à exécution successive ou à échéance différée, la somme portée sur le titre pourra être modifiée au moment du paiement, en fonction d'un indice économique ou monétaire* »¹¹⁷³. Ces clauses semblent difficilement utilisables en matière de risque fiscal. Il s'agit plutôt d'anticiper des changements économiques qui pourraient avoir une influence sur le coût de certaines prestations et non sur des changements juridiques, particulièrement des changements de

¹¹⁷³ Serge GUINCHARD (*sous la dir.*), *op.cit.*, p.600.

législation fiscale. Comme le précise Jacques GHESTIN et Marc BILLIAU, elles « *ont un objet purement monétaire* »¹¹⁷⁴.

657. Les clauses de renégociation peuvent également permettre de compenser le surcoût causé par un évènement extérieur à une partie à un contrat, ou un marché privé. Comme le décrit Jean-Louis FARGOUX au sujet de ces clauses, « *le vocabulaire juridique est alors varié et vise différentes solutions contractuelles : clauses de hardship dans les contrats internationaux, [...], clause de sauvegarde, clause de renégociation, etc.* »¹¹⁷⁵. En réalité, que ces clauses soient dites de « *rencontre/renégociation* »¹¹⁷⁶, de « *hardship* » ou encore « *de sauvegarde* »¹¹⁷⁷, la logique est la même. Il s'agit d'« *obliger les contractants à renégocier le contrat, au cas où des circonstances extérieures imprévisibles provoqueraient un déséquilibre significatif dans les obligations réciproques* »¹¹⁷⁸. Jérôme RIVKINE préfère évoquer les « *modifications substantielles de l'environnement initial du contrat qui rend son exécution éprouvante pour l'une des parties* ». Pour lui, « *les clauses de "hardship" peuvent constituer, en période d'instabilité, un remède efficace face à l'incertitude sur l'avenir d'un contrat* »¹¹⁷⁹. Selon Fabrice MAGAR, encore, « *la mise en œuvre d'une clause de rencontre/renégociation trouve son terrain de prédilection dans ce que le droit nomme l'imprévision, à savoir l'impact sur les conventions d'un bouleversement extérieur aux parties et imprévu des circonstances ayant présidé à la conclusion desdites conventions. L'imprévision pose alors la question de la répartition économique d'une charge nouvelle non prévue entre les opérateurs et qui affecte au moins l'un deux* »¹¹⁸⁰. L'introduction d'une telle clause permet donc à des parties à un contrat d'en renégocier les termes si, par l'effet d'un évènement de tout ordre, extérieur et imprévisible, l'exécution du contrat se trouve compromise. Or, cet évènement de tout ordre peut être de nature juridique ou financier. Comme le montre par exemple Mustapha MEKKI, « *la nature du changement de circonstances n'est généralement pas précisée. Il peut s'agir d'un changement de*

¹¹⁷⁴ Jacques GHESTIN et Marc BILLIAU, *Le prix dans les contrats de longue durée*, LGDJ, 1990, p.134.

¹¹⁷⁵ Jean-Louis FARGOUX, « La clause de révision de prix dans les contrats d'affaires », *AJ Contrats d'affaires – Concurrence – Distribution*, n°1, avril 2014, p.24.

¹¹⁷⁶ Voir en ce sens, par exemple, Fabrice MAGAR, « Ingénierie juridique : pratique des clauses de rencontre et renégociation », *D.*, n°30, 9 septembre 2010, pp.1959-1965.

¹¹⁷⁷ Voir en ce sens, par exemple, Guillaume VALDELIEVRE, « La clause de sauvegarde ou hardship », *RLDC*, n°136, 1^{er} avril 2016, pp.61-62.

¹¹⁷⁸ , Guillaume VALDELIEVRE, *art.cit.*, p.61.

¹¹⁷⁹ Jérôme RIVKINE, « Clauses de "hardship" : prévoyez l'imprévisible ! », *Lexbase Hebdo – Edition affaires*, n°236, 27 janvier 2011.

¹¹⁸⁰ Fabrice MAGAR, *art.cit.*, p.1959.

politique, d'une crise économique ou financière, d'un changement de législation, d'une catastrophe naturelle. Peu importe, à dire vrai, la nature du changement, seul importe l'impact du changement sur l'équilibre contractuel voulu par les parties »¹¹⁸¹. Dans la pratique, les parties choisissent les événements de nature à entraîner une renégociation¹¹⁸². Il apparaît alors que les changements de législation fiscale sont de nature à modifier les relations économiques unissant les parties au contrat.

658. Bien sûr, le changement de législation ne suffit pas à entraîner une renégociation du contrat. L'évènement doit être tout d'abord imprévisible. Ensuite, « *seul un élément apportant un changement conséquent doit pouvoir justifier [la mise en œuvre de la clause]* »¹¹⁸³. Quoiqu'il en soit, le risque fiscal peut logiquement entraîner l'utilisation de la clause de renégociation. Cela dépendra toutefois de sa rédaction, qui pourra inclure de tels bouleversements. D'ailleurs, pour Mustapha MEKKI, « *la révision pour imprévision est une des facettes de la théorie des risques dans les contrats* »¹¹⁸⁴. Or, il convient de rappeler que le risque fiscal fait partie intégrante de l'ensemble des risques qui peuvent survenir, notamment dans l'exécution des contrats permettant de gérer un bien. C'est ainsi que selon Denis MAZEAU, « *l'insertion d'une clause de renégociation révèle donc un rapport plus modeste avec le temps, mais aussi plus pragmatique, dans la mesure où elle tend à assurer la pérennité du contrat en dépit des bouleversements de l'environnement économique qui peuvent survenir au cours de son exécution. La clause de renégociation constitue ainsi un instrument de sécurité, car elle permet potentiellement de sauvegarder, en restaurant leur équilibre, les contrats menacés de disparition* »¹¹⁸⁵.

659. La réforme du droit des obligations s'est notamment traduite par une modification de l'article 1195 du code civil. Ce dernier dispose désormais, depuis l'ordonnance n°2016-131 du 10 février 2016 portant réforme du droit des contrats, du régime général et de la preuve des obligations, que « *si un changement de circonstances imprévisible lors de la conclusion du contrat rend l'exécution excessivement onéreuse pour une partie*

¹¹⁸¹ Mustapha MEKKI, « Hardship et révision des contrats. 2. L'harmonisation souhaitable des conditions de la révision pour imprévision », *JCP G*, n°50, 13 décembre 2010, doctr. 1257.

¹¹⁸² Voir en ce sens, Jérôme RIVKINE, *art.cit.* : « *Il convient de définir les circonstances objectives pouvant donner lieu à révision (ex. : modification des circonstances économiques, politiques, juridiques, financières...), sans être exhaustif pour autant, afin de limiter les risques de demandes de révision abusives* ».

¹¹⁸³ Fabrice MAGAR, *art.cit.*, p.1962.

¹¹⁸⁴ Mustapha MEKKI, *art.cit.*

¹¹⁸⁵ Denis MAZEAU, « Renégociation ne rime pas avec réviser », *D.*, n°11, 15 mars 2007, p.765.

qui n'avait pas accepté d'en assumer le risque, celle-ci peut demander une renégociation du contrat à son cocontractant ». Il pourrait sembler que ces dispositions mettent fin à l'intérêt des clauses de renégociation, puisque leur contenu apparaît avoir été inscrit dans la loi. Pourtant, il s'avère qu'elles conservent un rôle important. Ainsi, pour Juliette SENECHAL, cet article du code civil « *ne disqualifie nullement la clause de "hardship" ou clause de sauvegarde [...] [L'article 1195] ne définit que de manière très floue, et donc sujette à un lourd contentieux potentiel, le changement de circonstances permettant l'adaptation ou la cession du contrat. La clause de "hardship" pourra, à cet égard, fournir une liste de circonstances ouvrant droit à négociation* »¹¹⁸⁶. Il est permis de penser que les circonstances fiscales peuvent y être intégrées. Ce constat est également dressé par Guillaume VALDELIEVRE. Il explique ainsi qu' « *il y a [...] avantage à définir, plus précisément que ne le fait ce texte, la mesure du changement de circonstances à prendre en compte. Il est préférable de limiter ainsi, autant que faire se peut, les risques de litige sur la réalité du changement de circonstances imprévisibles et sur ce qu'il faut entendre par "exécution excessivement onéreuse"* »¹¹⁸⁷.

660. Cette possibilité de renégociation du prix dans un contrat, en raison de la survenance d'un risque est intégrée depuis longtemps dans les contrats de droit privé. Or l'ingénierie contractuelle tend à intégrer ce type de clauses dans le cadre des contrats publics. Il apparaît alors une tentation vers l'assimilation des uns aux autres. Le risque financier, qui peut découler d'un risque fiscal, peut être pris en compte dans les contrats publics. Dès lors, ce risque est traité de manière neutre, qu'il touche la gestion des biens par les personnes privées ou par les personnes publiques.

2. L'usage repris dans la pratique des contrats conclus par les personnes publiques

661. Les contrats de la commande publique insistent généralement sur la nécessité d'une clause de révision des prix. Par principe, les prix dans les marchés publics sont définitifs. Pourtant, l'article 18 du code des marchés publics prévoyait que le prix serait actualisable en cas d'une durée d'exécution du contrat supérieure à trois mois, en fonction des conditions économiques de la réalisation. Plus précisément, le III de cet

¹¹⁸⁶ Juliette SENECHAL, « La fixation et l'adaptation du prix du contrat dans le projet de réforme du droit des obligations : une stabilité simplement apparente », *RJC*, n°3, mai-juin 2015, pp.390-391.

¹¹⁸⁷ Guillaume VALDELIEVRE, *art.cit.*, p.62.

article précisait que le « *marché est conclu à prix ferme dans le cas où cette forme de prix n'est pas de nature à exposer à des aléas majeurs les parties au marché du fait de l'évolution raisonnablement prévisible des conditions économiques pendant la période d'exécution des prestations* ». A l'inverse, le IV dudit article indiquait qu'un « *prix révisable est un prix qui peut être modifié pour tenir compte des variations économiques* ». Ainsi, si le contrat était conclu selon un prix révisable, la clause de révision du prix devait être établie en fonction d'une référence objective ou d'une « *formule représentative de l'évolution des coûts* ». L'abrogation du code des marchés publics n'a pas remis en cause ces dispositions. Elles ont été reprises par l'article 18 du décret n°2016-360 du 25 mars 2016 relatif aux marchés publics.

662. Des précisions s'imposent sur l'application de ces dispositions. Tout d'abord, il apparaît clairement que les clauses de révision de prix sont obligatoires dans certaines conditions. Comme le montre le rapporteur public Nicolas BOULOUIS dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 9 décembre 2009, Département de l'Eure¹¹⁸⁸, « *l'auteur du code [...] en définissant de manière négative les cas dans lesquels les marchés sont conclus à prix ferme, oblige à prévoir des prix révisables s'il y a des aléas majeurs* ». Plus précisément, « *la logique d'ordre public sous-jacente est l'existence d'un intérêt général à anticiper de manière raisonnée les évolutions de prix et à protéger les entreprises* ».

663. Ensuite, il apparaît de prime abord que ces clauses de révision reprennent surtout l'idée des clauses d'indexation prévue dans les marchés privés. C'est ainsi que le V de l'ancien article 18 du code des marchés publics, comme le VI l'article 18 du décret n°2016-360 dispose que « *les marchés publics d'une durée d'exécution supérieure à trois mois qui nécessitent pour leur réalisation le recours à une part importante de fournitures, notamment de matières premières, dont le prix est directement affecté par les fluctuations de cours mondiaux comportent une clause de révision de prix incluant au moins une référence aux indices de fixations de ces cours* ». Pour Sylvain HUL, cela signifie que « *l'instauration d'une telle obligation n'a de sens que pour autant que la*

¹¹⁸⁸ CE, 7^{ème} et 2^{ème} sous-sections réunies, 9 décembre 2009, n°328803, Département de l'Eure, conclusions Nicolas BOULOUIS, *BJCP*, n°69, avril 2010, pp.78-82 ; commentaire David MOREAU, *RJEP*, n°675, mai 2010, comm. 24 ; note Rozen NOGUELLOU, *RDI*, n°3, mars 2010, pp.155-156 ; commentaire Frédérique OLIVIER, *Contrats et marchés publics*, n°2, février 2010, comm. 60 ; note Florian LINDITCH, *JCP A*, n°3, 18 janvier 2010, n°2020 ; note Jean-Pierre JOUGUELET, *Le Moniteur – Contrats publics*, n°95, janvier 2010, pp.16-17 ; mentionné aux tables du recueil.

*formule mise en œuvre (dont on sait seulement qu'elle doit contenir une référence aux indices officiels de fixation de cours de la ou des matières premières concernées [...] rende effectivement compte de l'incidence réelle des fluctuations des cours sur l'économie du marché »*¹¹⁸⁹. D'ailleurs, « *les acheteurs publics devront veiller à ce que la formule utilisée [...] permette effectivement de transcrire l'effet de la variation de ces cours »*¹¹⁹⁰. Ces clauses ont donc principalement pour ambition de prévoir les évolutions économiques, comme c'est le cas pour les clauses d'indexation. Ce constat est le même pour les stipulations contractuelles prévoyant des prix révisables ou l'actualisation des prix fermes, en application respectivement du IV et du III de l'article 18 du code des marchés publics ou du V et du IV de l'article 18 du décret n°2016-360. La révision et l'actualisation du prix se font en fonction d'indices ou d'index. Cette exigence ressort clairement des dispositions du code des marchés publics ou du décret de 2016 en ce qui concerne la révision des prix¹¹⁹¹. Les exigences en matière d'actualisation sont moins précises. Toutefois, le guide des prix dans les marchés publics montre que « *la formule d'actualisation doit être suffisamment représentative de l'évolution du prix de la prestation [...]. Les références [sur lesquelles se fondent la formule] sont généralement des indices ou des index, comme cela se produit en matière de révision des prix »*¹¹⁹². Pourtant, une certaine marge de manœuvre est accordée aux contractants. Les formules d'actualisation ou de révision doivent prendre en compte l'évolution des conditions économiques de l'exécution du contrat. Or, la législation fiscale en est une part prépondérante. C'est aussi ce qu'explique Sébastien PINOT lorsqu'il montre que « *les formules de révision ou d'actualisation des prix figurant dans le marché et établies conformément à l'article 18 du code des marchés publics peuvent parfois permettre, dans une certaine mesure à tout le moins, au titulaire du marché de répercuter l'augmentation de ce type de charges sur l'acheteur public »*¹¹⁹³. Les clauses contractuelles reprennent alors éventuellement le principe de liberté contractuelle prévue en matière de marché privé.

¹¹⁸⁹ Sylvain HUL, « Marchés publics et obligation de révision : jusqu'où les acheteurs peuvent-ils faire l'impasse ? », *AJDA*, n°27, août 2009, p.1482.

¹¹⁹⁰ *Ibid.*

¹¹⁹¹ Le IV de l'article 18 du code des marchés publics, repris par le V du décret n°2016-360 dispose que « *les modalités de calcul de la révision du prix sont fixées : 1° soit en fonction d'une référence à partir de laquelle on procède à l'ajustement du prix de la prestation ; 2° soit par application d'une formule représentative de l'évolution du coût de la prestation [...]; 3° soit en combinant les modalités mentionnées aux 1° et 2° ».*

¹¹⁹² Direction des Affaires Juridiques, *Le prix dans les marchés publics*, précit., p.24.

¹¹⁹³ Sébastien PINOT, *art.cit.*, p.56.

664. La législation en matière de contrats ou marchés de partenariat est également largement ouverte sur la révision des prix. Ainsi, l'article 11 de l'ordonnance n°2004-559 du 17 juin 2004 sur les contrats de partenariat disposait qu' « *un contrat de partenariat comporte nécessairement des clauses relatives : [...] d) à la rémunération du cocontractant, [...] aux motifs et modalités de ses variations pendant la durée du contrat* ». Désormais, l'article 161 du décret n°2016-360 dispose que « *le marché de partenariat prévoit les motifs et les modalités de variations de la rémunération* ». Il est évident que pour les contrats ou les marchés de partenariat, qui sont des contrats de longue durée¹¹⁹⁴, une clause d'indexation doit être prévue. La Mission d'Appui à la réalisation des contrats de partenariat (MAPPP) expliquait ainsi en 2011 qu' « *aux postes de coûts intervenant pluri annuellement durant les périodes de réalisation et d'exploitation du projet doivent être associés des coefficients d'indexation spécifiques destinés à prendre en compte leur évolution dans le temps* »¹¹⁹⁵. Toutefois, la répartition des risques doit aussi être prise en compte dans ce type de contrat. La MAPPP insiste d'ailleurs sur le fait que « *le cadre légal et réglementaire résulte de dispositions prises par la puissance publique dans le cadre de son activité souveraine. Or ce cadre peut évoluer et modifier les réglementations techniques, environnementales et fiscales applicables au projet ou à son secteur et avoir pour effet de mettre en péril l'équilibre financier du partenaire privé. [...] Il est recommandé d'appréhender ces risques en les intégrant dans la matrice des risques* »¹¹⁹⁶. Il convient de préciser que la matrice des risques est un document essentiel dans l'élaboration d'un contrat de partenariat, qui permet aux cocontractants de recenser l'ensemble des risques pesant sur le l'exécution du contrat et de déterminer celui qui le supporte, ou totalement ou dans quelle proportion. Alors que les solutions dégagées en matière de marchés publics sont assez vagues sur la possibilité d'appréhender le risque fiscal, la pratique dégagée en matière de contrat de partenariat l'intègre totalement. Il va de soi que les relations fondées sur ceux-ci doivent être reprises lors de la conclusion d'un marché de partenariat.

665. Enfin, l'article 36 du décret n°2016-86 relatif aux contrats de concession dispose que ce type de convention « *peut être modifié dans les cas suivants : 1° lorsque les*

¹¹⁹⁴ Le guide méthodologique des contrats de partenariat rappelait ainsi qu' « *un contrat de partenariat ne peut avoir de sens que sur une certaine durée. Celle-ci n'est pas encadrée par l'ordonnance, qui ne fixe ni durée plancher, ni durée plafond. Elle est déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues* » : Mission d'appui à la réalisation des contrats de partenariat (MAPPP), *Les contrats de partenariat : guide méthodologique*, 25 mars 2011, p.9.

¹¹⁹⁵ MAPPP, *précit.*, p.37.

¹¹⁹⁶ MAPPP, *précit.*, p.44.

modifications, quel que soit leur montant ont été prévues dans les documents contractuels initiaux, soit la forme de clauses de réexamen ou d'options claires, précises et sans équivoque ; [...] 3° lorsque [...] la modification est rendue nécessaire par des circonstances qu'une autorité concédante diligente ne pouvait pas prévoir [...] ; 6° lorsque le montant de la modification est inférieur [...] à 10% du montant du contrat de concession initial [...] ». Par ailleurs, le II de l'article 37 du même décret prévoit que « *pour le calcul du montant des modifications mentionnées au 6° de l'article 36 [...], le montant actualisé du contrat de concession initial est le montant de référence lorsque le contrat de concession comporte une clause d'indexation* ». Là encore, le dispositif permet, et incite, les cocontractants à faire figurer une clause d'indexation pour permettre une prise en compte de l'évolution de l'environnement économique dans l'exécution du contrat. Mais il permet également une modification du contrat suivant l'évolution du cadre normatif applicable, dont le cadre fiscal. Cela pourra être intégré à la clause de réexamen, à l'image des clauses de renégociation prévues pour les marchés privés.

666. De manière plus générale, il apparaît que l'ensemble des dispositifs prévus en matière de commande publique se rapproche de ceux organisés pour les marchés privés. La direction des affaires juridiques précise ainsi que « *les modifications d'un contrat, quel que soit leur montant, sont dispensées d'une nouvelle procédure de publicité et de mise en concurrence dès lors que celles-ci ont été prévues dans les documents du contrat initial sous la forme de clauses de réexamen. Ces clauses doivent être rédigées de manière suffisamment précise et claire [...]. Le pouvoir adjudicateur [...] pourrait prévoir une éventuelle modification de sa clause de variation de prix en cas de survenance de certains événements qui pourraient altérer en cours d'exécution l'équilibre financier de son contrat* »¹¹⁹⁷, dont des considérations fiscales. Cela rapproche largement les clauses contractuelles figurant dans les marchés publics *lato sensu* ou dans les contrats de concession, de celles présentes dans les contrats privés. L'ensemble contractuel est alors potentiellement traité de manière similaire en matière de partage du risque fiscal, et donc de façon neutre. Toutefois, face au risque, et particulièrement face au risque fiscal, les partenaires des personnes publiques bénéficient de garanties supplémentaires, compte tenu de la place particulière occupée par ces dernières.

¹¹⁹⁷ Direction des Affaires Juridiques, « Les modalités de modifications des contrats en cours d'exécution », 21 février 2017, p.2.

§ 2. L'absence de neutralité dans le transfert du risque fiscal face à la rupture de l'équilibre financier du contrat

667. Il apparaît qu'en matière fiscale, la survenance d'un risque peut entraîner l'application des théories classiques de l'imprévision (A) et du fait du prince (B). C'est ainsi que la MAPPP explique que lorsque le cadre fiscal évolue, il est « *possible de considérer qu'en cas de litige, la jurisprudence administrative ferait application des principes dégagés en la matière sur la base des théories du fait du prince et de l'imprévision* »¹¹⁹⁸. Dans les deux cas, bien que la tendance soit au rapprochement des règles régissant les contrats passés par les personnes publiques et ceux conclus par les personnes privées, les partenaires des premières sont dans une situation plus favorable que ceux des secondes.

A. *L'application favorable de la théorie de l'imprévision pour les cocontractants des personnes publiques*

668. Traditionnellement, la théorie de l'imprévision a été appliquée en matière de contrats conclus par les personnes publiques. En sens inverse, la théorie des contrats en droit privé privilégiait l'application stricte des clauses contractuelles. La réforme du code civil s'est traduite par la prise en compte de l'imprévision dans les contrats. Toutefois, elle ne prend pas la même forme que celle développée par le Conseil d'Etat, de sorte que les partenaires des personnes publiques bénéficient d'une protection particulière qui n'existe pas dans les rapports entre personnes privées (1). Cette théorie générale de l'imprévision peut jouer de manière spécifique en matière fiscale. Elle est prise en compte de la même façon dans tous les contrats de la commande publique, permettant la gestion de leurs biens par les personnes publiques (2).

1. *L'absence d'assimilation dans la prise en compte de la théorie de l'imprévision selon la nature des gestionnaires*

669. Le terrain de prédilection de la théorie de l'imprévision réside dans la gestion de leurs biens par les personnes publiques. Cette théorie a été découverte par le Conseil

¹¹⁹⁸ MAPPP, *précit.*, p.44.

d'Etat en 1916, dans la célèbre décision Compagnie du gaz de Bordeaux¹¹⁹⁹. Dans cet arrêt, le Conseil attribue une indemnisation au partenaire de l'administration dans la mesure où « *la hausse survenue [...] dans le prix du charbon, qui est la matière première de la fabrication du gaz, s'est trouvée atteindre une proportion telle que non seulement elle a un caractère exceptionnel [...], mais qu'elle entraîne dans le coût de la fabrication du gaz une augmentation qui, dans une mesure déjouant tous les calculs, dépassent certainement les limites extrêmes des majorations ayant pu être envisagées par les parties [...]* ». Dès lors, dans la mesure où « *l'économie du contrat se trouve bouleversée* », le partenaire de l'administration peut obtenir une indemnité. Il résulte dès lors de cet arrêt que la théorie de l'imprévision s'applique lorsque des événements imprévisibles et extérieurs aux parties affectent leurs relations contractuelles. La condition relative à l'extériorité de l'évènement ne pose pas de difficultés. En revanche, son imprévisibilité nécessite des précisions supplémentaires. Cette condition est remplie lorsque l'évènement a « *déjoué tous les calculs que les parties ont pu faire au moment du contrat* »¹²⁰⁰. C'est déjà ce qui ressort de l'arrêt Compagnie du gaz de Bordeaux, lorsque le Conseil d'Etat évoque des majorations « *dépassant certainement les limites extrêmes des majorations ayant pu être envisagées par les parties* ».

670. Par ailleurs, le droit à indemnité ne peut être soulevé que si « *l'économie du contrat se trouve bouleversée* », pour reprendre les termes de l'arrêt de 1916. Comme le rappellent les auteurs des Grands Arrêts de la Jurisprudence Administrative (GAJA), l'évènement ne fait pas « *obstacle à l'exécution du contrat. Dans ce cas il serait irrésistible : combiné avec ses caractères d'imprévisibilité et d'extériorité, il constituerait un cas de force majeure, exonérant le cocontractant de ses obligations* »¹²⁰¹. Il revient généralement aux juridictions de préciser le contenu de cette condition. Ainsi, dans une décision du 2 juillet 1982¹²⁰², le Conseil d'Etat a estimé qu'une « *charge supplémentaire [...] de 2% environ du montant définitif du marché [...]* ne saurait être regardée comme ayant entraîné un bouleversement de l'équilibre

¹¹⁹⁹ CE, 30 mars 1916, n°59928, Compagnie générale d'éclairage de Bordeaux, conclusions CHARDENET ; *D.*, n°3, 1916, pp.25-33 ; note Gaston JEZE, *RD*, 1916, pp.206-242 ; note Maurice HAURIUO, *S.*, n°3, 1916, p.17 ; *Rec.* p.143.

¹²⁰⁰ Pierre-Laurent FRIER et Jacques PETIT, *Droit administratif*, LGDJ, Précis Domat, 10^{ème} éd., 2015, p.427.

¹²⁰¹ Marceau LONG et al., *Grands Arrêts de la Jurisprudence Administratives*, Dalloz, 20^{ème} éd., 2015, p.173.

¹²⁰² CE, 5^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 2 juillet 1982, n°23653, Société routière Colas, *Rec.* p.261.

financier du marché ». De la même manière, dans une décision du 30 novembre 1990¹²⁰³, il a expliqué qu'une « *charge supplémentaire ne [représentant] que 3% environ du montant définitif du marché [...] ne saurait être regardée comme ayant entraîné un bouleversement de l'équilibre financier du marché* ». Une circulaire interministérielle en date du 20 novembre 1974 relative à l'indemnisation des titulaires de marchés publics en cas d'accroissement imprévisible de leurs charges économiques indique que la condition relative au bouleversement de l'économie du marché « *n'est, en principe, considérée comme remplie que lorsque les charges extra-contractuelles ont atteint le quinzième du montant initial du marché* »¹²⁰⁴. Plus récemment, le guide du prix dans les marchés publics a repris exactement ces éléments¹²⁰⁵. Si toutes les conditions sont remplies, le partenaire de la personne publique peut obtenir une indemnité, qui ne peut toutefois couvrir la totalité du préjudice subi par le cocontractant de la personne publique.

671. Pour se prémunir du risque ouvert par l'application jurisprudentielle de la théorie de l'imprévision, les contrats publics prévoient généralement une clause de révision des prix¹²⁰⁶. Lorsqu'une telle clause a été conclue, la théorie de l'imprévision ne peut généralement pas trouver à s'appliquer, dans la mesure où les parties au contrat ont tenté de prévoir les incertitudes liées à l'évolution des conditions économiques. Il n'y a alors normalement plus d'évènement imprévisible. Comme le montre le guide des prix dans les marchés publics, « *le recours plus fréquent à des clauses de révision de prix [...] ainsi que la difficulté de remplir les conditions fixées par la jurisprudence, rendent rare la survenance de tels bouleversements* »¹²⁰⁷. Le constat est également dressé par Ludivine CLOUZOT lorsqu'elle indique que « *l'intérêt de la construction dégagée en 1916 est de se présenter comme un instrument extra-contractuel d'encadrement de telles situations. Or la prise de conscience liée à la nécessité d'adapter les contrats aux changements de circonstances susceptibles d'intervenir en cours d'exécution a conduit à une profonde évolution des pratiques. La tendance va désormais vers un règlement conventionnel préétabli de l'imprévision ainsi que vers une préférence affichée pour une*

¹²⁰³ CE, 5^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 30 novembre 1990, n°53636, Société Coignet Entreprise, mentionné aux tables du recueil.

¹²⁰⁴ Circulaire interministérielle relative à l'indemnisation des titulaires de marchés publics en cas d'accroissement imprévisible de leurs charges économiques, Bulletin officiel des armées, BOEM 430.2.1.2, 20 novembre 1974.

¹²⁰⁵ Direction des affaires juridiques, *Le prix dans les marchés publics*, précit., p.70.

¹²⁰⁶ Voir en ce sens, *supra.*, n°661 et s.

¹²⁰⁷ Direction des Affaires Juridiques, *Le prix dans les marchés publics*, précit., p.70.

négociation accrue entre parties »¹²⁰⁸. Il n'est toutefois pas purement théorique puisque la clause peut être inadaptée. Ainsi, pour Sébastien PINOT, « *il paraît possible que les juridictions indemnisent le titulaire du marché des conséquences financières nées d'un changement de loi* »¹²⁰⁹.

672. Cette théorie ne s'applique, en ces termes, que pour les contrats de droit public. Pour les auteurs du GAJA, « *son exclusion pour les contrats de droit commun conclus par l'administration tient simplement à ce que leur contentieux appartient aux tribunaux judiciaires, qui ont toujours refusé de [l'] admettre* »¹²¹⁰. Traditionnellement, le juge judiciaire s'appuyait sur la force obligatoire du contrat pour rejeter cette théorie de l'imprévision. Dans le célèbre arrêt Canal de Craponne du 6 mars 1876¹²¹¹, la Cour de cassation a jugé que « *dans aucun cas, il n'appartient aux tribunaux, quelque équitable que puisse leur paraître leur décision, de prendre en considération le temps et les circonstances pour modifier la convention des parties et substituer des clauses nouvelles à celles qui ont été librement acceptées par les contractants* ». La théorie de l'imprévision apparaît toutefois dans quelques arrêts mais elle n'a pas réellement été consacrée en tant que telle par le juge judiciaire. Comme le montrent les auteurs des Grands Arrêts de la Jurisprudence Civile (GAJC), « *certain auteurs procédant à une lecture a contrario d'un arrêt rendu par la Cour de cassation le 16 mars 2004*¹²¹² y ont décelé le signe annonciateur d'une évolution favorable à la révision pour imprévision [...]. Moyennant quoi, les hauts magistrats sont immédiatement intervenus pour dénoncer le caractère erroné d'une telle interprétation [...]. Un nouvel épisode s'est produit avec un arrêt rendu par la chambre commerciale le 29 juin 2010, dans lequel on a voulu une fois encore découvrir la décision tant attendue qui remettrait en cause la jurisprudence Canal de Craponne »¹²¹³. Toutefois, ce dernier arrêt avait été rendu selon une procédure de référé et il ne semble donc pas avoir cette portée. Surtout, une inflexion dans cette position privatiste est intervenue par la réforme du droit des obligations. Il convient de rappeler que, désormais, l'article 1195 du code civil dispose que « *si un*

¹²⁰⁸ Ludivine CLOUZOT, « La théorie de l'imprévision en droit des contrats administratifs : une improbable désuétude », *RFDA*, n°5, septembre 2010, p.941.

¹²⁰⁹ Sébastien PINOT, *art.cit.*, p.56.

¹²¹⁰ Marceau LONG et al., *op.cit.*, p.172.

¹²¹¹ Cour de cassation, chambre civile, 6 mars 1876, De Galiffet contre commune de Pélissanne, note Antoine GIBOULOT, *D.*, n°1, 1876, pp.193-197.

¹²¹² Voir également en ce sens, Ludivine CLOUZOT, *art.cit.*, p.947.

¹²¹³ Yves LEQUETTE et al., *Grands Arrêts de la Jurisprudence Civile, Tome II*, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, p.180.

changement de circonstances imprévisible lors de la conclusion du contrat rend l'exécution excessivement onéreuse pour une partie qui n'avait pas accepté d'en assumer le risque, celle-ci peut demander une renégociation du contrat à son cocontractant ». Le deuxième alinéa de ce même article ajoute qu' « *en cas de refus ou d'échec de la renégociation, les parties peuvent convenir de la résolution du contrat, à la date et aux conditions qu'elles déterminent ou demander d'un commun accord au juge de procéder à son adaptation* ». S'il est indéniable qu'un rapprochement s'opère avec la théorie de l'imprévision telle qu'elle est reçue par le droit public¹²¹⁴, des différences importantes existent encore. La principale réside dans le fait que la reconnaissance de l'imprévision ouvre droit à indemnité dans le cadre d'un contrat de droit public. Ce ne peut être qu'une renégociation dans un contrat de droit privé. La renégociation ne se traduit pas nécessairement par une révision du contrat et donc par l'octroi d'une compensation financière pour la partie lésée. Une telle position a été retenue par la Cour de cassation au sujet de clauses de renégociation dans un arrêt du 3 octobre 2006¹²¹⁵. Une telle clause, en effet, « *n'oblige nullement les parties à réviser le contrat mais en autorise seulement la possibilité* ». L'interprétation de l'article 1195 du code civil devrait être la même.

673. La théorie de l'imprévision offre donc un avantage au cocontractant d'une personne publique dans le cadre d'un contrat de droit public par rapport à des partenaires ayant conclu un contrat de droit privé. Or, il apparaît que la survenance d'un risque fiscal peut éventuellement permettre à celle-ci d'être prise en compte. Le choix du contrat n'est alors pas neutre face à ce risque. En revanche, quel que soit le contrat de droit public choisi, la théorie s'applique dans les mêmes termes.

2. La neutralité fiscale de la théorie de l'imprévision selon les modalités de gestion des biens par les personnes publiques

674. La théorie de l'imprévision peut jouer en matière fiscale. Ainsi, dans un arrêt du 4 mai 1949, Ville de Toulon, le Conseil d'Etat¹²¹⁶ relève que « *le concessionnaire pouvait [...] fonder la demande d'indemnité formée par lui contre la commune sur l'existence*

¹²¹⁴ Sur le rapprochement de la théorie de l'imprévision en droit public et en droit privé, voir Emilie LABROT, *L'imprévision : étude comparée droit public-droit privé des contrats*, L'Harmattan, 2016, 684 p.

¹²¹⁵ Cour de cassation, chambre commerciale, 3 octobre 2006, n°04-13214, Société Soffimat, note Jacques MESTRE et Bertrand FAGES, *RTD Civ.*, n°2, avril 2007, pp.340-342 ; commentaire Denis MAZEAU, *D.*, n°11, 15 mars 2007, pp.765-770 ; inédit au bulletin.

¹²¹⁶ CE, 4 mai 1949, n°75480 et 75481, Ville de Toulon, *Rec.* p.197.

d'un fait imprévisible ayant provoqué un déficit d'exploitation de nature à entraîner un bouleversement de l'économie du contrat ». Dans ce cas de figure, « *l'autorité concédante devrait participer aux charges extracontractuelles, sans que, par ailleurs, l'indemnité allouée à la société put égaler la totalité des pertes subies par elle* ». Or, les impositions entrent indéniablement dans le cadre des charges extracontractuelles. De même, dans un arrêt du 17 juillet 1950, le Conseil d'Etat¹²¹⁷, s'il rejette la théorie de l'imprévision au cas d'espèce, en examine l'ensemble des conditions relatives à son application, explicitement dans la matière fiscale. Pour la Haute juridiction, d'une part, « *la majoration de la patente spéciale dans la ville de Houilles en 1938 par rapport à l'année précédente n'est que la conséquence de l'augmentation du nombre des centimes additionnels communaux* ». Il s'agit donc bien d'un événement extérieur qui est à l'origine de l'augmentation des charges de l'entrepreneur. D'autre part, « *l'augmentation du montant de la patente spéciale payée par le requérant ne pourrait lui ouvrir droit à indemnité que si elle avait eu pour effet de bouleverser l'économie des contrats susmentionnés* ». Rejetant cet aspect, le Conseil n'avait alors pas à chercher « *si cette augmentation était ou non prévisible lors de la conclusion des marchés* ». Il va réaliser cet examen dans un arrêt ultérieur, en date du 22 février 1963, Ville d'Avignon¹²¹⁸. Dans cet arrêt, le Conseil d'Etat remarque « *qu'il ne résulte de l'instruction ni que la suspension du régime de taxation du prix du gaz entre 1950 et 1952 ait eu pour effet de rétablir au cours de l'exercice 1951 une situation conforme aux prévisions contractuelles, ni qu'à la date de la signature en 1953 d'un contrat destiné à permettre la poursuite de la concession arrivée à son terme et qui prévoyait, d'ailleurs, la révision des prix suivant des formules qui n'ont pas pu être appliquées, les parties aient pu prévoir même approximativement, les conséquences de la taxation du prix du gaz au cours des exercices ultérieurs* ». Cet arrêt met en lumière deux éléments sur l'application de la théorie de l'imprévision aux contrats publics. D'abord, l'arrêt illustre le rôle important des clauses de révision des prix¹²¹⁹. Surtout, la matière fiscale peut être prise en compte. L'imprévision peut alors jouer, que la taxation soit nouvelle ou qu'elle résulte d'une augmentation d'une ampleur imprévisible.

675. Si la théorie ne peut être utilisée que dans les contrats publics de longue durée, en revanche, toutes les formes de contrat peuvent en bénéficier. L'arrêt du Conseil d'Etat de

¹²¹⁷ CE, 17 juillet 1950, n°91250, Sieur Chouard, *Rec.* p.444.

¹²¹⁸ CE, 22 février 1963, n°51867, Ville d'Avignon, *Rec.* p.115.

¹²¹⁹ Voir en ce sens n°661 et s. et n°671.

1916, Compagnie générale d'éclairage de Bordeaux, qui a inauguré la théorie de l'imprévision, traitait des conditions relatives à l'exécution d'un contrat de concession. Certains ont donc naturellement affirmé que « *la théorie de l'imprévision trouve son terrain d'élection dans les contrats de longue durée, sujets à l'aléa dans l'équilibre des prestations réciproques, et caractérisés par un objet d'intérêt général, c'est-à-dire principalement dans les montages de type concession* »¹²²⁰, ou encore que « *parmi les contrats administratifs, la concession est le domaine principal de la théorie de l'imprévision* »¹²²¹. Elle a ensuite été appliquée très tôt aux marchés publics, notamment aux marchés de travaux publics¹²²². D'ailleurs, le guide des prix dans les marchés publics précise que la théorie de l'imprévision « *impose au cocontractant de l'acheteur public, pour des raisons d'intérêt général, d'assurer la continuité de l'exécution du contrat, même en cas de bouleversement de son économie par des événements imprévisibles, au-delà du simple aléa économique* »¹²²³. Dans une décision de 1947¹²²⁴, le Conseil d'Etat avait ainsi appliqué la théorie de l'imprévision au changement d'une loi fiscale, bien qu'il en ait rejeté finalement ses conséquences. Pour lui, « *l'établissement [d'un] impôt et l'augmentation de son taux ne pourraient ouvrir à la société requérante un droit à indemnité que si les modifications survenues à cet égard dans la législation avait eu pour effet de bouleverser l'économie du contrat* ». Or, au cas d'espèce, « *il n'est pas établi par l'instruction que [ces modifications] aient eu cette conséquence, [...] dès lors, et sans qu'il soit besoin de rechercher si lesdites mesures étaient, ou non, prévisibles à l'époque de la conclusion des marchés, elles ne sont pas de nature [...] à justifier l'allocation d'une indemnité* ».

676. La question pourrait se poser quant à l'application de la théorie aux relations établies entre une personne publique et un partenaire pour la gestion de ses biens dans le cadre d'un contrat de partenariat ou d'un marché de partenariat. En effet, la répartition des risques est une condition essentielle de la formation du contrat. L'article 70 de l'ordonnance n°2015-899 relative aux marchés publics précise ainsi que « *le marché de partenariat fixe les conditions dans lesquelles est établi le partage des risques entre l'acheteur et le titulaire* ». Cet article reprend l'article 11 de l'ordonnance n°200-559 qui

¹²²⁰ Aymeric RUELLAN et Albane HUGUE, « Le partage des risques et la portée matérielle des théories de la force majeure, du fait du prince et de l'imprévision », *AJDA*, n°29, 11 septembre 2006, p. 1598.

¹²²¹ Marceau LONG et *al.*, *op.cit.*, p.172.

¹²²² CE, 30 octobre 1925, n°70003, Mas-Gayet, *Rec.* p.836.

¹²²³ Direction des Affaires Juridiques, *Le prix dans les marchés publics, précit.*, p.70.

¹²²⁴ CE, 9 mai 1947, n°63794, Etablissements Paul Lapra, *Rec.* p.183.

prévoyait qu' «un contrat de partenariat comporte nécessairement des clauses relatives : [...] b) aux conditions dans lesquelles est établi le partage des risques entre la personne publique et son cocontractant ». Dès lors, il pourrait apparaître incertain que la théorie de l'imprévision puisse être mise en œuvre, dans la mesure où les risques sont censés avoir été prévus et répartis. La condition relative à la survenance d'un événement imprévisible pourrait être difficilement réalisable. Pourtant, la MAPPP a précisé, s'agissant des contrats de partenariat, que le partage des risques doit être discuté « bien qu'il soit possible de considérer qu'en cas de litige, la jurisprudence ferait application des principes dégagés en la matière sur la base des théories du fait du prince et de l'imprévision »¹²²⁵. Il est logique de considérer que ces éléments restent d'actualité avec le remplacement du contrat de partenariat par le marché de partenariat. Or, il convient de rappeler que ce risque peut être un risque fiscal.

677. Comme les solutions décrites par la MAPPP le montrent, si la théorie de l'imprévision est envisageable pour réguler les rapports contractuels de droit public unissant une personne publique et ses partenaires dans la gestion de ses biens, l'application de la théorie du fait du prince est également possible. Elle peut, elle aussi, jouer pour maîtriser un déséquilibre financier apparu à l'occasion de la survenance d'un risque, qui peut être fiscal, et lorsque des rapports de droit public ont été noués.

B. L'application favorable de la théorie du fait du prince pour les cocontractants des personnes publiques

678. Le raisonnement suivi en matière de théorie de l'imprévision peut être dupliqué à la théorie du fait du prince. Cette dernière ne peut être appliquée que dans le cadre des contrats passés par des personnes publiques (1). La dimension fiscale de cette théorie ne peut alors être utilisée pour remédier à la rupture de l'économie des contrats conclus par des personnes privées. En revanche, un traitement neutre est assuré entre toutes les conventions signées par des personnes publiques (2).

¹²²⁵ MAPPP, *précit.*, p.44.

1. *L'absence d'assimilation dans la prise en compte de la théorie du fait du prince selon la nature des gestionnaires*

679. Il est généralement admis que « *le fait du prince constitue une théorie spécifique au droit administratif, étrangère au droit privé des obligations ; elle est en fait étroitement liée aux prérogatives dont disposent les autorités publiques garantes de l'intérêt général* »¹²²⁶. La notion ne semble pourtant pas inconnue à la matière privée. Ainsi, il apparaît qu' « *en droit privé, le fait du prince [...] désigne un acte des pouvoirs publics constituant un obstacle absolu et insurmontable à l'exécution d'obligations conventionnelles ou légales* »¹²²⁷. Cet acte peut « *porter atteinte à l'équilibre financier de situations contractuelles* »¹²²⁸. Plus généralement, il s'agit d'un « *cas de force majeure consistant dans une prescription de la puissance publique* »¹²²⁹, tel qu'il est défini à l'article 1218 du code civil.

680. Cependant, des différences notables existent avec la théorie publiciste. Tout d'abord, dans cette dernière, le fait du prince « *est reconnu quand la transformation des conditions d'exécution du contrat est due à la personne publique contractante qui agit en dehors des pouvoirs qui découlent des règles applicables au contrat administratif* »¹²³⁰. Dès lors, l'acte adopté est bien extérieur au contrat dans les deux théories. En revanche, dans le cadre des contrats publics, il est pris par une des parties au contrat, à savoir la personne publique, et non par une partie extérieure au contrat, comme c'est le cas dans le droit commun des obligations. Ensuite, la distinction majeure entre les deux théories réside dans les conséquences de leur application. Ainsi, comme cela a été évoqué, la théorie privatiste considère que le fait du prince est un cas de force majeure. Autrement dit, il suppose que les partenaires ne peuvent plus exécuter leur contrat de droit privé. En effet, selon l'article 1218 du code civil, « *il y a force majeure en matière contractuelle lorsqu'un événement échappant au contrôle du débiteur, qui ne pouvait être raisonnablement prévu lors de la conclusion du contrat et dont les effets ne peuvent être évités par des mesures appropriées, empêche l'exécution de son obligation* ». Dès lors,

¹²²⁶ Aymeric RUELLAN et Albane HUGÉ, *art.cit.*, p. 1598.

¹²²⁷ Fanny LUXEMBURG, « Le fait du prince : convergence du droit privé et du droit public », *JCP G*, n°8, 20 février 2008, doct. 119.

¹²²⁸ Gérard CORNU, *Vocabulaire juridique*, PUF, 11^{ème} éd., 2016, p.448.

¹²²⁹ Serge GUINCHARD (*sous la dir.*), *Lexique des termes juridiques*, *op.cit.*, p.510.

¹²³⁰ Pierre-Laurent FRIER et Jacques PETIT, *Droit administratif*, LGDJ, précis Domat droit public, 10^{ème} éd., 2015, p.426.

en application de l'article 1231-1 du code civil¹²³¹, le créancier ne peut obtenir d'indemnités. Comme le montre Fanny LUXEMBOURG, « *en outre, l'exigence d'insurmontabilité du fait du prince implique, en matière contractuelle, la rupture du contrat. [...] L'impossibilité pour une partie d'exécuter son obligation entraîne l'obligation corrélative de l'autre partie* »¹²³². Au contraire, l'application de la théorie du fait du prince aux contrats publics ouvre droit à une indemnisation intégrale du cocontractant de la personne publique. Pour Laurent VIDAL, « *le fondement juridique du droit à indemnité de l'entrepreneur ou du concessionnaire [...] doit être recherché dans l'atteinte portée par la puissance publique aux engagements qu'elle a consentis, et donc à l'équilibre financier du contrat* »¹²³³. Cette expression de « *l'équilibre financier du contrat* » fait écho au « *principe d'équation financière* », décelé par Léon BLUM dans ses conclusions sous l'arrêt du Conseil d'Etat du 11 mars 1910, Compagnie générale française des tramways¹²³⁴. Nil SYMCHOWICZ montre alors d'ailleurs que « *l'équation financière, dans les contrats administratifs, constitue une règle de droit objective. C'est un fait acquis que le Conseil d'Etat a choisi d'ériger ce droit en principe général du droit applicable aux contrats administratifs* »¹²³⁵. Il apparaît en effet que « *si le comportement de la puissance publique, en l'absence de toute faute de sa part, met en cause l'objet même du contrat ou en modifie un élément essentiel en fonction duquel celui-là a été conclu, le cocontractant a droit à une indemnité intégrale* »¹²³⁶. Comme le résume Laurent VIDAL, « *refuser à l'entrepreneur ou au concessionnaire dans une telle hypothèse le droit à indemnité équivaudrait à permettre à la puissance publique de*

¹²³¹ L'article 1231-1 du code civil dispose que « *le débiteur est condamné, s'il y a lieu, au paiement de dommages et intérêts soit à raison de l'inexécution de l'obligation, soit à raison du retard dans l'exécution, s'il ne justifie pas que l'exécution a été empêchée par la force majeure* ».

¹²³² Fanny Luxembourg, *art.cit.*

¹²³³ Laurent VIDAL, *L'équilibre financier du contrat dans la jurisprudence administrative*, Bruylant, 2005, p.136.

¹²³⁴ CE, 11 mars 1910, n°16178, Compagnie générale française des tramways, conclusions Léon BLUM, *D.*, n°3, 1912, pp.49-52 ; note Maurice HAURIOU, *S.*, n°3, 1911, p.1 ; note Gaston JEZE, *RDP*, 1910, pp.270-290 ; *Rec.* pp.216-225. Selon Léon BLUM, « *si l'économie financière du contrat se trouve détruite, si, par l'usage que l'autorité concédante a fait de son pouvoir d'intervention, quelque chose se trouve faussé dans cet équilibre d'avantages et de charges, d'obligations et de droits [...], rien n'empêche le concessionnaire de saisir le juge du contrat. Il démontrera que l'intervention, bien que régulière en elle-même, bien qu'obligatoire pour lui, lui a causé un dommage dont réparation lui est due [...]* ».

¹²³⁵ Nil SYMCHOWICZ, « *L'introuvable droit au maintien de l'équilibre financier dans les contrats administratifs* », in *A propos des contrats des personnes publiques*, mélanges en l'honneur du Professeur RICHER, p.471.

¹²³⁶ Pierre-Laurent FRIER et Jacques PETIT, *Droit administratif, op.cit.*, p.426.

retirer règlementairement une partie des avantages contractuellement accordés à son partenaire »¹²³⁷.

681. Il convient toutefois de préciser que la théorie du fait du prince, telle qu'elle est développée en matière de contrats passés par une personne publique, suppose également que la mesure prise par celle-ci touche spécifiquement son cocontractant. Dans son arrêt du 17 juillet 1950, le Conseil d'Etat rejette l'application de la théorie du fait du prince compte tenu du fait que « *le sieur Chouard a supporté [une] charge supplémentaire dans les mêmes conditions que les autres entrepreneurs exécutant des travaux publics dans la ville de Houilles et que tous les contribuables assujettis dans cette commune aux impositions locales »¹²³⁸.*

682. Cette dernière condition pourrait sembler condamner l'application de la théorie du fait du prince aux contrats publics en matière fiscale. Il n'en est pourtant rien. La jurisprudence est d'ailleurs éclairante sur ce point. Dès lors, la répartition du risque fiscal sera différente, selon que sa survenance met en péril l'exécution d'un contrat public ou d'un contrat privé. Dans le premier cas, le partenaire peut obtenir une indemnisation intégrale du surcoût engendré par l'activité de la personne publique, partie au contrat. Dans le second cas, les partenaires privés ne pourront que constater l'impossibilité de poursuivre leur engagement contractuel et devront résilier ledit contrat. L'appréhension de cette théorie n'est donc pas neutre sur la répartition du risque fiscal, dans la mesure où il n'y a pas d'assimilation entre les contrats publics et les contrats privés. En revanche, dès lors qu'un risque fiscal intervient, la théorie du fait du prince peut être appliquée, indifféremment selon les contrats publics en cause.

2. La neutralité fiscale de la théorie du fait du prince selon les modalités de gestion des biens par les personnes publiques

683. La réalisation d'un risque fiscal a, dès l'origine, été considérée comme un évènement susceptible de permettre l'application de la théorie du fait du prince. Ainsi, dans un arrêt du 27 décembre 1895¹²³⁹, le Conseil d'Etat a reconnu que « *si les matériaux étaient, à l'époque de l'adjudication, frappés de droits d'octroi à l'entrée de la ville de Digne, il ne résulte d'aucune disposition du marché que les surtaxes établies*

¹²³⁷ Laurent VIDAL, *op.cit.*, p.136.

¹²³⁸ CE, 17 juillet 1950, n°91250, Sieur Chouard, *précit.*

¹²³⁹ CE, 27 décembre 1895, n°75266, Silvestre et Rosazza contre Ville de Digne, *Rec.* p.879.

postérieurement aient été prévues par les parties dans les calculs pour la composition des prix ; que par suite, c'est à tort que le conseil de préfecture a refusé de condamner la ville au remboursement des surtaxes d'octroi payées par les entrepreneurs ». Préfigurant la théorie du fait du prince, le Conseil accorde donc une indemnité à un titulaire d'un marché public dès lors qu'un évènement imprévisible a été causé par l'activité fiscale de la personne publique qui a conclu le contrat. La Haute juridiction de l'ordre administratif a jugé dans le même sens, dans un arrêt du 9 avril 1897¹²⁴⁰. Les conclusions du commissaire du gouvernement ARRIVIERE sous cet arrêt révèle la solution dégagée par la jurisprudence. Ainsi, selon lui, notamment, « *les parties sont censées avoir stipulé en prenant pour base de leurs conventions, les faits existants : du moment où il n'existe pas de droits, si la commune en établit en cours de marche l'industriel doit en être exempté* ». Le raisonnement fut également suivi en ce qui concerne l'exploitation d'un service public. Ainsi, dans un arrêt du 20 mai 1904¹²⁴¹, le Conseil d'Etat a estimé, contrairement aux conclusions rendues par le commissaire du gouvernement Georges TEISSIER, que l'autorisation par décret de la chambre de commerce de Bastia à prélever des taxes sur les marchandises et les voyageurs doit s'analyser comme la création « *de véritables impôts nouveaux* » et donc que « *l'Etat ne peut en refuser le remboursement [à l'entreprise exploitante] sans méconnaître les clauses du traité intervenu* ». C'est un arrêt du 29 décembre 1905¹²⁴² qui a finalement cristallisé la jurisprudence sur la théorie du fait du prince. Dans l'affaire en cause, il s'agissait à nouveau d'une question relative à un droit d'octroi. Mais contrairement à l'arrêt du 9 avril 1897, il s'agissait de l'augmentation de cette imposition et non de la création d'une nouvelle imposition. Dès lors, alors que le commissaire du gouvernement ARRIVIERE suppose en 1897 que « *par application du principe que les parties ont accepté le fait existant, si la commune perçoit des droits d'octroi, l'entrepreneur est imposé à la taxe actuelle, et même aux surtaxes établies en cours de marché* », la

¹²⁴⁰ CE, 9 avril 1897, Société d'éclairage au gaz de la ville de Montluçon contre la ville de Montluçon, conclusions M. ARRIVIERE ; *Rec.* pp.305-306 : « *considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à l'époque où la compagnie requérante a conclu avec la municipalité de Montluçon un traité pour l'éclairage de la ville par un gaz extrait de la houille, aucune taxe d'octroi n'était établie sur le charbon ; que c'est en tenant compte de cet état de choses que les parties contractantes sont convenues des prix fixés par le traité [...]* ; que, dans ces conditions, la ville de Montluçon n'a pu, sans porter atteinte au traité qu'elle avait passé, exiger de la compagnie du gaz le paiement d'une taxe d'octroi frappant une matière première employée à la fabrication du gaz et que, dès lors, la société requérante est fondée à demander la restitution des droits exigés d'elle [...] ».

¹²⁴¹ CE, 20 mai 1904, n°2966, Compagnie marseillaise de navigation à vapeur, conclusions Georges TEISSIER, *Rec.* pp.425-430.

¹²⁴² CE, 29 décembre 1905, n°10302, Sieur Bardy contre ville de Bergerac, conclusions Jean ROMIEU, *Rec.* pp. 1015-1019.

jurisprudence prévoit à compter de 1905 qu'une augmentation d'impôt peut être imprévisible et donc peut permettre l'application de la théorie du fait du prince. Ainsi, pour le juge, « *les parties contractantes doivent être réputées avoir tenu compte de l'état des choses alors existant, pour convenir des prix fixés* ». Or, « *au cours de l'exécution du marché, les sieurs Bardy ont été tenus d'acquitter d'abord une taxe sur le charbon supérieure à 0 fr. 15, puis une taxe sur le gaz fabriqué et sur le coke, en remplacement de la première ; qu'ainsi ils ont dû supporter un surcroît de charges, qui provient du fait même de la ville et à raison duquel ils sont fondés à réclamer, à titre de compensation, une indemnité égale au montant des nouveaux droits exigés* ». Plus particulièrement, les conclusions du commissaire du gouvernement ROMIEU ont clarifié les conditions d'application de la théorie du fait du prince. Résumant sa position, il estime « *qu'une ville est libre de créer de nouveaux impôts, ou d'augmenter ceux qui existent ; mais si elle frappe directement une denrée qui est la substance même du contrat, elle amène artificiellement la hausse des prix et le concessionnaire est en droit de demander la révision du contrat* ». Bien sûr, cette augmentation d'impôt en cours d'exécution du contrat doit être imprévisible.

684. Les conclusions de Jean ROMIEU précitées permettent également de mesurer le fait que la jurisprudence ne traite pas différemment les concessions de service public des contrats de marché public. Il estime, en effet, « *qu'aucune raison ne permet de faire, au point de vue qui [l'] occupe, une situation différente aux entrepreneurs de travaux publics et aux concessionnaires d'éclairage* ». Il convient seulement que l'évènement soit imprévisible, qu'il ait été causé par la personne publique contractante et qu'il touche spécifiquement son cocontractant. Par ailleurs, comme le montre Sébastien PINOT, au sujet des marchés publics, la théorie du fait du prince, « *ne retrouverait à s'appliquer que si la mesure touche un élément essentiel du contrat* »¹²⁴³. Ce raisonnement est également suivi en matière de concession, comme l'illustre la jurisprudence ancienne. La question pourrait se poser en matière de contrat de partenariat et de marché de partenariat. Toutefois, la MAPPP, à l'image de ce qu'elle indique s'agissant de la théorie de l'imprévision, imagine que la jurisprudence administrative fasse « *application des principes dégagés [...] sur la base [de la théorie] du fait du prince* », si un litige survient. Cela pourrait être dû à une évolution du cadre légal et réglementaire. Les modifications « *des réglementations techniques, environnementales et fiscales*

¹²⁴³ Sébastien PINOT, *art.cit.*, p.57.

applicables au projet ou à son secteur », pourraient en effet « *mettre en péril l'équilibre financier du partenaire privé* »¹²⁴⁴. Cependant, il est constant que la réunion des conditions permettant l'application de la théorie du fait du prince est malaisée. Ainsi, la loi fiscale est par principe générale. Or, l'indemnisation du cocontractant est conditionnée au fait que l'évolution du cadre fiscal le touche spécifiquement. Dès lors, cette exigence est par définition difficilement réalisable. Il convient donc, pour les cocontractants de prévoir en amont la répartition des risques, ou du moins les circonstances permettant une renégociation.

685. Placées dans une situation similaire aux personnes privées face aux impositions pesant sur leurs biens, les personnes publiques subissent naturellement, également, le risque fiscal qui en découle. Or, la neutralité qui peut ici être identifiée n'engendre pas une totale assimilation entre les organismes publics et les entités privées dès lors qu'il s'agit de le répartir. La position favorable des personnes publiques face à leurs cocontractants génère des règles générales de protection de ces derniers, qui n'existent pas dans le cadre des relations communes. Ces règles reçoivent une application en matière de partage du risque lié aux impositions pesant sur les différents biens, de sorte que le partenaire d'une personne publique se trouve dans une situation plus favorable que le cocontractant d'une personne privée.

¹²⁴⁴ MAPPP, *précit.*, p.44.

Conclusion du titre 1

686. Dans un premier temps, la gestion de ses biens par une personne publique peut révéler un paradoxe au niveau de la contrainte fiscale. Globalement, l'assimilation fonctionnelle se traduit par une imposition des personnes publiques sur leurs biens dès lors qu'elles agissent dans le cadre des activités que pourrait exercer un organisme privé. En revanche, elles sont exemptées d'impôt lorsqu'elles exercent des missions d'intérêt public qui leur sont propres. Or, le transfert d'un bien peut entraîner une imposition supplémentaire. Des biens et services exonérés ou exclus du champ d'application de certains impôts peuvent devenir imposables. Ainsi, le transfert de la gestion d'un bien, dans le cadre d'une délégation, d'une autorisation d'occupation du domaine, d'un bail emphytéotique par exemple, entraîne son imposition aux taxes foncières dès lors que l'autorité concédante perçoit un loyer. De même, un service exonéré de TVA ou d'impôt sur les sociétés devient imposé dès lors qu'il est confié à une entreprise commerciale. Cette situation se retrouve pour les services exemptés d'impôt à raison de leur non-lucrativité ou la reconnaissance de leur caractère non concurrentiel. Les entreprises privées seront automatiquement imposées compte tenu de la présomption du caractère lucratif de leurs activités. Cela ne remet cependant pas en cause l'assimilation fonctionnelle des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées, et donc l'identification d'une neutralité en matière fiscale. Alors qu'en apparence il s'agit des mêmes biens et activités qui vont être tantôt exemptées, tantôt imposées, la valorisation de ces biens par les personnes publiques admet une dimension économique, renforcée par l'introduction de ces biens et services dans le système concurrentiel.

687. Dans un deuxième temps, la gestion de ses biens par une personne publique peut entraîner des conséquences fiscales pour celle-ci. Elles sont de deux ordres. Les plus apparentes concernent le partage de la charge fiscale avec son partenaire. Certaines impositions restent dues par l'organisme public. En revanche, d'autres peuvent être transférées vers son cocontractant. Une double dimension de la neutralité s'exprime ici. D'abord, prise dans le sens d'assimilation, elle signifie que les répercussions fiscales des moyens contractuels utilisés par les personnes privées sont similaires à celles des instruments contractuels adoptés par les personnes publiques. Comme le résume Jean-Luc ALBERT, « *la personne publique peut être amenée à chercher à transférer sa*

charge fiscale sur un tiers avec lequel elle a des relations juridiques. Le législateur a organisé des mécanismes de transfert qui ne sont en réalité pas spécifiques aux personnes publiques mais de droit commun »¹²⁴⁵. Ensuite, considérée dans sa dimension classique, la neutralité fiscale implique que le choix des modalités de gestion des biens par les personnes publiques n'est pas conditionné par des considérations fiscales. Hormis le paradoxe apparent précité, le législateur tend à prévoir des dispositifs fiscaux similaires pour l'ensemble des modes de gestion offerts aux organismes. Il convient toutefois d'être vigilant face aux incertitudes issues de la réforme du droit de la commande publique. Notamment, le remplacement du contrat de partenariat par le marché de partenariat n'a pas été répercuté dans les textes fiscaux. Enfin, la deuxième forme de conséquences fiscales concerne le risque fiscal. Les personnes publiques sont soumises aux mêmes risques que les personnes privées. En revanche, les partages du risque lié aux impositions de leurs biens, conséquence de leur gestion, ne sont pas totalement assimilés. Le cadre général, de manière nuancée, et surtout les mécanismes contractuels de partage du risque fiscal sont globalement similaires. Toutefois, compte tenu de la position particulière des personnes publiques, ces dernières sont contraintes par des règles propres, tenant aux théories de l'imprévision et du fait du prince. Ces spécificités sont générales dans le cadre des contrats conclus par des organismes de droit public. Elles reçoivent une application en matière fiscale. De cette sorte, le partage du risque fiscal n'est pas totalement assimilé selon que sont considérées les personnes privées ou les personnes publiques.

688. La maîtrise de la fiscalité pesant sur les biens peut aussi être le résultat d'une pratique directe des organismes, publics ou privés. Elle n'est plus la conséquence de la gestion des biens par une entité. Là encore, les composantes charge fiscale et risque fiscal doivent être appréhendées. La neutralité par assimilation des personnes publiques et des personnes privées est à nouveau incomplète.

¹²⁴⁵ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, *op.cit.*, p.75.

Titre 2. La neutralité imparfaite dans la gestion de la fiscalité pesant sur les biens des personnes publiques

689. Pour Martial CHADEFAX et Jean-Luc ROSSIGNOL, « *la gestion fiscale de l'entreprise s'est développée depuis près d'un quart de siècle dans un premier temps sur l'axe de la régularité fiscale et de la mesure du risque fiscal encouru par l'entreprise, puis dans un deuxième temps, autour de la notion d'optimisation fiscale, par le biais notamment de l'évaluation des choix fiscaux de l'entreprise* »¹²⁴⁶. Cette présentation a été réalisée dans une perspective d'analyse des comportements des sociétés privées. Pourtant, les opérateurs publics peuvent également se comporter comme des entreprises. Ce terme renvoie en effet à une logique fonctionnelle et non organique. Il apparaît donc que ces préoccupations sont potentiellement reprises par les personnes publiques, assimilées en cela aux personnes privées, et plus particulièrement aux sociétés. Un traitement neutre de ces comportements apparaît alors nécessaire, même si la position des organismes publics ne leur permet pas de bénéficier de toutes les opportunités octroyées aux entreprises, et plus largement aux personnes privées.

690. Il convient de rappeler que dans une démarche gestionnaire, les personnes, tant publiques que privées, peuvent répartir la fiscalité, en en transférant une partie vers un partenaire. Il s'agit alors plus précisément de répartir à la fois la charge fiscale et le risque fiscal. Ces solutions sont les conséquences de la gestion de leurs biens par chacun des opérateurs économiques. Ils font donc appel à des partenaires extérieurs.

691. Les personnes publiques et les personnes privées, peuvent également intégrer les contraintes fiscales à leurs décisions. Cela passe alors par une maîtrise de la fiscalité directement par le redevable. Pour reprendre les propos précités de Martial CHADEFAX et Jean-Luc ROSSIGNOL, deux étapes doivent être considérées. Chronologiquement, les premières préoccupations ont consisté dans la maîtrise interne du risque fiscal existant à raison de la fiscalité pesant sur les biens des personnes

¹²⁴⁶ Martial CHADEFAX et Jean-Luc ROSSIGNOL, « La performance fiscale des entreprises », *Dr. Fisc.*, n°30, 27 juillet 2006, n°54.

publiques ou privées (Chapitre 1). Il a ensuite été question d'une maîtrise interne de la charge des impositions de ces biens (Chapitre 2). Dans les deux cas de figure, les comportements des personnes publiques se sont rapprochés de ceux des personnes privées, bien que la position particulière des premières ne permette pas une totale assimilation.

Chapitre 1. La neutralité affirmée dans la gestion du risque lié aux impositions pesant sur les biens des personnes publiques

692. Il est constant, depuis longtemps, que, comme le montre Jean-Luc ROSSIGNOL, « *la gestion des risques juridiques au sein des organisations est essentielle [...]. L'environnement fiscal participe naturellement aux préoccupations de l'entreprise du fait de son caractère particulièrement contraignant qu'il est difficile de maîtriser ; son évolution régulière en complexifie la compréhension et le suivi. Cette situation est source d'erreurs mais aussi de risques inconsidérés susceptibles de représenter des coûts considérables en cas de contrôle* »¹²⁴⁷. La gestion du risque découlant de l'imposition des biens suppose sa maîtrise. Elle passe alors par deux étapes. Il s'agit tout d'abord de se situer en aval des opérations réalisées ou de la possession des biens. La maîtrise du risque fiscal signifie alors une maîtrise de la régularité fiscale (Section 1). Elle peut aussi intervenir en amont de la réalisation du risque. Il est alors nécessaire pour l'opérateur de prévenir la survenance des risques liés à l'imposition de ses biens (Section 2). Dans les deux cas, les personnes publiques tendent à être assimilées aux personnes privées, même si ponctuellement quelques différences de traitement existent.

¹²⁴⁷ Jean-Luc ROSSIGNOL, « Risque et fiscalité de l'entreprise », *Droit et Patrimoine*, n°109, 1^{er} novembre 2002, p.26.

Section 1. La large assimilation des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la régularité des impositions pesant sur leurs biens

693. Pour maîtriser le risque fiscal qui serait causé par une irrégularité en matière d'impositions pesant sur les biens des personnes, tant publiques que privées, les entités doivent avant tout veiller au respect de la régularité comptable de leurs opérations (§1). Il convient ensuite qu'elles assurent une régularité fiscale, en tant que telle (§2). Les personnes publiques sont alors largement assimilées aux personnes privées et l'examen de leur situation est ainsi largement neutralisé.

§ 1. La régularité comptable, préalable nécessaire à la maîtrise de la fiscalité pesant sur les biens des redevables

694. Le respect de la régularité comptable est nécessaire dans la mesure où d'une part les comptes d'une entité intègre les impositions et d'autre part celles-ci sont dépendantes des biens et des résultats d'exploitation comptabilisés. Cette régularité est assurée par deux types d'intervention, l'une interne et l'autre externe. Ainsi, les personnes morales soumises à l'impôt doivent veiller au bon respect de leurs obligations comptables. Il convient donc que les comptes de ces entités soient fiables. Issus du droit et de la pratique applicables aux entreprises privées, les principes, objectifs et comportements en la matière ont ensuite été repris pour les entités publiques. Il est donc à nouveau possible de constater une assimilation des secondes aux premières, en matière d'appréhension des risques comptables. Ces derniers pourraient en effet avoir des incidences en termes de risque sur les impositions que subissent les personnes privées et les personnes publiques. Les premières (A) et les secondes (B) sont donc traitées de manière neutre quant à la maîtrise de ces risques.

A. L'exigence de régularité comptable pour les personnes privées

695. La fiabilité des comptes est d'abord assurée par un intervenant externe, via la certification des comptes (1). Cet audit comptable s'est ensuite traduit au sein des entreprises par la mise en œuvre d'un contrôle interne comptable (2). Ces deux pratiques

sont nécessaires pour apprécier la validité des comptes de l'entité, et éviter la survenance d'un risque comptable. Ce dernier pourrait ensuite provoquer la survenance d'un risque fiscal.

1. *L'obligation de certification des comptes*

696. Claire COUDY-LAMAIGNERE et Florence DEFERT rappellent que la certification des comptes est définie comme « *l'opinion délivrée par un auditeur indépendant sur les comptes annuels d'une entité, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter l'image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de l'entité [...]. [Elle] garantit la fiabilité des comptes de l'entité* »¹²⁴⁸. Elles précisent qu'elle « *trouve son origine depuis plus de cent ans dans le monde des entreprises. C'est en effet sous le Second Empire que la loi sur les sociétés du 24 juillet 1867 a institué le "commissaire de sociétés"* »¹²⁴⁹.

697. La certification des comptes est donc liée à la sincérité des comptes, leur régularité et leur image fidèle. Plus précisément, pour Stéphane THEBAULT entre autres, il est possible d'envisager « *une distinction entre l'image fidèle, la régularité et la sincérité, la première devant être appréhendée comme un objectif et les deux autres comme des principes à respecter afin d'atteindre cet objectif* »¹²⁵⁰. Ces éléments sont directement cités par l'article L.123-14 du code de commerce qui énonce que « *les comptes annuels doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise* ». Ces dispositions ont été introduites en droit français par la loi n°83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IVème directive adoptée par le conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978. Le 3 de l'article 2 de cette directive dispose que « *les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société* ». Or, comme le remarque Marc LAURIOL lors des discussions sur le projet de loi à l'Assemblée nationale, « *le législateur de 1966 s'était – sciemment – borné à exiger*

¹²⁴⁸ Claire COUDY-LAMAIGNERE et Florence DEFERT, « La certification des comptes des collectivités territoriales : une exigence nécessaire ? », *JCP A*, n°44, 28 octobre 2013, n°2312.

¹²⁴⁹ *Ibid.*

¹²⁵⁰ Stéphane THEBAULT, « A quoi sert la qualité comptable », *RFFP*, n°112, novembre 2010, p.106.

la régularité et la sincérité des comptes »¹²⁵¹. Le législateur a alors opté pour une association des trois termes, plutôt que le remplacement de la régularité et de la sincérité par l'expression de l'image fidèle. Pour Pierre BOURGUIGNON, rapporteur du projet de loi précité, « *la notion d'image fidèle [...] complète les notions de "régularité" et de "sincérité" dans la mesure où des comptes, établis en conformité avec les prescriptions comptables, et sans volonté de dissimulation, peuvent cependant donner une vision ne correspondant pas à la situation réelle de la société* »¹²⁵². Il convient donc de rappeler, à l'instar de Jean-Pascal PHAM-BA et Michel PITRON, que « *la notion d'image fidèle a été introduite car, outre qu'elle traduisait en droit français le concept unanimement admis par les britanniques de "true and fair view", elle devait permettre de faire correspondre les chiffres à la réalité économique* »¹²⁵³.

698. La régularité ne pose pas de difficultés particulières quant à sa définition. Le principe impose que la présentation des comptes soit conforme aux normes en vigueur. De son côté, la sincérité « *marque l'exigence que l'information délivrée aux actionnaires, aux banquiers, aux clients, au fisc, aux instances de régulation etc., non seulement retrace de manière régulière l'activité de la société mais le fasse de manière loyale et complète* »¹²⁵⁴. Pour reprendre les propos de Marina TELLER, « *elle est l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations* »¹²⁵⁵. Enfin, l'objectif d'image fidèle s'appuie sur ces deux précédents principes. Toutefois, il semble aller au-delà de leur seule association. Pour Pierre BOURGUIGNON, « *régularité et sincérité des comptes ne se confondent pas totalement avec l'image fidèle de l'entreprise. Les comptes peuvent être sincères et pourtant ne pas donner une image fidèle* »¹²⁵⁶. L'objectif paraît alors impliquer « *le souci complémentaire d'une bonne réception du message par les tiers. De*

¹²⁵¹ Marc LAURIOL, comptes rendus intégral des débats, 1^{ère} séance du 7 octobre 1982, JOAN, 8 octobre 1982, p.5567.

¹²⁵² Pierre BOURGUIGNON, Rapport n°956 fait au nom de la commission des lois de l'Assemblée nationale sur le projet de loi relatif à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^{ème} directive adoptée par le Conseil des Communautés européennes le 25 juillet 1978, p.7.

¹²⁵³ Jean-Pascal PHAM-BA et Michel PITRON, « L'image fidèle de l'entreprise – Du principe à la réalité », *JCP E*, n°3, 16 janvier 2003, n°105.

¹²⁵⁴ Jean-Philippe VACHIA, « L'émergence du principe de sincérité dans le droit public financier », *RFFP*, n°91, septembre 2005, p.175.

¹²⁵⁵ Marina TELLER, « La sincérité dans la présentation des budgets et des comptes privés », in LE BLOT Olivier (sous la coordination de), *La sincérité en droit*, Larcier, 2011, p.85.

¹²⁵⁶ Pierre BOURGUIGNON, précit., p.5571.

là la double exigence de traduction de la réalité de l'entreprise et de présentation de documents susceptibles d'être lus sans ombre et sans ambiguïté afin que cette réalité puisse être découverte à travers les comptes »¹²⁵⁷.

699. La maîtrise de l'ensemble de ces éléments est primordiale d'un point de vue fiscal car si les documents comptables sont destinés à une grande diversité d'acteurs, dont les actionnaires des sociétés ou les banques, ils sont surtout transmis au fisc. Comme le rappelle la Cour de Justice de l'Union européenne, « *il n'est nullement exclu que les comptes annuels puissent être utilisés comme base de référence par les Etats membres à des fins fiscales* »¹²⁵⁸. Or, « *les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société* »¹²⁵⁹. Il revient dès lors à un intervenant extérieur de valider cette présentation des comptes. Il s'agit de la certification des comptes assurée par le commissaire aux comptes.

700. La certification des comptes a été introduite dès la loi n°66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales. Elle a été intégrée au code de commerce par l'article 19 de l'ordonnance n°2005-1126 du 8 septembre 2005 relative au commissariat aux comptes. L'article L.823-9 dudit code dispose ainsi que « *les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé [...]* ». L'article R.823-7 prévoit par ailleurs que le commissaire aux comptes peut soit certifier les comptes, soit les certifier avec réserves, soit en refuser la certification. Le rapport doit ensuite être remis à l'organe chargé d'approuver les comptes de la société, c'est-à-dire l'assemblée générale. Un refus de certification n'entraîne donc pas nécessairement un rejet des comptes. Toutefois, il éclaire l'assemblée générale pour que cette dernière adopte sa position quant à l'approbation ou non des comptes de la société.

701. Cette certification des comptes, dont le but est de fournir une image fidèle du patrimoine, à destination des tiers, contribue à assurer une régularité des comptes. Dès lors, elle apparaît, de manière sous-jacente, comme un instrument au service de la maîtrise des risques de l'entreprise et donc potentiellement de la maîtrise des risques pesant sur les différentes impositions de ses biens. Parallèlement, un contrôle interne de

¹²⁵⁷ François PASQUALINI, *Le principe de l'image fidèle en droit comptable*, Litec, 1992, p.30.

¹²⁵⁸ CJUE, 3 octobre 2013, aff. C-322/12, GIMLE SA, note Thierry GRANIER, Bulletin Joly Sociétés, n°1, 31 janvier 2014, pp.28-31 ; point 28.

¹²⁵⁹ CJUE, 3 octobre 2013, aff. C-322/12, GIMLE SA, *précit.* ; point 30.

la comptabilité s'est développé. Il permet lui aussi d'assurer une maîtrise de la régularité comptable.

2. *La pratique du contrôle interne comptable*

702. Le contrôle interne dans l'entreprise répond à une problématique plus vaste que celle de la régularité des comptes. Arnaud FELIX, par exemple, le définit comme « *un dispositif fonctionnel qui doit améliorer l'exercice du pouvoir au sein de l'entreprise en le rendant plus rapide, plus léger, plus efficace et d'une certaine façon plus sûr* »¹²⁶⁰. Toutefois, le premier objectif de contrôle interne réside dans la conformité aux lois et règlements. D'après l'Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne¹²⁶¹ (IFACI), « *le contrôle interne est un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui : contribue à la maîtrise de ses activités, à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources et doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques significatifs, qu'ils soient opérationnels, financiers ou de conformité. Le dispositif vise plus particulièrement à assurer la conformité aux lois et règlements [...] ; le bon fonctionnement des processus internes de la société [...] ; la fiabilité des informations financières* »¹²⁶². Il s'agit de mettre en œuvre dans l'entreprise un management des risques, dont l'objectif est d'identifier, classer et hiérarchiser « *les événements potentiels (plutôt d'origine externe) qui [...] peuvent entraver l'atteinte des objectifs de l'organisation. Il a également en charge la définition des réponses à apporter aux situations à risques identifiées* »¹²⁶³. Le contrôle interne passe alors notamment par le recensement des risques, l'évaluation de leur impact et l'élaboration d'une matrice des risques qui permettront une prise de décision éclairée dans l'entreprise¹²⁶⁴. Il s'appuie d'abord sur un modèle international, le modèle COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission*). En France, un cadre de référence a été développé par l'AMF. Il est compatible avec le COSO et avec les directives européennes.

¹²⁶⁰ Arnaud FELIX, « Le contrôle interne : le concept », *LPA*, n°74, 12 avril 2007, p.5.

¹²⁶¹ L'IFACI est affilié à l'IIA (*Institute of Internal Auditors*). Selon ses statuts, il représente la profession de l'audit interne et il est « *un interlocuteur clé des pouvoirs publics [...] pour tout ce qui a trait à la définition et à l'organisation de l'audit et du contrôle interne* ».

¹²⁶² IFACI, *Le dispositif de contrôle interne : cadre de référence*, 9 mai 2006, p.14.

¹²⁶³ Pierre SCHICK, Jacques VERA et Olivier BOURROUILH-PAREGE, *Audit interne et référentiels de risques*, Dunod, 2^{ème} éd., 2014, p.27.

¹²⁶⁴ Pour une étude complète du contrôle interne, voir notamment Jacques WALTER et Philippe NOIROT, *Contrôle interne*, Afnor Editions, 2010, 177 p.

« Le contrôle interne [y] est défini à travers cinq composantes de base [...] : une organisation comportant une définition claire des responsabilités [...] ; la diffusion en interne d'informations pertinentes et fiables [...] ; un système visant à recenser et analyser les principaux risques identifiables [...] ; des activités de contrôle proportionnées aux enjeux propres à chaque processus [...] ; une surveillance permanente portant sur le dispositif de contrôle interne [...] »¹²⁶⁵.

703. Le contrôle interne comptable est un sous-ensemble du contrôle interne. Il s'appuie sur de nombreux acteurs dans l'entreprise puisqu'il « concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et financière et concourt à la production de données fiables et conformes aux exigences légales et réglementaires »¹²⁶⁶. Sa mise en œuvre permet donc à l'entreprise de se prémunir contre la survenance d'un risque, en l'occurrence fiscal. En effet, il convient de rappeler que, pour reprendre les propos de Pierre MASSOT, « la comptabilité doit permettre de rendre comptes à divers niveaux en interne à l'entreprise et à destination des tiers. Sa valeur probante, et donc sa nécessaire qualité, implique que la comptabilité fasse l'objet de contrôles réguliers et approfondis »¹²⁶⁷. Or, pour Arnaud FELIX, « le contrôle interne doit permettre de renforcer la sécurisation des opérations à travers une remontée des risques dans l'entreprise. Il constitue un dispositif de transmission des informations dont l'objectif est d'éviter la dissémination des risques secrets en interne par l'organisme »¹²⁶⁸. Appliqué au contrôle interne comptable, cela signifie qu'il doit permettre de mieux maîtriser le risque comptable et par conséquent le risque fiscal généré par les contrôles sur les documents comptables notamment.

704. La protection contre un risque fiscal, au niveau des documents comptables, peut donc être assurée par des intervenants externes par la certification des comptes et par des intervenants internes, dans la mise en œuvre d'un contrôle interne comptable. L'ensemble de ses préoccupations a été intégré à l'action publique de manière progressive, mais à des degrés différents selon les entités publiques concernées. Celles-ci

¹²⁶⁵ Pierre SCHICK et al., *op.cit.*, p.25.

¹²⁶⁶ « Le contrôle interne de l'information comptable », *Revue Fiduciaire Comptable*, n°334, Décembre 2006, p.18.

¹²⁶⁷ Pierre MASSOT, « L'organisation du contrôle comptable permanent », *Revue Banque*, n°726, juillet-août 2010, p.86.

¹²⁶⁸ Arnaud FELIX, *art.cit.*, p.5.

sont donc en voie d'assimilation aux personnes privées. La maîtrise du risque est en cours de traitement neutralisé.

B. L'exigence similaire de régularité comptable pour les personnes publiques

705. La réforme initiée par la loi organique relative aux lois de finances s'est traduite par des obligations comptables renouvelées pour l'Etat. Le mouvement a ensuite été suivi par l'ensemble des entités du secteur public. A l'image de ce qui est prévu pour le secteur privé, les comptes des organismes publics doivent désormais être certifiés (1). Cela s'est accompagné de mesures en matière de contrôle interne comptable (2), permettant à ces personnes publiques de maîtriser leur risque comptable. Ceci a alors des incidences sur la maîtrise du risque relatif aux impositions liées à leurs biens ou à l'exploitation de ceux-ci.

1. L'obligation de certification des comptes transposée au secteur public

706. C'est l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances du 2 août 2001 qui a d'abord introduit l'exigence du respect des principes de régularité et de sincérité et de l'objectif de fidélité des comptes pour les comptes de l'Etat. Il dispose que « *les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ». Il reprend très largement les dispositions du code de commerce, applicable aux sociétés, de sorte que l'assimilation en matière de comptabilité, notamment par rapport aux principes comptables, est évidente¹²⁶⁹. D'ailleurs, les travaux préparatifs de la loi organique sont clairs sur ce sujet. Ainsi, Didier MIGAUD, rapporteur au nom de la commission spéciale chargée d'examiner la proposition de loi organique relative aux lois de finances, précise notamment que « *s'inspirant de la législation [applicable aux entreprises], [il] a souhaité que l'Etat ne s'exonère pas de l'application du principe de droit commun* »¹²⁷⁰. Ces principes et objectif ont été ensuite repris dans la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale, et codifiés au VII de l'article LO 111-3 du code de la sécurité sociale.

¹²⁶⁹ Voir sur ce point, par exemple, Stéphane THEBAULT, *art.cit.*, pp.103-118 ; Luc SAIDJ, « Enjeux autour d'un principe controversé », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.3-14 ; Marie-Christine ESCLASSAN, « Sincérité et gouvernance financière publique : y a-t-il une sincérité financière publique spécifique ? », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp. 47-59.

¹²⁷⁰ Didier MIGAUD, Rapport n°2908 fait au nom de la commission spéciale de l'Assemblée nationale chargée d'examiner la proposition de loi organique relatives aux lois de finances, 31 janvier 2001, p.174.

Enfin, la révision constitutionnelle du 23 juillet 2008 a introduit un article 47-2 disposant que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ». Il semble donc que les exigences en matière de fidélité, de sincérité et de régularité des comptes touchent l'ensemble des entités publiques¹²⁷¹. Le respect de ces obligations permet de maîtriser le risque comptable. Or, cela rejaillit ensuite sur la maîtrise du risque relatif aux impositions pesant sur les biens de l'organisme public.

707. Il va alors de soi que l'examen du respect de ces principes et objectif, issus du droit privé, est accompli de manière similaire aux entreprises. L'exigence de certification des comptes doit à ce titre être réalisée. C'est ce que montre le député Jean-Luc WARSMANN dans son rapport du 2 juillet 2008 fait au nom de la commission des lois sur le projet de loi constitutionnelle, modifié par le Sénat, de modernisation des institutions de la Vème République. Il indique en effet que « *dès lors que la sincérité des comptes s'applique [...] à l'exercice clos, il est donc nécessaire que les comptes se caractérisent par leur "exactitude". Or, une telle exactitude ne peut être vérifiée autrement que par un travail de certification* »¹²⁷². Cette mission est d'ailleurs confiée à la Cour des comptes en ce qui concerne les comptes de l'Etat. L'article 58 de la LOLF dispose ainsi que « *la mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes par le dernier alinéa de l'article 47 de la Constitution comporte notamment : [...] 5° La certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'Etat* ». Il en va de même pour les comptes de la certification des comptes des organismes de sécurité sociale, en vertu du 3° du VIII de l'article LO 111-3 du code de la sécurité sociale. D'ailleurs, dans son premier rapport de certification des comptes de l'Etat, réalisé pour l'exercice 2006, la Cour des comptes définit la certification de manière très générale, dans une formulation applicable tant aux entités publiques que privées. Il s'agit de « *l'opinion écrite et motivée que formule un organisme indépendant sur la conformité des états financiers d'une entité, dans tous ses aspects significatifs, à un ensemble donné*

¹²⁷¹ Il est notable que le principe de sincérité s'appliquait déjà aux comptes des collectivités territoriales en vertu de l'article L.1612-4 du code général des collectivités territoriale qui dispose, depuis sa création par la loi n°96-142 du 24 février 1996 que « *le budget de la collectivité territoriale est en équilibre réel lorsque la section de fonctionnement et la section d'investissement sont respectivement votées en équilibre, les recettes et les dépenses ayant été évaluées de façon sincère [...]* ». En revanche, rien n'était prévu s'agissant de l'objectif de fidélité des comptes.

¹²⁷² Jean-Luc WARSMANN, Rapport n°1009 fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République de l'Assemblée nationale sur le projet de loi constitutionnelle, modifié par le Sénat, de modernisation des institutions de la Vème République, 2 juillet 2008, p.149.

de règles comptables [...] Elle est aujourd'hui obligatoire pour de nombreuses personnes morales de droit public ou privé [...] »¹²⁷³.

708. Les décisions potentiellement rendues par le certificateur des comptes publics sont également similaires à celles que peuvent prendre les commissaires aux comptes au sujet des comptes des entreprises. La Cour des comptes rappelle régulièrement cela dans ses rapports de certification des comptes. Ainsi, dans celui réalisé pour l'exercice 2016, elle précise que *« pour exprimer [son] opinion, la Cour se fonde sur son jugement professionnel et se conforme aux modalités de présentation généralement applicables en matière d'audit d'états financiers, qui prévoient notamment qu'une certification assortie d'une ou plusieurs réserves, voire une impossibilité ou un refus de certifier, est formulée sur des difficultés significatives [...] sont identifiées et non résolues à l'issue de l'audit »¹²⁷⁴*. Par ailleurs, *« la Cour conduit ses vérifications des comptes de l'Etat en se référant aux normes internationales d'audit édictées par la Fédération Internationale des experts-comptables (IFAC) »¹²⁷⁵*. Depuis 2006, la Cour a systématiquement certifié avec réserves les comptes de l'Etat¹²⁷⁶. Comme en ce qui concerne les certifications des comptes dans les entreprises privées, le rapport sert à éclairer la décision de l'organe chargé d'approuver les comptes. Pour l'Etat, le rapport est annexé à la loi de règlement, en vertu de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances. La question se pose alors des conséquences d'un refus de certification puisque la décision finale revient au parlement. Le rapport émis par la Cour des comptes intervient seulement dans le cadre de sa mission d'assistance au Parlement, confié par l'article 47 de la Constitution. Le Conseil constitutionnel a d'ailleurs insisté sur ce point dans sa décision n°2001-448 DC du 25 juillet 2001¹²⁷⁷.

709. Finalement, comme le montre Marie-Christine ESCLASSAN, *« la seule véritable différence entre les [secteurs public et privé] tient à la nature de l'organe externe chargé*

¹²⁷³ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'Etat. Exercice 2006*, 29 mai 2007, p.5.

¹²⁷⁴ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'Etat. Exercice 2016*, mai 2017, p.12.

¹²⁷⁵ Cour des comptes, *Certification des comptes de l'Etat. Exercice 2016*, mai 2017, p.5.

¹²⁷⁶ Pour l'exercice 2006, la Cour des comptes avait émis treize réserves substantielles. Pour l'exercice 2016, il y en a quatre.

¹²⁷⁷ CC, 25 juillet 2001, n°2001-448 DC, loi organique relative aux lois de finances, point 107 : *« considérant que les alinéas suivants de l'article 58 de la loi organique mettent à la charge de la Cour des comptes, dans sa mission d'assistance au Parlement, diverses obligations tenant notamment [...] au dépôt de rapports ; que ces obligations doivent être interprétées au regard du dernier alinéa de l'article 47 de la Constitution, aux termes duquel : « la Cour des comptes assiste le Parlement et le gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances ; que, par suite, il appartiendra aux autorités compétentes de la Cour des comptes de faire en sorte que l'équilibre voulu par le constituant ne soit pas faussé au détriment de l'un de ces deux pouvoirs [...] ».*

de procéder à cette certification »¹²⁷⁸. Plus exactement, les comptes de certaines personnes morales de droit public sont effectivement certifiés par un organe externe différent. En revanche, d'autres sont certifiés par des organes externes identiques. La plupart des établissements publics font appel à des commissaires aux comptes. Il en va ainsi par exemple de certains établissements publics hospitaliers. L'article D.6145-61-7-1 du code de la santé publique dispose en effet que « *sont soumis à la certification de leurs comptes les établissements publics de santé dont le total des produits du compte de résultat principal [...] est égal ou supérieur à cent millions d'euros pendant trois exercices consécutifs* ». Or, en vertu de l'article R.6145-61-1 du même code, « *la certification des comptes des établissements publics de santé peut être assurée par un ou plusieurs commissaires aux comptes ou, pour les établissements dont le total des produits du compte de résultat principal est supérieur à un montant fixé par décret*¹²⁷⁹, *par la Cour des comptes* ». De même, l'article 18 de la loi LRU insère l'article 721-9 alinéa 4 dans le code de l'éducation qui prévoit que « *les comptes de l'université font l'objet d'une certification annuelle par un commissaire aux comptes* »¹²⁸⁰. Enfin, la certification des comptes des collectivités territoriales est encore imparfaite. Elle apparaît nécessaire compte tenu des nouvelles exigences en matière de fidélité des comptes¹²⁸¹. L'article 110 de la loi n°2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe) a introduit une expérimentation permettant aux collectivités territoriales volontaires de mener une certification de leurs comptes. Seules vingt-cinq collectivités ont été retenues. Actuellement, selon l'article précité, la certification est assurée par la Cour des comptes en partenariat avec les chambres régionales des comptes. Les collectivités peuvent cependant choisir qu'elle soit menée par un commissaire aux comptes¹²⁸². Pourtant, il semble acquis qu'il sera difficile pour les chambres régionales des comptes d'assurer la certification des comptes de l'intégralité des collectivités territoriales à l'issue de l'expérimentation. Ces dernières

¹²⁷⁸ Marie-Christine ESCLASSAN, *art.cit.*, p.54.

¹²⁷⁹ Le montant est fixé à 1,2 milliard d'euros par l'article D.6145-61-8 du code de la santé publique.

¹²⁸⁰ Voir en ce sens, Jean-Christophe SAVINEAU, « La certification des comptes des universités », *RFFP*, n°124, novembre 2013, pp.197-217.

¹²⁸¹ Voir en ce sens, notamment, Claire COUDY-LAMAIGNERE et Florence DEFERT, *art.cit.* ; Michel-Pierre PRAT, « Le problème de la certification des comptes des collectivités locales : un rôle nouveau pour les chambres régionales des comptes ? », *RFFP*, n°107, juin 2009, pp.193-202 ; David CARASSUS, « La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique », *RFFP*, n°107, juin 2009, pp.167-191 ; Marine PORTAL, « De la certification des comptes de l'Etat à la certification des comptes des collectivités, les enjeux », *RLCT*, n°46, mai 2009, pp.62-65 .

¹²⁸² Voir en ce sens, Fabrice PIERRE-ABELE, « La certification des comptes des collectivités, outil de qualité comptable et de transparence », *JCP A*, n°10-11, 13 mars 2017, n°2071.

devront, au moins pour certaines d'entre elles, faire appel à des commissaires aux comptes. Elles se rapprocheront donc d'autant plus des pratiques déjà en œuvre dans les entreprises privées. Il est notable qu'une proposition de loi visant à assurer la sincérité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales a été déposée au Sénat le 22 novembre 2016. Selon l'exposé des motifs de cette proposition, il s'agit d'instituer « *au sein des collectivités territoriales locales un contrôle plus fréquent par les chambres régionales des comptes dont elles dépendent* »¹²⁸³. Toutefois, la commission des lois a justement rappelé qu'il « *est préférable d'attendre le bilan d'étape de l'expérimentation de certification des comptes – rapport dont la publication est prévue en 2018 – pour se prononcer sur les avantages et inconvénients de chacune de ces procédures* »¹²⁸⁴. En effet, « *la certification des comptes de certaines collectivités territoriales – dont l'expérimentation est prévue par la loi "NOTRe" – pourrait leur permettre d'améliorer la qualité de leurs procédures comptables [...]* ». Toutefois, la commission insiste sur le fait qu'il « *s'agira [...]* de maîtriser le coût de cette procédure de certification, surtout dans un contexte de tension des finances publiques locales ».

710. Comme pour les personnes privées, la certification des comptes permet d'assurer une régularité et une fiabilité des comptes, dans une perspective de qualité comptable¹²⁸⁵. Cela permet à l'organisme de mieux maîtriser les risques comptables. Or, ces derniers peuvent avoir des conséquences fiscales sur l'imposition des biens d'une entité, dès lors qu'un contrôle met à jour des irrégularités. L'assimilation avec les personnes privées des personnes publiques passe également par une maîtrise interne de ces risques, par l'organisation d'un contrôle interne comptable mis en place sur les mêmes lignes directrices que celles développées par les entreprises privées.

2. *La similarité dans la pratique du contrôle interne comptable*

711. Découlant directement des objectifs de qualité comptable issus de la LOLF, l'Etat a mis en place un contrôle interne comptable. Il s'inscrit dans le référentiel de contrôle interne comptable, proposé par la direction générale de la comptabilité publique du ministère des finances. Comme l'indique ce référentiel, « *le levier privilégié pour*

¹²⁸³ Proposition de loi n°131, visant à assurer la sincérité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales, présentée au Sénat par Vincent DELAHAYE et *al.*, 22 novembre 2016.

¹²⁸⁴ Catherine DI FOLCO, Rapport n°411 fait au nom de la commission des lois du Sénat sur la proposition de loi visant à assurer la sincérité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales, 15 février 2017, p.46.

¹²⁸⁵ Voir en ce sens, Stéphane THEBAULT, *art.cit.*

parvenir à cette amélioration de la qualité comptable réside dans le renforcement des dispositifs de contrôle interne comptable »¹²⁸⁶. Il s'agit alors dans un premier temps d'identifier et de classer selon une typologie structurée les opérations ayant un impact comptable¹²⁸⁷. Or, parmi ces opérations, certaines correspondent à des opérations de dépenses, dont les impôts et taxes font partie¹²⁸⁸. Il est donc tout à fait pertinent de mettre en œuvre ce contrôle interne en matière de dépenses liées aux différentes impositions que peut subir l'Etat, ceci afin de maîtriser le risque fiscal qui en découle. Rejoignant en cela les préoccupations des entreprises privées, le référentiel introduit par le ministère des finances rappelle que « le contrôle interne est l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités »¹²⁸⁹, pour réaliser l'objectif de qualité comptable. Parmi les objectifs de qualité comptable figure notamment la conformité aux lois et règlements ou encore la fiabilité des informations comptables, comme cela est le cas pour les personnes privées. Il s'agit alors pour l'entité qui met en œuvre ce contrôle interne de prévenir la survenance d'un risque, notamment comptable¹²⁹⁰.

712. Cette exigence en matière de contrôle interne comptable s'applique également aux établissements publics de l'Etat. Ainsi, la direction générale des finances publiques publie chaque année depuis 2006 un rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat et de ses organismes publics. Dans celui publié en mai 2017, sur les comptes de 2016, la direction générale des finances publiques précise d'ailleurs que « pour s'assurer du respect des critères de qualité comptable, le décret GBCP prévoit [...] la mise en place, dans chaque ministère et dans chaque organisme d'un dispositif de contrôle interne comptable. Le contrôle interne comptable désigne l'ensemble des dispositifs formalisés et permanents qui vise à donner une assurance raisonnable de la maîtrise des risques afférents à la poursuite des objectifs de fiabilité des comptes de l'Etat et des organismes publics »¹²⁹¹. Le rapport sur le contrôle interne comptable sur les comptes de 2006 avait

¹²⁸⁶ Direction générale de la comptabilité publique, *Le référentiel de contrôle interne comptable interministériel*, janvier 2005, p.6.

¹²⁸⁷ Direction générale de la comptabilité publique, *précit.*, p.12.

¹²⁸⁸ Direction générale de la comptabilité publique, *précit.*, p.14.

¹²⁸⁹ Direction générale de la comptabilité publique, *précit.*, p.18.

¹²⁹⁰ Direction générale de la comptabilité publique, *précit.*, p.19.

¹²⁹¹ Direction générale des finances publiques, *Rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat et de ses organismes publics. Exercice 2016, mai 2017*, p.5.

même ajouté qu'il était « *établi suivant le référentiel préconisé par l'AMF* »¹²⁹². Ceci est une preuve supplémentaire de l'assimilation des personnes publiques aux personnes privées face à la maîtrise des risques comptables, dont l'existence peut entraîner la survenance d'un risque fiscal. Le même type de dispositif est également par exemple précisément prévu pour les établissements publics hospitaliers. Le guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux, publié par la direction générale des finances publiques prévoit ainsi que pour préparer la certification de leurs comptes, les établissements doivent notamment mettre en œuvre « *un dispositif de maîtrise des risques comptables et financiers. Il est rappelé qu'en l'absence de contrôle interne comptable, les comptes de l'établissement ne pourraient pas être certifiés* »¹²⁹³. S'agissant des comptes publics locaux, le processus n'est pas encore achevé. Le comité de fiabilité des comptes locaux insiste toutefois sur le fait qu' « *il apparaît indispensable d'établir un état des lieux précis permettant à tous les services concernés d'adapter leur organisation, leurs procédures et leurs dispositifs [...] de contrôle interne [...]. Il convient donc que l'organisation du contrôle interne [...] soit formalisée [...] (cartographie des risques et référentiel de contrôle interne pour couvrir ces risques notamment)* »¹²⁹⁴.

713. Le respect des exigences comptables apparaît nécessaire dans une logique de maîtrise des risques, notamment fiscaux. Pour cela, les personnes publiques fondent de plus en plus leurs méthodes sur celles des personnes privées, dans une logique d'assimilation. Un traitement neutre des risques est donc observable. Une telle démarche est également perceptible dès lors qu'il s'agit de maîtriser directement les risques fiscaux dans l'entité quand le contrôle du processus comptable intéressait indirectement la matière fiscale. Elle passe par la mise en œuvre de mécanismes d'audit fiscal, pour lesquels les personnes publiques adoptent de plus en plus des comportements similaires à ceux des personnes privées.

¹²⁹² Direction générale des finances publiques, Rapport 2006 sur le contrôle interne et comptable de l'Etat et de ses organismes publics, mai 2007, p.4.

¹²⁹³ Direction générale des finances publiques, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, instruction n°11-018-M21 du 31 octobre 2011, Bulletin officiel de la comptabilité publique, novembre 2011, p.45.

¹²⁹⁴ Comité de fiabilité des comptes locaux, *L'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes – Annexe*, Décembre 2014, p.8.

§ 2. L'assimilation des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la régularité des impositions pesant sur leurs biens

714. Certaines impositions sont soumises à des obligations déclaratives. Ces déclarations permettent ensuite à l'administration de déterminer l'impôt dû par chaque contribuable. Soumis aux mêmes impôts, les personnes publiques vont être soumises aux mêmes obligations déclaratives que les personnes privées, de manière neutre. L'assimilation n'est toutefois pas totale en matière d'obligation de paiement, compte tenu des contraintes particulières qui pèsent sur certaines collectivités publiques (A). Par ailleurs, comme l'a écrit Martial CHADEFaux, dès 1987, « *l'entreprise doit [...] non seulement avoir une bonne connaissance de l'environnement juridique et fiscal dans lequel elle évolue, mais aussi et surtout une bonne connaissance de sa propre situation juridique et fiscale. Cette situation est peut-être plus accusée encore en matière fiscale de par la charge financière que l'impôt fait peser sur l'entreprise et de par le risque permanent de contrôle, et le cas échéant de sanctions, auquel cette dernière est exposée* »¹²⁹⁵. La maîtrise directe de ce risque fiscal passe alors par l'usage de techniques d'audit fiscal (B).

A. *Le respect quasi-similaire des obligations déclaratives et de paiement en matière fiscale*

715. Pour permettre un assujettissement juste à certaines impositions, notamment celles relatives à l'exploitation de leurs biens, les redevables sont soumis à des obligations déclaratives. Elles sont largement similaires pour les personnes publiques d'un côté et les personnes privées, particulièrement les organismes sans but lucratif, de l'autre (1). Parallèlement, elles doivent veiller au respect de l'inscription comptable des montants d'impositions dues et à leur paiement effectif. Certaines personnes publiques subissent dans ce cadre une contrainte supplémentaire dans la mesure où les impositions sont pour elles des dépenses obligatoires au sens des articles L.2321-1 et suivants du code général des collectivités territoriales (2).

¹²⁹⁵ Martial CHADEFaux, *L'audit fiscal*, Litec, 1987, p.1.

1. Les déclarations fiscales d'impôt sur les sociétés et de TVA

716. Les obligations en matière de déclarations comptables sont essentiellement posées pour les impositions relatives à l'exploitation de leurs biens par les diverses entités redevables. Elles peuvent tout de même concerner ponctuellement les impositions touchant les biens en eux-mêmes. Ainsi, les propriétaires doivent produire des déclarations en cas de changements de consistance ou d'affectation des biens soumis à la taxe sur les propriétés bâties ou à la taxe sur les propriétés non bâties, en vertu de l'article 1406 du code général des impôts¹²⁹⁶. Dès lors que les propriétaires ne remplissent pas leurs obligations, ils encourent des sanctions, notamment des amendes fiscales. Surtout, des dispositions sont particulièrement prévues en matière d'impôt sur les sociétés et en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

717. En matière d'impôt sur les sociétés, le 3 de l'article 223 du code général des impôts dispose que « *les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues aux mêmes obligations que celles prévues aux articles 54 bis et 54 quater* ». Ces obligations sont, comme le bulletin officiel des finances publiques le précise, « *les mêmes obligations que les entreprises individuelles et les sociétés de personnes et assimilées relevant du régime du bénéfice réel* »¹²⁹⁷. L'assimilation entre les personnes publiques et les personnes privées, particulièrement les organismes sans but lucratif, est donc évidente. Elle se retrouve dans le régime des déclarations comptables à fournir à l'administration fiscale en vue de l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Afin de se prémunir de toute conséquence d'un contrôle fiscal, et donc de maîtriser la survenance d'un risque fiscal, les personnes publiques, comme les personnes privées, doivent veiller à respecter ce régime déclaratif. En vertu du 1 de l'article 223 du code général des impôts, « *les personnes morales et associations passibles de l'impôt sur les sociétés sont tenues de souscrire les déclarations prévues pour l'assiette de l'impôt sur le revenu en ce qui concerne les bénéficiaires industriels et commerciaux* ». Le BOFiP précise que les organismes publics assujettis à l'impôt sur les sociétés¹²⁹⁸ sont tenus de souscrire une déclaration de résultats, car ils sont passibles de plein droit de l'impôt sur les sociétés à raison de la totalité de leurs bénéfices¹²⁹⁹. Dès lors, « *la déclaration de résultats est*

¹²⁹⁶ Voir en ce sens, BOI-IF-TFB-40-1 et s. et BOI-IF-TFNB-40-1 et s.

¹²⁹⁷ BOI-IS-DECLA-10-20-1.

¹²⁹⁸ Voir en ce sens, *supra.*, n°303 et s.

¹²⁹⁹ BOI-IS-DECLA-10-10-10-80.

*établie par les sociétés et autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés sur des imprimés que l'administration met à la disposition des sociétés et autres personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés »*¹³⁰⁰. Il s'agit, tant pour les personnes publiques assujetties que pour les personnes privées, de l'imprimé 2065-SD et de ses annexes.

718. Il est notable que la plupart des organismes publics et privés peuvent être soumis à l'impôt sur les sociétés, de manière atténuée, pour « *leurs revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives* », en vertu du 5 de l'article 206 du code général des impôts¹³⁰¹. Ces différentes entités, publiques ou privées, sont soumises aux mêmes obligations déclaratives. La qualité juridique des organismes importe peu. C'est le régime fiscal qui conditionne les obligations auxquelles ils sont soumis. Comme le rappelle le BOFiP, « *le régime d'imposition des collectivités publiques ou privées autres que les sociétés diffère selon que leurs revenus se rattachent ou non à des opérations de caractère lucratif [...]. Cette dualité de régime d'imposition entraîne, au plan des obligations fiscales, un certain nombre de conséquences* »¹³⁰². En matière de déclaration de revenus, les entités concernées doivent souscrire la déclaration n°2070-SD.

719. La maîtrise interne du risque fiscal, par un respect des obligations déclaratives est aussi nécessaire en matière de taxe sur la valeur ajoutée. Les organismes publics assujettis sont également assimilés aux organismes privés dans ce cadre. Le guide de la TVA à l'usage des collectivités locales rappelle qu' « *aux termes des articles 286 du code général des impôts et 32 de l'annexe IV du même code, toute collectivité locale qui exerce une nouvelle activité imposable de plein droit à la TVA doit, dans les quinze jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du service des impôts des entreprises dont elle relève* »¹³⁰³. En réalité, cette obligation ne s'adresse pas seulement aux collectivités territoriales, mais à tous les assujettis, l'article 286 ne faisant pas de distinctions entre eux. Les organismes publics sont donc soumis aux mêmes obligations déclaratives que les personnes privées entrant dans le champ d'application de la TVA. Un dossier de déclaration « *doit être obligatoirement souscrit par les [assujettis], auprès du Centre des Formalités des Entreprises compétent, lorsqu'un évènement affecte*

¹³⁰⁰ BOI-IS-DECLA-10-10-10-150.

¹³⁰¹ Voir en ce sens, *supra.*, n°394 et s.

¹³⁰² BOI-IS-DECLA-10-10-30-1.

¹³⁰³ Direction Générale des Finances Publiques, *Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales, précit.*, p.57.

l'entreprise »¹³⁰⁴. Dès lors qu'une personne publique, comme une personne privée, effectue des opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, à titre non occasionnel, elle se voit attribuer un numéro individuel d'identification, en vertu de l'article 286 *ter* du code général des impôts. Selon l'article 287 du code général des impôts, « *tout redevable de la taxe sur la valeur ajoutée est tenu de remettre au service des impôts dont il dépend et dans le délai fixé par arrêté une déclaration conforme au modèle prescrit par l'administration* ». Le délai est précisé par le 2 de l'article 287 du même code et rappelé par le BOFiP. « *Les redevables déposent mensuellement leurs déclarations de taxe sur la valeur ajoutée [...]. Lorsque la taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 €, ils sont admis à déposer leurs déclarations par trimestre civil* »¹³⁰⁵. Ils doivent à cet effet souscrire plusieurs déclarations, essentiellement la déclaration de TVA et taxes assimilées n°3310-CA3¹³⁰⁶. Bien entendu, les personnes publiques redevables sont soumises aux mêmes obligations déclaratives que les personnes privées, le code général des impôts ne les distinguant pas. Ces dispositions sont d'ailleurs reprises pour les collectivités territoriales par le guide de la TVA à l'usage des collectivités locales édité par la direction générale des finances publiques¹³⁰⁷. Ces obligations similaires sont complétées par des obligations de paiement largement identiques. Toutefois, certaines personnes publiques ont des contraintes supplémentaires.

2. *La particularité de certaines entités publiques face aux obligations de paiement*

720. Soumises à des obligations similaires à celle des personnes privées, en matière de déclaration pour l'établissement des impositions pesant tant sur leurs biens que, surtout, sur leur exploitation, les personnes publiques le sont aussi en matière de paiement. Là encore, les règles particulières concernent essentiellement la TVA et l'impôt sur les sociétés. La maîtrise de ces règles permet aux collectivités d'éviter qu'un risque fiscal ne survienne par l'effet d'un contrôle fiscal.

721. L'article 1668 du code général des impôts dispose que « *l'impôt sur les sociétés donne lieu au versement, au comptable public compétent, d'acomptes trimestriels déterminés à partir des résultats du dernier exercice clos* ». Le BOFiP précise alors

¹³⁰⁴ BOI-TVA-DECLA-20-10-10-10-10.

¹³⁰⁵ BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10-10.

¹³⁰⁶ Les déclarations concernées sont précisées dans le bulletin officiel des finances publiques. Voir en ce sens, BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10-120.

¹³⁰⁷ Direction Générale des Finances Publiques, *Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales*, précit., p.58.

utilement que « *toutes les sociétés ou personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés [...] sont assujetties au versement spontané de cet impôt* »¹³⁰⁸. En vertu de l'article 359 de l'annexe III du code général des impôts, les acomptes, calculés par les redevables eux-mêmes¹³⁰⁹, sont établis en fonction des résultats réalisés « *au titre de l'exercice ou de la période d'imposition précédent celui au titre duquel les acomptes sont dus* »¹³¹⁰. Le 2 de l'article 1668 du code général des impôts prévoit ensuite qu' « *il est procédé à une liquidation de l'impôt dû à raison des résultats de la période d'imposition* ». Comme le précise la doctrine administrative, cette liquidation « *est effectuée spontanément par la société [...] sur le relevé de solde n°2572* »¹³¹¹. Il est notable que le BOFiP utilise le terme « société » alors que le terme « redevable » aurait été plus approprié. Tous les redevables, qu'ils soient des sociétés au sens juridique ou d'autres personnes morales telles que les personnes publiques, sont soumis aux mêmes dispositions. D'ailleurs, ce terme est choisi par l'article 360 de l'annexe III du code général des impôts. Il dispose ainsi que « *la liquidation de l'impôt sur les sociétés [...] est réalisée par le redevable et détaillée sur un relevé de solde dont le modèle est fourni par l'administration* ». L'entité soumise à l'impôt paie ensuite le solde qui résulte de la différence entre la somme obtenue après liquidation et les acomptes déjà versés. Il convient de relever que les personnes morales assujetties à l'impôt sur les sociétés en vertu du 5 de l'article 206 du code général des impôts, c'est-à-dire sur leurs revenus patrimoniaux, sont dispensées d'acomptes, en vertu du 1 de l'article 1668 du même code.

722. En matière de TVA, le 2 de l'article 287 du code général des impôts dispose que « *les redevables soumis au régime réel d'imposition déposent mensuellement la déclaration [...] indiquant, d'une part, le montant total des opérations réalisées, d'autre part, le détail des opérations taxables. La taxe est acquittée tous les mois* ». Le BOFiP précise que « *les redevables déposent [leurs déclarations] et acquittent en même temps la taxe exigible* »¹³¹².

723. L'ensemble de ces éléments montre le lien nécessaire qui existe entre les déclarations comptables fournies à l'administration et l'établissement puis le paiement de l'impôt. En matière de TVA et d'impôt sur les sociétés, la maîtrise de ces instruments

¹³⁰⁸ BOI-IS-DECLA-20-10-1.

¹³⁰⁹ Article 358 de l'annexe III du code général des impôts.

¹³¹⁰ BOI-IS-DECLA-20-10-100.

¹³¹¹ BOI-IS-DECLA-20-20-1.

¹³¹² BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10-10.

participe de la prévention du risque fiscal. En effet, il revient au redevable d'établir ses impositions en fonction des déclarations transmises par lui. Celles-ci sont ensuite soumises au contrôle de l'administration. Une méconnaissance de leurs règles d'établissement peut alors entraîner une charge supplémentaire d'imposition. Les personnes publiques et les personnes privées sont traitées de manière similaire sur ce point, puisque seule leur qualité de redevable est prise en compte dans le régime fiscal qui leur est applicable.

724. A ce stade, une particularité doit être relevée s'agissant du règlement des impositions par certaines personnes publiques, et particulièrement les collectivités territoriales et leurs établissements publics. L'article L.1612-15 du code général des collectivités territoriales dispose ainsi que « *ne sont obligatoires pour les collectivités territoriales que les dépenses nécessaires à l'acquittement des dettes exigibles et les dépenses pour lesquelles la loi l'a expressément décidé* ». Le Conseil d'Etat a indiqué alors, dans une décision du 18 décembre 1998, CCI de Dunkerque¹³¹³, que les dépenses obligatoires correspondent aux « *dettes échues, certaines, liquides, non sérieusement contestées dans leur principe et dans leur montant et découlant de la loi, d'un contrat, d'un délit, d'un quasi-délit ou toute autre source d'obligations* ». Ces précisions jurisprudentielles concernaient l'article 11 de la loi n°82-213 du 2 mars 1982, en vigueur au moment des faits. Toutefois, l'article L.1612-15, codifié par la loi n°96-142 du 21 février 1996, reprend exactement les dispositions de cet article de loi. Le Conseil d'Etat a donc repris *in extenso* son considérant pour l'interpréter, notamment dans une décision du 17 décembre 2003, Société Natexis-Banques Populaires¹³¹⁴. Le régime des dépenses obligatoires s'applique donc naturellement aux dépenses des collectivités dues à raison des impositions pesant sur leurs biens ou sur leurs exploitations¹³¹⁵. L'article 2321-2 dispose ainsi que, pour les communes, « *les dépenses obligatoires comprennent notamment [...] 23° les prélèvements et contributions établis par les lois sur les biens et revenus communaux* ». Les dispositions relatives aux dépenses obligatoires des

¹³¹³ CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 18 septembre 1998, n°171087, CCI de Dunkerque, mentionné aux tables du recueil.

¹³¹⁴ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 17 décembre 2003, n°249089, Société Natexis-Banques Populaires, note Jacques MOREAU, *JCP A*, n°8, 16 février 2004, n°1115 ; inédit au recueil.

¹³¹⁵ Voir en ce sens, par exemple, Gabriel CHAMPION, *La notion de dépenses obligatoires en finances locales*, dactyl., Université Montpellier 1, 2007, p.37 et s.

départements et des régions se contentent de l'expression « dettes exigibles »¹³¹⁶. Toutefois, les dettes fiscales sont bien des dettes exigibles, donc des dépenses obligatoires pour ces collectivités. Cette position a naturellement été reprise par le Conseil d'Etat dans une décision du 19 juin 2002¹³¹⁷, lorsqu'il précise que « *toute dette fiscale légalement instituée constitue une dette exigible, et, par suite, une dépense obligatoire* ». Dès lors qu'une dépense est considérée comme obligatoire, elle suit un régime juridique particulier. En vertu de l'article 1612-15, le préfet, le comptable public concerné ou toute personne y ayant intérêt, constatant que la dépense n'a pas été inscrite au budget de la collectivité, peut saisir la chambre régionale des comptes. Cette dernière adresse une mise en demeure. Si cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet, la chambre régionale des comptes demande au préfet d'inscrire d'office cette dépense dans le budget de la collectivité.

725. Cette procédure a été rendue nécessaire par l'inapplicabilité de certaines procédures de droit commun. C'est ainsi le cas en matière fiscale. Les dispositifs permettant la saisie de biens pour compenser l'absence de paiement des charges fiscales sont ainsi largement inapplicables aux collectivités territoriales. La chambre régionale des comptes du centre a ainsi jugé, dans une décision du 21 avril 2015¹³¹⁸ que, à l'égard d'une commune, « *en vertu du principe d'insaisissabilité du patrimoine des personnes publiques, le comptable public ne pouvait exercer les voies d'exécution du droit commun* ». Dès lors, la procédure prévue à l'article 1612-15 doit être mise en œuvre.

726. Pour éviter qu'un contrôle fiscal ne fasse surgir un risque, il convient donc, pour le redevable, de veiller au bon respect des obligations en matière de déclaration et de paiement des impositions, essentiellement celles relevant de l'exploitation de ses biens. Cette maîtrise du risque est réalisée directement par les redevables eux-mêmes. Les personnes publiques et les personnes privées sont largement assimilées. Seule la qualité particulière des personnes publiques entraîne une procédure différente en termes de recouvrement, issue de la législation en matière de dépenses obligatoires. Comme le résume Jean-Luc ALBERT, « *la qualité de contribuable conduit inévitablement les*

¹³¹⁶ L'article L.3321-1 du code général des collectivités territoriales dispose que « *sont obligatoires pour le département : [...] 18° les dettes exigibles* » et l'article L.4321-1 que « *sont obligatoires pour la région : [...] 9° les dettes exigibles* ».

¹³¹⁷ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 19 juin 2002, n°163430 et 163497, Commune de Bourail et Commune de Pouembout, mentionné aux tables du recueil.

¹³¹⁸ CRC Centre, 21 avril 2015, n°2015-0002, Communauté de communes du Pays d'Issoudun.

personnes publiques et leurs différents "satellites" à s'exposer au contrôle fiscal à l'instar de tout contribuable et, in fine, au risque d'une rectification fiscale avec rehaussement d'imposition voire sanctions. L'originalité ici est qu'une dette fiscale est assimilable à une dépense obligatoire »¹³¹⁹. La maîtrise du risque fiscal ne peut toutefois se résumer à la seule validité des déclarations fiscales. Les opérations réalisées par une entité peuvent avoir directement des incidences sur la charge fiscale due. Dès lors, une analyse du risque encouru, par le biais des techniques d'audit fiscal, peut s'avérer nécessaire.

B. L'usage en voie d'assimilation des techniques d'audit fiscal dans un but de maîtrise du risque fiscal

727. Dès 1987, Martial CHADEFAX explique, notamment, que « l'intérêt d'un contrôle des questions d'ordre fiscal est clair. Il doit permettre en premier lieu de recueillir des informations sur la nature et l'étendue du risque fiscal encouru par l'entreprise »¹³²⁰. Il rappelle que « la fiscalité engendre dans l'entreprise quatre types de coûts », à savoir la charge fiscale elle-même, le coût de son administration mais aussi « d'une part, le coût du risque fiscal, induit par les irrégularités commises, et qui se mesure notamment en termes de redressements ou de pénalités ; d'autre part, le coût provenant du défaut d'optimisation de la situation fiscale de l'entreprise »¹³²¹. Pour maîtriser ce coût fiscal, un audit peut alors être utile. Ces techniques d'audit fiscal ont d'abord été utilisées au sein des entreprises privées (1). Mais petit à petit, les entités publiques, contraintes par assimilation à celles-là à l'imposition de leurs biens, s'approprient ces pratiques (2). L'audit fiscal devient un moyen de maîtrise du risque fiscal pour elles, comme pour les personnes privées. Son utilisation est alors neutre, selon la qualité de l'entité qui en fait l'usage.

1. L'usage de l'audit fiscal par les personnes privées

728. L'audit fiscal est une composante de l'audit, largement entendu. Le lexique des termes juridiques définit l'audit comme « une mission de vérification de la conformité d'une opération ou de la situation d'une entreprise aux règles de droit en vigueur ;

¹³¹⁹ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.64.

¹³²⁰ Martial CHADEFAX, *L'audit fiscal*, Litec, 1987, p.18.

¹³²¹ Martial CHADEFAX, op.cit., p.19.

*confiée à un professionnel indépendant (l'auditeur) par une personne (le prescripteur) souhaitant s'informer sur l'intérêt de cette opération ou de cette situation, elle peut aller jusqu'à évaluer les risques de l'initiative ou de l'activité vérifiée »*¹³²². L'audit semble toutefois être plus large. Selon Martial CHADEFAX, il peut être défini comme « *l'examen professionnel d'une information, en vue d'exprimer sur cette information une opinion responsable et indépendante par référence à un critère de qualité* ». La mission d'audit va donc au-delà du simple contrôle. Surtout, alors que la première définition semble impliquer que l'auditeur est nécessairement indépendant, donc externe à l'entreprise, la pratique a instauré des audits internes, qui sont inclus dans la seconde définition. La problématique dans ce dernier cas est celle de l'indépendance de l'auditeur, nécessaire pour mener à bien sa mission. Comme le relève encore Martial CHADEFAX, « *l'institut français des auditeurs et contrôleurs internes (IFACI) estime que la mission est exercée par un service dépendant de la direction de l'entreprise, mais indépendant des autres services* »¹³²³.

729. L'audit peut apparaître comme une mission globale. Il est aussi possible de réaliser un audit sur une activité particulière de l'entreprise, dont l'activité fiscale. Ainsi, selon Jean-Luc ROSSIGNOL, « *la mission d'audit fiscal a pour objectif d'examiner la situation de l'entreprise en s'intéressant à la fois à la façon qu'a l'entreprise d'appréhender la fiscalité [...] et son niveau de risque fiscal* »¹³²⁴. Dans le même ordre d'idée, pour Marie-Hélène PINARD-FABRO, « *l'audit fiscal consiste à valider la charge d'impôt d'une société ainsi qu'à identifier et quantifier les risques fiscaux éventuellement encourus par cette dernière* »¹³²⁵. Cette mesure du risque fiscal par le biais d'un audit est réalisable par un intervenant externe comme par un intervenant interne à l'entreprise privée.

730. Compte tenu des exigences d'indépendance, il est apparu dans un premier temps que l'auditeur, et notamment l'auditeur fiscal, soit externe à l'entité auditée. Pour Marie-Hélène PINARD-FABRO, « *[l'audit] s'inscrit en tout premier lieu parmi les diligences du commissaire aux comptes lorsqu'il intervient dans le cadre de sa mission annuelle de contrôle des comptes. Il s'agit alors pour lui de vérifier que les obligations fiscales de la*

¹³²² Serge GUINCHARD (*sous la dir.*), *op.cit.*, p.108.

¹³²³ Martial CHADEFAX, *op.cit.*, p.12.

¹³²⁴ Jean-Luc ROSSIGNOL, *art.cit.*, p.27.

¹³²⁵ Marie-Hélène PINARD-FABRO, « Focus sur l'audit fiscal », *Bulletin Fiscal Francis Lefebvre*, n°11/08, novembre 2008, p.865.

*société auditée ont été correctement remplies [...] »¹³²⁶. Les entreprises peuvent aussi avoir tendance à faire appel à leur expert-comptable¹³²⁷. Au-delà, l'activité de conseil externe en matière fiscale s'est largement développée. Ainsi, « *les experts, conseils juridiques et fiscaux ou comptables sont des partenaires habituels des entreprises [...]. Ils peuvent intervenir [...] pour donner leur sentiment sur la situation fiscale de leurs clients (audit fiscal)* »¹³²⁸. Le contrat d'audit fiscal peut prévoir qu'il portera sur l'ensemble de la situation fiscale de l'entreprise, comme sur une imposition particulière. Comme le remarque Marie-Hélène PINARD-FABRO, « *les impôts et taxes [examinés par l'auditeur] dépendent bien entendu du secteur d'activité dans lequel l'entité évolue, étant précisé que l'audit fiscal concerne essentiellement les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés et que l'audit de cet impôt revêt un caractère incontournable* »¹³²⁹. La jurisprudence révèle parfois des audits fiscaux réalisés sur seulement un impôt particulier. Par exemple, dans un arrêt du 19 juin 2013, la chambre civile de la Cour de cassation¹³³⁰ a été amenée à régler un litige portant sur « *une convention intitulée "audit de taxe professionnelle" par laquelle [une société], qualifiée dans le domaine finances-audit-conseil et gestion des risques financiers et d'assurances, s'est engagée à effectuer pour le compte [d'une autre société] "l'analyse des critères de calcul de la taxe professionnelle à laquelle elle [était] assujettie" ».**

731. La pratique s'est ensuite orientée vers l'audit interne. Selon Jacques RENARD, « *la fonction d'audit interne n'est apparue en France que dans les années 1960, encore largement marquée par ses origines de contrôle comptable. Ce n'est véritablement qu'à*

¹³²⁶ Marie-Hélène PINARD-FABRO, *L'audit fiscal*, Francis Lefebvre, 2008, p.13. Il convient toutefois de préciser que le III l'article L.822-11 du code de commerce dispose qu'« *il est interdit au commissaire aux comptes d'une personne ou d'une entité [...] les services portant atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes qui sont définis par le code de déontologie* ». Or, ledit code précise, à son article 10, qu'« *il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité dont il certifie les comptes [...] tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes* », dont « *la fourniture de toute prestation de service, notamment de conseil en matière juridique, financière ou fiscale* ». Les propos de Marie-Hélène PINARD-FABRO doivent donc être strictement circonscrits. Ils signifient seulement que l'audit fiscal est un des éléments de l'appréciation des comptes concourant à leur certification. Il n'est pas possible pour le commissaire aux comptes de réaliser un audit fiscal pour une entité à côté de sa mission de certificateur pour cette même entité.

¹³²⁷ Voir en ce sens, Jean-Luc ROSSIGNOL, « Fiscalité et profession comptable », *Les Nouvelles Fiscales*, n°896, 15 juillet 2003, p.21.

¹³²⁸ Michel BOUVIER Marie-Christine ESCLASSAN et Jean-Pierre LASSALE, *Finances publiques*, LGDJ, 15^{ème} éd., 2016, p.675.

¹³²⁹ Marie-Hélène PINARD-FABRO, « Focus sur l'audit fiscal », *art.cit.*, p.866.

¹³³⁰ Cour de cassation, chambre civile 1, 19 juin 2013, n°12-20.832, Société Groupe Altax contre Société Covinor, note Bertrand FAGES et Hugo BARBIER, *RTD Civ.*, n°4, octobre 2013, pp.834-836 ; inédit au bulletin.

partir des années 1980 que l'originalité et les spécificités de la fonction d'audit interne commencèrent à se dégager et à se préciser »¹³³¹. Il convient en effet de bien distinguer audit interne et contrôle interne. L'IFACI définit ainsi l'audit interne comme « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systémique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ». De son côté, le contrôle interne est défini comme « un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui contribue à la maîtrise de ses activités [...] et doit lui permettre de prendre en compte de manière appropriée les risques ». En matière fiscale, la fonction d'audit interne s'est ensuite traduite par la mise en œuvre, au sein de l'entreprise, d'une fonction fiscale. Ainsi, pour Philippe THIRIA, « depuis plusieurs années, un audit interne du risque s'est substitué progressivement dans les entreprises à l'ancien audit comptable et cette évolution a touché notamment le domaine fiscal : à l'audit des comptes d'impôt [...] a succédé un audit du risque mené conjointement par le directeur fiscal et l'auditeur interne et qui consiste à identifier les risques potentiels [et] à y associer les mesures internes qui permettent de les réduire »¹³³². Dès lors, pour Hervé BIDAUD, « la fonction fiscale qu'elle soit représentée dans les grandes entreprises par les directeurs fiscaux ou dans les entreprises de taille moyenne par les directeurs financiers doit [notamment] s'engager sur l'état des risques fiscaux »¹³³³, dans le but de les maîtriser.

732. Les préoccupations en matière de maîtrise des risques par une entité se sont étendues au secteur public. Les risques fiscaux, comme l'ensemble des risques, sont alors pris en considération, par l'usage des techniques d'audit, qu'elles soient internes ou externes. Malgré quelques adaptations, les personnes publiques tentent de maîtriser les risques fiscaux associés à la charge d'imposition pesant sur leurs biens, de manière similaire aux personnes privées.

¹³³¹ Jacques RENARD, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Eyrolles, 9^{ème} éd., 2016, p.25.

¹³³² Philippe THIRIA, « Trois nouveaux domaines de responsabilité : audit des risques, taux effectif d'impôt, adaptation à la nouvelle donne comptable et juridique », intervention au colloque organisé par le groupement français de l'Association fiscale internationale et la chambre de commerce et d'industrie de Paris, *La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis*, 21 mars 2005.

¹³³³ Hervé BIDAUD, intervention au colloque *La fonction fiscale dans l'entreprise dans l'entreprise : les nouveaux défis*, précit.

2. *L'usage de l'audit fiscal par les personnes publiques*

733. La tendance à l'assimilation du secteur public au secteur privé se traduit par l'imposition du premier sur ses biens selon une logique fonctionnelle. Cette charge fiscale s'accompagne naturellement des mêmes risques fiscaux que ceux subis par les entreprises privées. Il est donc logique que les personnes publiques tentent de se prémunir de la survenance de ce risque en s'appuyant sur des moyens similaires. Dès lors, « *l'introduction dans la sphère publique d'une logique de gestion qui fait appel avec des spécificités aux méthodes utilisées dans le cadre du management des entreprises* » se traduit par le fait que « *les contrôles prennent une dimension nouvelle en devenant des éléments fondamentaux du système d'information budgétaire et comptable* »¹³³⁴. La logique de management des entreprises évoquée introduit, il convient de le rappeler, un management par les risques. La maîtrise de ces risques est alors essentielle dans le cadre de la gestion de l'entreprise. L'assimilation des personnes publiques aux personnes privées implique que le management par les risques soit une donnée importante de l'action publique. Le secteur public est donc amené à maîtriser ces risques, parmi lesquels figure le risque fiscal. Ce dernier peut être limité par le biais d'audits fiscaux.

734. Les audits fiscaux dans le secteur public peuvent d'abord être le fait d'intervenants externes, à l'image de ce qui est prévu dans le secteur privé. Le contrat passé par la personne publique reprend alors les mêmes éléments que celui passé par une entreprise privée. Il convient toutefois de préciser qu'une convention d'audit conclue par une personne publique doit respecter le droit de la commande publique.

735. Surtout, les personnes publiques tentent de mettre en œuvre, depuis quelques années, une activité d'audit interne. Il s'agit d'y voir ici une démarche globale de maîtrise des risques. Il n'y a pas encore de fonction fiscale au sein de ces structures, comme c'est le cas dans les entreprises privées. Toutefois, la dimension fiscale ne peut être délaissée puisque les risques associés peuvent entraîner des charges supplémentaires importantes pour elles.

736. La mise en œuvre d'une activité d'audit interne a été refondée par l'Etat suite à l'adoption du décret n°2011-775 du 28 juin 2011 relatif à l'audit interne dans

¹³³⁴ Michel BOUVIER et *al.*, *op.cit.*, p.488.

l'administration. Son article 1 dispose que « *dans chaque ministère, un dispositif de contrôle et d'audit interne, adapté aux missions et à la structure des services et visant à assurer la maîtrise des risques liés à la gestion des politiques publiques dont ces services ont la charge, est mis en œuvre* ». Par ailleurs, ce même article définit l'audit interne comme « *une activité exercée de manière indépendante et objective qui donne à chaque ministre une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour l'améliorer* ». Il ajoute que « *l'audit interne est une activité exercée de manière indépendante et objective qui donne à chaque ministre une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour l'améliorer* ». Ce faisant, la définition se rapproche très largement de celle proposée par l'IFACI pour les entreprises privées¹³³⁵, remplaçant seulement le terme « *organisation* » par « *chaque ministère* ». A la différence des entreprises privées, comme le montre Hervé BOULLANGER, « *l'audit interne s'est donc introduit dans les préoccupations des administrations publiques, non par nécessité d'optimiser les fonctions "métiers", mais pour s'adapter à la certification des comptes de l'Etat* »¹³³⁶. Toutefois, « *l'audit interne, qui complète l'analyse des résultats du contrôle de gestion par une analyse des risques est également un outil complémentaire dans la démarche d'amélioration de l'efficacité, de l'efficience et de la qualité de l'action publique* »¹³³⁷. Dès lors, la composante « *analyse des risques* » de l'audit interne peut fournir aux services de l'Etat assujettis à certains impôts des informations nécessaires à la maîtrise des risques fiscaux pesant sur leurs activités ou sur leurs biens. De plus, le décret de 2011 a instauré un comité d'harmonisation de l'audit interne. Il a pour mission notamment de veiller à harmoniser les pratiques et la méthodologie de travail dans chaque département ministériel. Il a ainsi publié un cadre de référence de l'audit interne dans les administrations de l'Etat en juin 2013 qui introduit un code de déontologie propre aux auditeurs internes qui reprend largement le code de déontologie prévu pour le secteur privé.

737. En ce qui concerne les collectivités territoriales, une telle harmonisation des pratiques n'a pas été prévue. Toutefois, comme le montre Elodie PORTELLI, « *dans [ces collectivités], qui s'administrent de manière autonome, la fonction d'audit interne s'est développée au gré des initiatives et des besoins* »¹³³⁸. D'ailleurs, l'IFACI, chargée

¹³³⁵ Voir en ce sens, *supra.*, n°728.

¹³³⁶ Hervé BOULLANGER, « L'audit interne dans le secteur public », *RFAP*, n°148, avril 2013, p.1033.

¹³³⁷ Hervé BOULLANGER, *art.cit.*, p.1031.

¹³³⁸ Elodie PORTELLI, *Audit interne des collectivités territoriales*, Ellipses, 2013, p.5.

d'élaborer les normes de l'audit interne, possède un groupe professionnel « Collectivités territoriales » qui a proposé une définition de l'audit interne adaptée aux collectivités territoriales. Pour lui, « *l'audit interne est une activité indépendante et objective qui contribue à donner à une collectivité territoriale une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations et lui apporte ses conseils pour améliorer son fonctionnement [...]. Il aide cette collectivité à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité* ». Finalement, la définition proposée est quasiment similaire à celle adoptée pour les entreprises privées. Seuls les termes « *organisation* » et « *gouvernement d'entreprise* » sont remplacés par « *collectivité territoriale* » et « *gouvernance* ». Les méthodologies et les normes d'audit sont également similaires¹³³⁹. L'élaboration d'une cartographie des risques est donc nécessaire. Elle s'appuie généralement sur les modèles existants dans le cadre de l'entreprise. Le risque fiscal doit donc y être intégré. En revanche, à la différence des entreprises privées, les entités publiques, notamment les collectivités publiques n'organisent pas une fonction fiscale propre, comme cela peut être prévu dans l'organigramme de certaines entreprises privées. Un audit fiscal interne peut toutefois être réalisé, dans la mesure où les entités publiques et notamment les collectivités territoriales sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée. Cet impôt représente les plus gros risques d'interprétation et donc de redressement.

738. La fiscalité sur les biens, est génératrice d'un risque. Il peut entraîner des rehaussements d'imposition qui peuvent avoir de lourdes conséquences sur la situation des entités soumises à l'impôt, qu'elles soient publiques ou privées. Dès lors, celles-ci sont amenées à prendre des mesures nécessaires à la maîtrise de ce risque fiscal. Ces mesures peuvent être d'ordre comptable ou d'ordre fiscal. Elles peuvent se traduire par l'adoption de comportement ou par l'intégration d'une activité, par le biais de l'audit, favorables à l'élimination du risque. Dans un contexte d'assimilation des personnes publiques aux personnes privées, les premières tentent de s'approprier les méthodes et moyens fournis par l'expérience des secondes, qui restent toutefois en avance sur l'intégration de la maîtrise du risque. Il convient cependant de remarquer une neutralisation des comportements et des différences entre ces différentes entités face au

¹³³⁹ Voir en ce sens, Elodie PORTELLI, *op.cit.*

risque fiscal. Il en va de même lorsqu'il s'agit d'anticiper le risque fiscal et non plus de tenter de l'éliminer.

Section 2. L'assimilation globale de la maîtrise du risque fiscal par sa prévision

739. La maîtrise du risque fiscal peut s'opérer en amont de la survenance du risque. Deux stades peuvent être distingués. Il peut s'agir de l'anticipation des conséquences de l'existence d'un risque. Dans ce cas, la maîtrise du risque se traduit principalement d'un point de vue comptable par la constitution de provisions, qui permettent de donner une image plus fidèle des résultats de l'entreprise. Les conséquences de la survenance du risque ne sont pas sûres. Il n'est donc pas certain que l'opération réalisée fasse encourir un risque fiscal. Mais il convient d'en traiter les possibles effets, en amont, d'un point de vue comptable (§1). Par ailleurs, une entité, publique ou privée, peut prévoir les effets fiscaux d'une opération future sur ses biens. Des relations administratives sont alors nécessaires (§2).

§ 1. La prévision comptable similaire du risque fiscal pesant sur les biens du contribuable par la constitution de provision

740. « *La provision repose sur une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers* »¹³⁴⁰. Il convient alors d'inscrire cette sortie de ressources dans les comptes de l'entité, par anticipation. L'existence du risque fiscal, matérialisé par de possibles rehaussements ou rappels d'impositions peut alors être pris en compte dans la constitution de provisions. L'intérêt est alors de donner une image fidèle des comptes de l'entreprise en anticipant une sortie de ressources. Ces provisions peuvent être prises en compte dans l'établissement de l'impôt sur les sociétés. Surtout, elles permettent à l'entité de montrer qu'elle maîtrise les risques, notamment fiscaux, qui peuvent être encourus. Ces techniques, d'abord utilisées par les entreprises privées (A) ont été reprises par les personnes publiques (B).

¹³⁴⁰ Maurice COZIAN et al., *Précis de fiscalité des entreprises, op.cit.*, p.186.

A. *L'usage des provisions par les entreprises privées*

741. Selon le BOFiP, « *une provision est une déduction opérée sur les résultats d'un exercice en vue de faire face ultérieurement à une perte ou à une charge dont l'objet est nettement précisé. La réalisation, incertaine de cette perte ou de cette charge, est rendue probable en raison d'évènements survenus au cours de l'exercice et qui existent toujours à sa clôture* »¹³⁴¹. D'un point de vue fiscal, le 5° de l'article 39 du code général des impôts prévoit des provisions pour pertes et des provisions pour charges. La typologie des provisions comptables est un peu différente. Le plan comptable général prévoit ainsi des provisions pour risques et charges et des provisions pour dépréciations. Parmi les risques anticipés comptablement par une provision figure le risque fiscal. Deux stades vont être distingués. D'une part, lorsqu'un redressement fiscal a été établi par l'administration mais qu'il est contesté par l'entité, une provision peut être comptabilisée pour litige (1). D'autre part, dès lors qu'une vérification de comptabilité est en cours à la clôture annuelle des comptes, une provision pour impôt peut être inscrite (2).

1. *La constitution d'une provision pour litige en cas de contestation d'un redressement fiscal*

742. L'article 941-15 du règlement de l'autorité des normes comptables n°2014-03 consolidé, relatif au plan comptable général, prévoit que « *le compte 151 "provisions pour risques" enregistre toutes les provisions destinées à couvrir les risques identifiés inhérents à l'activité de l'entité tels que ceux résultant des garanties données aux clients ou des opérations traitées en monnaies étrangères* ». Ce compte est subdivisé en plusieurs comptes, dont le compte 1511. Ce dernier prévoit la constitution de provisions pour litige. Dès lors qu'une entreprise est engagée dans un litige qui peut avoir des répercussions pécuniaires, elle devra constituer une telle provision. Or, les litiges fiscaux entrent assurément dans ce cas de figure. Ces litiges consistent en la contestation d'un redressement fiscal opéré par l'administration, généralement à la suite d'une vérification de comptabilité. C'est d'ailleurs ce que reconnaît la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). Son Bulletin indique dès 1976 que lorsqu'un redressement fiscal est opéré suite à une vérification de comptabilité, « *le contribuable conserve le droit d'exercer un recours contentieux. A moins que la société n'y ait*

¹³⁴¹ BOI-BIC-PROV-10-10.

renoncé, il n'y a donc pas lieu, à la suite de la notification, de faire immédiatement les redressements ; en revanche, il faudra constituer une provision pour risques, et plus exactement une provision pour procès en cours en raison d'un risque de condamnation »¹³⁴². Cet avis a été repris en 1992, la CNCC rappelant « *qu'un contentieux fiscal résultant d'une vérification n'est pas, en soi, différent des autres litiges provenant, par exemple, d'un procès en cours ou imminent* »¹³⁴³.

743. En vertu des articles 322-1 et suivant du règlement relatif au plan comptable général, deux conditions doivent alors être respectées, tenant, l'une à une obligation à la clôture des comptes et l'autre à la sortie de ressources sans contrepartie.

744. Tout d'abord, une provision pour litige ne peut être constituée que si l'entreprise doit faire face à une obligation à la clôture de son exercice. Dans le cadre d'un litige fiscal, cela correspond aux différents rappels d'impôts et des amendes ou pénalités. Le Conseil d'Etat a d'ailleurs pu relever, dans un arrêt du 21 janvier 1991¹³⁴⁴, qu'une proposition de rectification de comptabilité pouvait justifier la constitution d'une provision pour litiges. En l'espèce, « *une première notification de redressement, concernant [une] opération de dation en paiement [...], avait [...] été adressée au gérant de la société* ». Un contentieux fiscal avait été engagé au sujet de l'évaluation de cette dation. Dès lors, le Conseil d'Etat a estimé que « *la société a pu, au regard des principes comptables, comprendre, sous [la provision pour risques], les conséquences pécuniaires risquant de résulter pour elle du différend qui l'opposait à l'administration fiscale* ».

745. Ensuite, la sortie de ressources doit être probable et réalisée sans contrepartie déterminée. Dans le cas de rehaussement d'imposition, l'absence de contrepartie est évidente. Celle tenant à la probabilité de sortie des ressources doit être précisée. Il convient alors de considérer la position de l'administration fiscale et les chances d'aboutissement du recours de l'entreprise. En réponse à une question écrite du 12 avril 1993, du député Yves COUSSAIN, le ministre du budget, Nicolas SARKOZY, a ainsi précisé que « *lorsque le contribuable entend contester les redressements notifiés et dispose pour cela d'arguments étayés, il n'est pas tenu de comptabiliser une*

¹³⁴² Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°21, mars 1976, p.106.

¹³⁴³ Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°85, mars 1992, p.186.

¹³⁴⁴ CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 21 janvier 1991, n°76390, SARL Cabinet Henri Melhem, *Dr. Fisc.*, n°44, 30 octobre 1991, comm. 2082 ; *RJF*, n°3, mars 1991, n°262 ; inédit au recueil.

provision »¹³⁴⁵. Comme le précise le bulletin officiel des finances publiques, l'entreprise « ne peut constituer une charge sur une charge qui n'est qu'éventuelle »¹³⁴⁶. Le Conseil national des commissaires aux comptes prévoit, dans ce cas, que « pour ce qui concerne les redressements notifiés par l'administration fiscale qui apparaissent non fondés à la société et pour lesquels elle ne constituerait pas, en conséquence, de provisions, la société indique sa position (généralement appuyée par des experts), dans l'annexe, voire dans le rapport de gestion, sans avoir à mentionner le montant des rappels d'impôts correspondant à une charge éventuelle »¹³⁴⁷. En revanche, dès lors que le risque est davantage avéré, c'est-à-dire que l'entreprise ne dispose pas d'arguments étayés à l'appui de son recours, cette dernière doit constituer une provision. Le BOFiP se contente de préciser que lorsque « l'entreprise ne dispose pas d'arguments étayés, les rappels constatés donnent lieu à la constitution d'une provision pour risques ». Plus précisément, il s'agira d'une provision pour litiges, inscrite au compte 1511. Comme le rappelle la CNCC, « la société apprécie les risques encourus en fonction du degré de probabilité de la charge fiscale pouvant découler de la notification de redressements reçue et en provisionne les conséquences dès lors que les redressements envisagés sont susceptibles de générer une charge certaine ou probable »¹³⁴⁸. Si, malgré la notification de redressement, la sortie de ressources ne peut être déterminée avec une précision suffisante, la provision ne peut être constituée. C'est ce qu'il ressort de l'article 322-4 du règlement relatif au plan comptable qui dispose qu'« un passif n'est pas comptabilisé dans les cas exceptionnels où le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante ». Cette provision peut être constituée alors même que le recours aurait peu de chances d'aboutir favorablement. Ainsi, dans une décision du 4 décembre 2013¹³⁴⁹, le Conseil d'Etat a rappelé « qu'il n'appartient pas au juge de l'impôt d'apprécier les chances de succès [du recours] » pour valider l'inscription dans les comptes d'une provision pour litiges. Dans ses conclusions sous cet arrêt, le rapporteur public Vincent DAUMAS précise que « cette jurisprudence d'apparence très libérale s'explique très bien : [il s'agit de refuser] d'ouvrir un "procès dans le procès" en

¹³⁴⁵ Réponse de Nicolas SARKOZY, ministre du budget, à la question écrite n°9 du député Yves COUSSAIN, JOAN, 5 juillet 1993, p.1910.

¹³⁴⁶ BOI-BIC-PROV-30-20-20-310.

¹³⁴⁷ Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°85, mars 1992, p.186.

¹³⁴⁸ *Ibid.*

¹³⁴⁹ CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 4 décembre 2013, n°354228, Société civile Groupe Valois, *Dr. Fisc.*, n°12, 20 mars 2014, comm. 220 ; *RJF*, n°3, mars 2014, n°219 ; note Denis BENSUADE, *La Gazette du Palais*, n°178-179, 27 juin 2014, p.18 ; note Arnaud DE BISSY, *RJC*, n°3, mai 2014, pp.196-197 ; mentionné aux tables du recueil.

conduisant le juge de l'impôt, pour trancher un litige sur la déductibilité de la provision pour risque contentieux, à se mettre à la place du juge qui devra trancher le litige ayant justifié la constitution de la provision », l'issue d'un procès étant toujours aléatoire. Cette solution vaut donc également dès qu'un appel¹³⁵⁰ ou un pourvoi en cassation¹³⁵¹ est formé à l'encontre d'une précédente décision. Dès lors, que le recours à l'encontre du redressement ait peu de chances d'aboutir ou au contraire qu'il y ait une forte probabilité de succès pour l'entreprise, une provision pour risques, et plus précisément pour litiges, peut être déduite du résultat comptable.

746. Lorsqu'un risque fiscal est susceptible de se produire, par l'effet d'un redressement d'imposition contesté, l'entreprise peut anticiper sa survenance comptablement en déduisant de son résultat une provision pour litiges, prévue au compte 1511 du plan comptable général. Ce risque peut aussi être anticipé alors même que la vérification de comptabilité est en cours à la clôture des comptes et n'a donc pas pu entraîner un redressement fiscal. L'entreprise peut, dans ce cas de figure, prévoir une provision pour impôt.

2. La constitution d'une provision pour impôt en cas de vérification de comptabilité en cours à la clôture annuelle des comptes

747. Pour la CNCC, si la vérification fiscale est en cours et « *dans le cas où les points soulevés par l'administration au cours de la vérification fiscale, et connus à la date d'arrêt des comptes, paraissent fondés, la société en tire toutes les conséquences par la constitution de provisions appropriées* »¹³⁵². Plus précisément, il apparaît que le compte 155 « Provisions pour impôts » du plan compte général peut être utilisé dès lors qu'un contrôle fiscal est en cours et que l'entreprise anticipe un probable redressement ayant donc nécessairement pour conséquence de faire naître une créance quasi certaine envers

¹³⁵⁰ Voir en ce sens, par exemple, CE 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 22 octobre 1980, n°13474, *Dr. Fisc.*, n°7, 1981, comm. 285 ; *RJF*, n°12, décembre 1980, n°945 ; mentionné aux tables du recueil : « *considérant qu'en constituant, pour faire face aux conséquences que pourrait avoir pour elle le succès de l'appel introduit avant la clôture de l'exercice par le ministre de l'équipement, une provision d'un montant égal à celui des prétentions de l'adversaire, la société a retenu un mode de calcul qui, approprié aux circonstances, exprimait avec une précision suffisante le montant de la charge qu'elle pouvait s'attendre à supporter au cours d'un exercice ultérieur* ».

¹³⁵¹ Voir en ce sens, par exemple, CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 12 octobre 1992, n°76635, *SARL Garage Saint-Barthélémy* : « *compte tenu [...] du risque d'un pourvoi en cassation, la société [...] était en droit, dans les circonstances de l'espèce, de maintenir à la clôture de son exercice 1978 les provisions qu'elle avait précédemment constituées* ».

¹³⁵² Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°85, mars 1992, p.187.

le trésor public. D'après l'article 941-15 du plan comptable général, « *le compte 155 "provisions pour impôts" enregistre les provisions pour impôts qui correspondent à la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différée dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs* ». Ce compte relève donc davantage d'une provision pour charge que d'une provision pour risque. Toutefois, la CNCC suggère que l'existence d'un contrôle fiscal inachevé à la clôture de l'exercice peut entraîner la constitution par l'entreprise d'une provision pour impôts¹³⁵³. Dans ce cas, c'est davantage le risque associé à ce redressement que la charge directe d'impôt qui est pris en compte par l'entité contrôlée.

748. Deux conditions doivent être respectées pour qu'une telle provision soit constituée. Il convient tout d'abord de reconnaître l'existence d'une obligation à la clôture de l'exercice. Cette condition peut être délicate à appréhender dans la mesure où le contrôle, en cours, peut ne pas entraîner, finalement, d'obligations pour l'entreprise. Comme le suggère le plan comptable annoté « *l'obligation de l'entreprise vis-à-vis de l'administration fiscale existe lorsque l'infraction aux règles fiscales est certaine ou probable* »¹³⁵⁴. Cette certitude relative peut résulter, par exemple, d'un rapport d'expert ou encore de la sanction de faits semblables examinés dans une autre entreprise. Il est également possible de constater une obligation envers le trésor dès lors que, alors même que le contrôle n'est pas achevé, ce dernier a révélé un non-respect de certains textes fiscaux. Il convient ensuite de veiller à ce qu'une sortie de ressources soit probable. Selon la CNCC, « *un contrôle fiscal en cours et a fortiori une notification de redressement augmentent la probabilité de sortie de ressources. Ces évènements ne sont cependant ni une condition nécessaire, ni une condition suffisante pour démontrer la probabilité de sortie de ressources* »¹³⁵⁵. Si l'entreprise envisage d'opérer un recours contentieux à l'encontre du redressement fiscal futur, sa comptabilisation dépend alors de l'estimation des chances de succès. Il s'agit alors pour l'entreprise d'enregistrer non plus une provision pour impôts mais une provision pour litiges, voire de ne prévoir aucune provision si elle dispose d'arguments étayés¹³⁵⁶. Le montant de la provision pour impôt doit correspondre à la sortie de ressources la plus probable. Ainsi, comme le présente le plan comptable annoté, « *[pour estimer le montant de l'obligation], l'entreprise devra*

¹³⁵³ Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°125, mars 2002, p.123-126.

¹³⁵⁴ Yves DE LA VILLEGUERIN (*sous la dir.*), *Plan comptable annoté*, Groupe Revue Fiduciaire, 19^{ème} éd., 2015, p.103.

¹³⁵⁵ Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°125, mars 2002, p.125.

¹³⁵⁶ Voir en ce sens, *supra.*, n°739 et s.

évaluer isolément le montant théorique des redressements, en fonction de leur nature, en retenant une hypothèse de calcul définie comme étant l'hypothèse la plus probable »¹³⁵⁷.

749. Ces provisions déductibles comptablement peuvent également l'être fiscalement. En vertu de l'article 39 du code général des impôts, « *le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant [...] notamment : [...] 5° les provisions constituées en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que des évènements en cours rendent probables, à condition qu'elles aient été effectivement constatées dans les écritures de l'exercice* ». Les provisions pour impôts peuvent être déductibles fiscalement, selon le Conseil d'Etat. Ainsi, dans une décision du 25 octobre 1972¹³⁵⁸, il indique « *que si le 4° de [l'article 39 du code général des impôts] interdit aux entreprises de faire figurer dans leurs charges définitivement déduites du bénéfice de l'exercice [...] d'autres impôts que ceux qui ont été mis en recouvrement ou sont devenus exigibles au cours de l'exercice, le 5° du même texte les autorise à porter en provision au passif du bilan de clôture de l'exercice, et donc à déduire de manière anticipée, mais provisoire et révisable, de leurs résultats, les sommes destinées à faire face au paiement d'une quelconque des charges énumérées notamment aux 1° et 4° de l'article 39 qu'elles n'auront à supporter qu'ultérieurement* ». Pour cela, la charge doit être suffisamment précise, évaluée avec une approximation suffisante, être probable et être relative à des opérations effectuées durant l'exercice clos¹³⁵⁹. Or, le bulletin officiel des finances publiques précise que dans le cas où un contrôle fiscal est en cours d'achèvement à la clôture des comptes et que « *l'entreprise a eu connaissance [...] d'une probabilité de rappels d'impôts* » et que ces derniers ne peuvent être déterminés avec précision, « *l'entreprise peut alors constituer une provision pour risques* »¹³⁶⁰, qui sera en réalité une provision pour impôt. Cette provision pour risque peut donc être déductible, à condition que le rappel d'impôt qui résulterait de ce contrôle soit probable et que l'impôt qui subirait un rehaussement soit lui-même déductible¹³⁶¹. D'ailleurs, cette solution a été validée par la jurisprudence de certaines cours administratives d'appel,

¹³⁵⁷ Yves DE LA VILLEGUERIN (*sous la dir.*), *op.cit.*, p.103.

¹³⁵⁸ CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 25 octobre 1972, n°80122, Société X, conclusions Jacques DELMAS-MARSALET, *Dr. Fisc.*, n°43, 22 octobre 1973, comm. 1468 ; *Rec.* p.675.

¹³⁵⁹ Voir également en ce sens, CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 13 décembre 1972, n°81107 et 81108, Société X, conclusions Lucien MEHL, *Dr. Fisc.*, n°5, 29 janvier 1973, comm. 152 ; *Rec.* p.800 ; CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 3 juillet 1974, n°91946, Société X, conclusions Marie-Aimée LATOURNERIE, *Dr. Fisc.*, n°52, 23 décembre 1974, comm. 1602 ; *Rec.* p.396.

¹³⁶⁰ BOI-BIC-PROV-30-20-20-330 et s.

¹³⁶¹ Sur les impôts déductibles, voir BOI-BIC-CHG-40-30.

s'agissant des rappels de cotisations sociales. Ainsi, dans une décision du 6 mai 2010, la CAA de Versailles¹³⁶² a validé la réintégration d'une provision pour risque inscrite par une entreprise au seul motif « *qu'aucun contrôle n'avait été engagé, ni même envisagé* ». *A contrario*, il est envisageable donc qu'un contrôle engagé ou même seulement envisagé aurait pu permettre de valider cette déduction de provision. Le même raisonnement a été suivi par la CAA de Paris, le 12 juillet 2011¹³⁶³ ou encore par la CAA de Nantes, le 17 avril 2014¹³⁶⁴. Dans la première espèce, l'entreprise avait constitué une provision qui a été réintégrée par l'administration fiscale. Le juge a rejeté le recours du contribuable dans la mesure où « *le risque [de contrôle] n'était qu'éventuel dès lors qu'il n'est fait état d'aucun contrôle en cours ou de l'imminence d'un contrôle* ». Dans la seconde espèce, la cour administrative d'appel a validé la réintégration d'une provision pour risque. Pour elle, « *un tel risque restait purement éventuel à la clôture de l'exercice [...] dès lors qu'aucun contrôle n'avait alors été engagé, ni même annoncé* ».

750. Pour maîtriser le risque fiscal pesant sur elles, les entreprises peuvent l'anticiper par la voie comptable, par le biais de la constitution de provisions. Cela va leur permettre de donner une image plus fidèle de leur situation et, sous certaines conditions, leur permettre de modérer leur charge d'impôt sur les sociétés. L'appréhension du risque résultant des effets négatifs d'un contrôle, particulièrement d'un redressement fiscal, est un moyen nécessaire pour l'entreprise pour gérer le risque qui pèse sur elle. Ces techniques comptables ont été largement reprises par les entités de droit public, dans une optique similaire. Une égalité de traitement et donc une neutralité sont alors perceptibles en la matière.

B. L'usage des provisions par les personnes publiques en voie d'assimilation

751. A l'image de ce qui est prévu pour les personnes privées, et plus particulièrement pour les sociétés, les personnes publiques peuvent aussi constituer des provisions pour anticiper la survenance d'un risque fiscal. Cette possibilité est d'ailleurs largement reprise du plan comptable général pour la quasi-totalité des entités publiques, que ce soit pour les organismes dépendant de l'Etat (2) ou pour les autres entités, territoriales ou de

¹³⁶² CAA Versailles, 6 mai 2010, n°09VE01017, Société Brit Air.

¹³⁶³ CAA Paris, 12 juillet 2011, n°10PA00403, SARL Mallis Intérim.

¹³⁶⁴ CAA Nantes, 17 avril 2014, n°13NT00324, SA Polyclinique du Parc.

santé notamment (1). Seul l'Etat semble être traité différemment. Cela est logique compte tenu de sa situation particulière au regard des différentes impositions.

1. *L'usage des provisions par les entités territoriales et de santé similaire à celui des personnes privées*

752. Le plan comptable général prévoit deux cas de figure pour constituer des provisions en vue d'anticiper les conséquences de la réalisation d'un risque fiscal. Il s'agit de la provision pour litiges, au compte 1511, en cas de contestation d'un redressement fiscal et de la provision pour impôts, au compte 155, lorsqu'un contrôle fiscal est en cours à la clôture de l'exercice. Chacune de ces provisions est évidemment soumise à des conditions strictes pour pouvoir être déduite, comptablement et fiscalement. Ces deux ensembles de comptes se retrouvent largement dans les plans comptables applicables aux entités publiques soumises à l'impôt.

753. Les comptabilités en M14, M52 et M71, applicables respectivement aux communes, aux départements et aux régions font apparaître les provisions pour risques au compte 151. Ces différentes instructions comptables prévoient que « *ces provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisées quant à leur objet et que des événements survenus ou en cours rendent probables [...]. Elles n'ont qu'un caractère provisoire et ne peuvent être valablement constituées que dans deux cas : soit lorsque le risque envisagé n'est pas certain, mais probable ; soit lorsque le risque envisagé est certain mais n'est pas connu dans son montant exact [...]* »¹³⁶⁵, soit la définition proposée par le plan comptable général. Plus précisément, les provisions pour litiges sont inscrites au compte 1511, comme cela apparaît déjà dans le plan comptable général. Les instructions comptables applicables aux collectivités territoriales précisent alors que « *le compte 1511 enregistre les provisions destinées à couvrir la sortie de ressources probables résultant de litiges. Cette provision est constituée dès l'ouverture d'un contentieux en première instance contre la collectivité, à hauteur du montant estimé de la charge qui pourrait en résulter* »¹³⁶⁶. Elle prévoit que cette provision est constituée jusqu'à ce que le jugement soit définitif, de manière similaire à ce qu'envisage le plan comptable général. Cette similitude devrait donc permettre d'envisager le contentieux

¹³⁶⁵ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M14*, Tome I, version en vigueur au 1^{er} janvier 2017, p.16.

¹³⁶⁶ *Ibid.*

fiscal comme un litige particulier, pris en considération par ce compte 1511. Il semblerait logique de permettre aux collectivités de comptabiliser une provision pour risques dès lors qu'elles contestent un rehaussement d'imposition. Il s'agirait alors de respecter les conditions prévues pour les entreprises privées. Une telle provision pourrait être prévue, notamment, si l'entité ne dispose pas d'arguments étayés à l'appui de son recours¹³⁶⁷. Il est également nécessaire que la collectivité ait une obligation à la fin de l'exercice comptable et que la sortie de ressources soit probable.

754. Les instructions applicables aux collectivités territoriales ne font en revanche pas de références à la possible constitution de provisions pour impôts. Cette absence semble toutefois logique. Ce type de provisions, lorsqu'il s'agit d'identifier un risque fiscal, ne peut être comptabilisé que lorsqu'un contrôle est en cours au moment de la clôture de l'exercice comptable. Ces contrôles sont essentiellement opérés par le biais de vérification de comptabilité. Or, cette procédure est utilisée essentiellement en matière d'impôt sur les sociétés et de taxe sur la valeur ajoutée. Les collectivités territoriales peuvent être assujetties à ces impôts. Toutefois, seront concernés quasi-exclusivement leurs services à caractère industriel et commercial¹³⁶⁸. Les activités de ces services sont généralement retracées dans des budgets soumis à la nomenclature comptable prévue par l'instruction M4, applicable aux services publics locaux industriels et commerciaux.

755. Cette instruction reprend la présentation prévue par les instructions applicables aux collectivités territoriales en matière de provisions pour litiges. Par ailleurs, elle ajoute un compte 155 « provisions pour impôts », de manière similaire au plan comptable général. Elle y prévoit seulement que « *les provisions pour impôts enregistrent la charge probable d'impôts rattachable à l'exercice mais différé dans le temps et dont la prise en compte définitive dépend des résultats futurs* »¹³⁶⁹. Il s'agit là d'une reprise exacte de l'article 941-15 du règlement relatif au plan comptable général. Il semble alors logique que les conditions relatives à la constitution d'une provision pour impôts, lorsqu'un contrôle est en cours au moment de la clôture de l'exercice, soient reprises pour les organismes publics concernés. Ainsi, suivant les suggestions émises par la CNCC, les services publics locaux à caractère industriel et commercial, qu'ils soient ou non

¹³⁶⁷ Voir en ce sens, *supra.*, n°740 et s.

¹³⁶⁸ Voir en ce sens, *supra.*, n°302 et s. Les activités à caractère administratif peuvent marginalement être assujetties à la TVA (en ce sens, *supra.*, n°334 et s.).

¹³⁶⁹ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M4*, Tome I, version en vigueur au 1^{er} janvier 2017, p.16.

individualisés juridiquement, pourraient constituer des provisions pour impôts si un contrôle fiscal, notamment une vérification de comptabilité, est en cours et si une sortie de ressources est probable¹³⁷⁰.

756. Les établissements publics de santé et les établissements médico-sociaux sont tenus de respecter les nomenclatures M21 pour les premiers et M22 pour les seconds. Ces deux instructions comptables reprennent les dispositions précédentes en matière de provisions pour litiges. En revanche aucune des deux ne semblent prendre en compte des provisions pour impôts puisque le compte 155 n'apparaît pas dans les nomenclatures. Toutefois, l'instruction M21 permet la constitution de provisions pour redressements fiscaux par le biais du compte 1518 « autres provisions pour risques ». D'ailleurs, de manière étonnante, ce dernier prend en considération tant les cas de redressement notifié et contesté que les cas de contrôle fiscal en cours. Or, les premiers semblaient traditionnellement être comptabilisés par le biais du compte 1511 « provisions pour litiges ». Deux situations sont donc distinguées par le compte 1518 de l'instruction M21. Tout d'abord, un redressement a été notifié à l'établissement et il est contesté par ce dernier. L'établissement public de santé peut constituer une provision « *si la notification fait état d'infraction aux règles fiscales, lesquelles créent une obligation probable ou certaine pour l'entité d'avoir à payer des amendes ou pénalités [et] si la sortie de ressources est certaine ou probable du fait du bien-fondé de la position de l'administration* »¹³⁷¹. Ces deux conditions semblent donc s'approcher de celles nécessaires à la constitution d'une provision pour litiges, pour les entités soumises au plan comptable général. Ensuite, l'instruction envisage le cas où un contrôle fiscal est en cours. Là, « *un passif est à comptabiliser en fonction [des critères précédents] sous la forme [...] d'une provision pour risques si le montant est établi sur une base estimative* »¹³⁷². Ces données reprennent pour l'essentiel celles prévues par le plan comptable général pour l'inscription d'une provision pour impôts. Il est notable que l'instruction M21 prévoit également la situation où un contrôle n'a pas été encore engagé. Contrairement à la jurisprudence du Conseil d'Etat applicable aux entreprises soumises au plan comptable général¹³⁷³, elle permet la constitution d'une provision. Pour cela, « *à la clôture de l'exercice, l'obligation de l'établissement [doit présenter] un*

¹³⁷⁰ Voir en ce sens, *supra.*, n°745 et s.

¹³⁷¹ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M21*, Tome I, version en vigueur au 1^{er} janvier 2017, p.25.

¹³⁷² Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M21*, *précit.*, p.26.

¹³⁷³ Voir en ce sens, *supra.*, n°746 et s.

*caractère probable ou certain. Au cas présent l'existence d'une infraction fiscale doit être probable ou certaine. [Par ailleurs], la sortie de ressources qui découle de l'obligation doit elle-même présenter un caractère probable ou certain. La probabilité de la sortie de ressources s'apprécie en fonction des chances de réussite de l'établissement en cas de litige avec l'administration fiscale »*¹³⁷⁴. Cette solution est étonnante. Elle semble d'ailleurs peu réalisable en pratique. La connaissance d'une infraction peut être envisagée. En revanche, il est difficilement concevable que la sortie de ressources soit probable ou certaine dans la mesure où elle s'appuie justement sur, au moins, le commencement d'un contrôle fiscal.

757. Hormis ce cas de figure particulier, il apparaît que les établissements publics de santé et les organismes territoriaux sont traités de manière similaire aux personnes privées soumises au plan comptable général. Ils peuvent constituer des provisions en vue d'anticiper les conséquences d'un contrôle fiscal qui risquerait d'aboutir à un rehaussement d'imposition. Il s'agit donc pour eux de maîtriser le risque fiscal par un biais comptable, la technique des provisions pour risques ou pour impôts. Il en va de même pour les entités qui dépendent de l'Etat. Ce dernier, en revanche, est traité différemment.

2. L'usage particulier des provisions par les entités étatiques

758. La direction des finances publiques a adopté une instruction le 22 décembre 2016. Publié au bulletin officiel des finances publiques, section « gestion comptable publique », elle « décrit les modalités de mise en œuvre du recueil des normes comptables des organismes dépendant de l'Etat. Pour ces organismes, elle se substitue [...] aux référentiels comptables des instructions codificatrices M9 »¹³⁷⁵. Sont donc concernés par cette instruction, essentiellement, les établissements publics nationaux à caractère administratif, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial et les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel. Cette instruction reprend largement le plan comptable général au sujet des provisions que les entités peuvent comptabiliser. Ainsi, Le compte 1511 permet la constitution de provisions pour litiges. L'instruction se contente de prévoir qu' « elles sont constituées

¹³⁷⁴ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M21, précit.*, p.26.

¹³⁷⁵ Direction générale des finances publiques, *Instruction comptable commune*, BOFiP-GCP-17-0003 du 20 janvier 2017.

pour faire face au paiement de dommages-intérêts, d'indemnités ou de frais de procès ». En revanche, elle précise expressément la comptabilisation des redressements fiscaux. Ainsi, « *dans le cas d'un redressement fiscal contesté par l'établissement, une provision pour litige doit être constituée dès qu'apparaît un risque de condamnation* »¹³⁷⁶. L'instruction comptable reprend donc explicitement les avis prononcés par la CNCC au sujet du plan comptable général¹³⁷⁷. L'établissement public doit par ailleurs respecter les autres conditions permettant de comptabiliser une provision pour litiges, notamment le caractère probable de la sortie de ressources. De la même manière, si le compte 155 introduit les provisions pour impôts, l'instruction traite spécifiquement des cas de vérification fiscale en cours à la clôture de l'exercice. Elle prévoit que « *quand, à la clôture de l'exercice, une vérification fiscale est en cours et non terminée, il convient de prendre en compte la perte probable qui en résultera pour l'organisme et de constater un passif* »¹³⁷⁸, sous conditions. Non prévue explicitement par le plan comptable général, cette situation est réglée tant par la jurisprudence que par la CNCC. Les conditions sont également similaires. Il doit y avoir l'existence d'une obligation à la clôture et une sortie probable de ressources. La première dépend notamment du fait que « *des points de la législation fiscale ont été relevés comme non respectés par l'organisme* ». Quant à la probabilité de sortie de ressources, elle « *s'apprécie en fonction du bien-fondé de la position de l'organisme et de ses chances de succès en cas de recours* ». Dès lors, « *si [la sortie de ressource] ne peut pas être chiffrée avec précision, une provision pour risques est constituée par imputation au compte 155* »¹³⁷⁹.

759. Le recueil des normes comptables de l'Etat révèle également une prise en compte de certaines provisions. « *[La norme n°12 "passifs non financiers"] s'applique aux dettes non financières, aux provisions pour risques et charges et aux autres passifs* »¹³⁸⁰. Cette norme définit les provisions pour risques et charges. « *[Elles] correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise* »¹³⁸¹. Cette définition reprend donc globalement la définition des provisions envisagée par le plan comptable général. D'ailleurs, ces provisions doivent être comptabilisées si « *trois conditions cumulatives sont remplies : il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de*

¹³⁷⁶ Direction générale des finances publiques, *Instruction comptable commune, précit.*, p.232.

¹³⁷⁷ Voir en ce sens, *supra.*, n°739 et s.

¹³⁷⁸ Direction générale des finances publiques, *Instruction comptable commune, précit.*, p.234.

¹³⁷⁹ *Ibid.*

¹³⁸⁰ Ministère des finances, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, p.203.

¹³⁸¹ *Ibid.*

tiers ; il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation ; le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable »¹³⁸². L'évaluation doit être faite, dans ce cas, en fonction de l'hypothèse la plus probable, à l'image de ce qui est prévu par le plan comptable général. La note 13 de l'annexe du compte général de l'Etat pour 2016 donne une vision du contenu de ces provisions. Des provisions pour litiges peuvent ainsi être constituées. Toutefois, même s'il n'est pas exclu que l'Etat soit directement concerné par des litiges fiscaux, en tant que débiteur en matière d'impôts locaux, il sera surtout considéré comme le créancier. Les litiges concernent particulièrement les impôts d'Etat, auxquels ce dernier ne peut être assujéti. Par ailleurs, la constitution de provisions pour impôts, telles qu'entendues précédemment, est exclue. Ces dernières peuvent être comptabilisées dès lors qu'un contrôle fiscal est en cours, notamment par le biais d'une vérification de comptabilité. Or, ces procédures ne sont utilisables qu'à l'encontre des personnes morales assujétiées à l'impôt sur les sociétés ou à la TVA¹³⁸³. Pourtant, dans certains cas, l'Etat peut être concerné par celles-ci. Lorsqu'une exploitation à caractère industriel et commercial de l'Etat est instituée sous forme de budget annexe, elle dispose de l'autonomie budgétaire, et à ce titre, elle peut être redevable de l'impôt sur les sociétés notamment¹³⁸⁴. L'article 18 de la loi organique relative aux lois de finances dispose à leur sujet, notamment, qu'ils « *sont présentés selon les normes du plan comptable général* ». Cela implique donc que des provisions pour litiges et des provisions pour impôts peuvent être comptabilisées, de manière similaire aux entreprises privées.

760. La comptabilisation de provisions pour risques ou pour impôts répond bien à une logique d'anticipation de la survenance d'un risque fiscal pour le contribuable. Les contribuables publics et privés sont traités de manière neutre puisqu'un rapprochement des normes comptable a été largement effectué. Toutefois, si le risque n'est pas tout à fait certain de se réaliser, il n'en reste pas moins que sa survenance est très probable. Afin de mieux maîtriser ce risque, les contribuables peuvent anticiper l'existence même de ce risque. Il s'agit pour eux d'établir, en amont, des relations avec l'administration fiscale.

¹³⁸² *Ibid.*

¹³⁸³ Il convient de rappeler que le BOFiP précise que la vérification porte sur « *la comptabilité d'une entreprise individuelle ou instituée sous forme de société ou d'une personne morale de droit public qui serait passible de l'impôt sur les sociétés ou soumise à la TVA* » (BOI-CF-DG-40-20-40).

¹³⁸⁴ Voir en ce sens, *supra.*, n°304 et s.

§ 2. La prévision du risque fiscal pesant sur les biens par les relations administratives

761. L'objectif de maîtrise du risque lié à l'imposition de leurs biens est commun aux entités publiques et aux personnes privées. Il peut être réalisé si le contribuable entre en relation avec l'administration fiscale, en amont de l'existence du risque. L'usage du rescrit est à ce titre privilégié, depuis longtemps (A). Cet instrument est d'ailleurs ouvert à tous les contribuables, de manière neutre. Plus récemment, l'administration promeut des méthodes contractuelles pour anticiper la survenance même d'un risque fiscal (B). Les pratiques prennent des formes différentes, selon que le contribuable est public ou privé. Il n'est donc pas possible de réellement parler de neutralité dans ce cadre.

A. *La prévision du risque fiscal par l'usage traditionnel du rescrit*

762. Le rescrit est défini par le Conseil d'Etat, comme « *une prise de position formelle de l'administration, qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure* »¹³⁸⁵. L'attitude active du contribuable, public ou privé, qui utilise le rescrit démontre une volonté marquée d'anticiper l'existence même d'un risque fiscal. En effet, il lui permet de se prémunir contre les conséquences dommageables d'un contrôle. Il s'agit alors pour le contribuable de maîtriser le risque fiscal. Le rescrit est au service tant des personnes publiques que des personnes privées. Les contours du rescrit ne sont pas totalement déterminés avec précision (1). En revanche, les conditions pour permettre de bénéficier de la garantie sont strictement définies (2).

1. *Les contours du rescrit*

763. Il a été introduit par l'article 19 de la loi n°87-502 du 8 juillet 1987 modifiant les procédures fiscales et douanières. Ces dispositions sont codifiées à l'article L.80 B du livre des procédures fiscales. Si cet article a été modifié à de nombreuses reprises, l'essentiel de la définition du rescrit n'a pas changé. En effet, il prévoit depuis 1987 que « *la garantie prévue au premier alinéa de l'article L.80 A est applicable lorsque*

¹³⁸⁵ Conseil d'Etat, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, EDCE, La documentation française, 2014, p.20.

l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ».

764. La doctrine ne semble toutefois pas unanime sur la base juridique à retenir quant à l'identification du rescrit. Ainsi, par exemple, pour Martin COLLET, il convient de distinguer les procédures prévues à l'article L.80 A et celles organisées à l'article L.80 B, bien que ce dernier renvoie au premier. Pour lui, « *le livre des procédures fiscales (spécialement ses articles L.80 B et L.64 B) garantit les contribuables qui bénéficient d'un tel rescrit contre tout rehaussement d'imposition ultérieur* »¹³⁸⁶, le rescrit étant alors « *un prolongement de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales* ». C'est aussi ce que retient Xavier CABANNES qui distingue seulement les articles L.80 A et L.80 B. Il précise que le rescrit en matière fiscale est le domaine dans lequel « *ce mécanisme a connu ses développements les plus importants, avec tant un mécanisme de rescrit général (article L.80 B, 1^o, du LPF) que des mécanismes de rescrits spécifiques* »¹³⁸⁷. Il rappelle par ailleurs que « *lorsque l'administration vient interpréter [...] de manière générale, en dehors de toute application à la situation de fait personnelle du contribuable, la garantie découlant de cette interprétation in abstracto (article L.80 A, al. 1^{er}, du LPF) ne relève pas du rescrit* »¹³⁸⁸. L'ensemble des procédures décrites par l'article L.80 B sont donc admises comme étant des rescrits. En revanche, pour Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, il semble qu'il convient de distinguer les « *prises de position spontanée* » émanant de l'administration fiscale « *des prises de position sollicitée* ». Ils s'appuient sur la modification de l'article L.80 B adoptée par la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008. Pour ces auteurs, en effet, cette loi « *a fait clairement ressortir les deux formes que peuvent revêtir cette garantie. Son intervention conduit à distinguer les appréciations administratives spontanées des appréciations sollicitées – et obtenues – dans le cadre de la procédure, désormais légalisée, de rescrit général* »¹³⁸⁹. Plus précisément, ils estiment que le 1^o de l'article L.80 B s'intéresse aux prises de position spontanées quand le 2^o du même article traite des prises de position

¹³⁸⁶ Martin COLLET, *Droit Fiscal, op.cit.*, p.185.

¹³⁸⁷ Xavier CABANNES, « Le rescrit : le Conseil d'Etat cerne la notion et dessine des perspectives d'évolution », *Gestion et Finances publiques*, n°3-4, mars-avril 2015, p.77.

¹³⁸⁸ Xavier CABANNES, « Le rescrit : le Conseil d'Etat cerne la notion et dessine des perspectives d'évolution », *art.cit.*, p.78.

¹³⁸⁹ Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, *Droit fiscal général, op.cit.*, p.692.

sollicitées¹³⁹⁰. Seules ces dernières devraient être dénommées « rescrits ». Il apparaît toutefois que cette définition stricte peut être nuancée. Certes, le 1° de l'article L.80 B ne traite pas seulement des rescrits. La définition proposée par le Conseil d'Etat implique nécessairement une sollicitation de l'administration de la part du contribuable. Or, cet article laisse la possibilité d'envisager une prise de position de la part de l'administration de manière spontanée. Mais le 2° du même article est trop restrictif. Il n'institue qu'une obligation de réponse de la part de l'administration. Surtout, il n'est utilisable que pour un nombre limité d'articles du code général des impôts. Il semble pourtant que le rescrit puisse être utilisé pour l'ensemble des impositions prévues par ce code. Pour le Conseil d'Etat, d'ailleurs, « *le rescrit fiscal général prévu par [les dispositions de l'article L.80 B du livre des procédures fiscales] permet au contribuable d'interroger l'administration fiscale sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal en vue d'obtenir de cette dernière une prise de position formelle qui l'engage vis-à-vis du redevable [...]* »¹³⁹¹.

765. Il y a en revanche unanimité pour considérer que le rescrit est une garantie. Pour le Conseil d'Etat, notamment, « *il est toujours conçu comme une garantie et en cela il se distingue fondamentalement de l'avis donné par une autorité administrative* ». D'ailleurs, « *le rescrit n'est rescrit que parce qu'il n'a d'autre effet que d'accorder cette garantie* ».

2. *Les conditions de la garantie apportée par le rescrit général*

766. Le rescrit général implique donc plusieurs éléments pour qu'il soit considéré comme tel et constitué valablement. La lecture de l'article L. 80 B montre clairement que le rescrit apporte une garantie dès lors qu'il y a une prise de position formelle de la part de l'administration. Il doit donc s'agir « *d'une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale* »¹³⁹². La réponse doit porter sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal. Elle doit donc être *in concreto*. Dès lors, le rescrit ne peut être donné qu'à titre individuel au redevable de l'impôt. Pour le Conseil

¹³⁹⁰ L'article L.80 B du LPF dispose que *la garantie prévue au premier alinéa de l'article L.80 A est applicable : 1° lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal ; 2° lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de trois mois à un redevable de bonne foi qui : [...] b. a notifié à l'administration sa volonté de bénéficier des dispositions des articles 39 AB, 39 AC, 39 quinquies D, 39 quinquies DA ou des articles 39 quinquies E, 39 quinquies F, 39 quinquies FA, 39 quinquies FC, 44 sexies, 44 octies A ou 44 quinquies du code général des impôts* ».

¹³⁹¹ Conseil d'Etat, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, op.cit., p.24.

¹³⁹² BOI-SJ-RES-10-20-10-60.

d'Etat, « *peuvent seuls se prévaloir [des dispositions de l'article L. 80 B] les contribuables qui se trouvent dans la situation de fait sur laquelle l'appréciation invoquée a été portée, ainsi que les contribuables qui ont participé à l'acte ou l'opération qui a donné naissance à cette situation, sans que les autres contribuables puissent utilement invoquer une rupture à leur détriment du principe d'égalité* »¹³⁹³. Le redevable qui obtient une réponse sur sa situation fiscale par le biais du rescrit bénéficie d'une garantie inscrite à l'alinéa 1 de l'article L.80 A du livre des procédures fiscales. Cela implique donc des conditions supplémentaires pour qu'un rescrit puisse être valable. Cet alinéa implique que la garantie ne joue que s'il y a eu une imposition antérieure, primitive. Le Conseil d'Etat a ainsi jugé, par une décision du 6 juin 2007, que « *la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, auquel renvoie l'article L.80 B du même livre, ne peut être invoquée que pour contester les rehaussements d'impositions auxquels procède l'administration* ». Dès lors une société « *ne peut, en tout état cause, s'en prévaloir utilement pour contester les cotisations de taxe professionnelle en litige, qui n'ont pas le caractère de rehaussements* »¹³⁹⁴.

767. Lorsque l'ensemble de ces conditions est respecté, le redevable bénéficie d'une garantie similaire à celle prévue en cas de changement de doctrine. Comme l'indique l'article L. 80 A, un rehaussement d'imposition ne peut pas être établi dès lors que la cause de ce rehaussement « *est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration* ». Cette admission formelle par l'administration, dans le cas du rescrit, est facilement vérifiable puisqu'elle correspond à la réponse donnée par l'administration.

768. Le rescrit permet donc d'assurer une certaine sécurité juridique au profit du contribuable. Pour Benoît PLESSIX, par exemple, « *en tant qu'ils apportent à certains administrés des réponses individualisées et explicites destinées à leur donner des garanties juridiques sur les choix qu'ils entendent effectuer, les rescrits administratifs*

¹³⁹³ Conseil d'Etat, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 20 octobre 2004, n°249978, SA Etablissements Laurent Meunier, conclusions Laurent VALLEE, *BDCF*, n°1, janvier 2005, n°10 ; *RJF*, n°1, janvier 2005, n°59 ; note Henri De FEYDEAU, *BGFE*, n°1, février 2005, pp.20-21 ; note Vincent AGULHON, *Option Finance*, n°810, 29 novembre 2004, p.26 ; mentionné aux tables du recueil.

¹³⁹⁴ CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 6 juin 2007, n°284826, Société Orgachim, conclusions Stéphane VERCLYTTE, *BDCF*, n°10, octobre 2007, n°109 ; *RJF*, n°10, octobre 2010, n°1063 ; mentionné aux tables du recueil.

répondent assurément à l'objectif de sécurité juridique dont l'une des dimensions est [...] la recherche d'une meilleure sécurisation des initiatives personnelles »¹³⁹⁵. Ces initiatives personnelles illustrent la volonté des redevables, et notamment des entreprises, de se prémunir contre l'instabilité de la norme fiscale, son interprétation changeante et donc des conséquences négatives que des contrôles fiscaux peuvent entraîner. Le Conseil d'Etat reconnaît que « *sécuriser les projets des entrepreneurs requiert avant tout une plus grande permanence dans le temps de normes intelligibles* »¹³⁹⁶, ce qui est permis par le rescrit, entre autres. Anticipant ces difficultés d'interprétation, les entreprises utilisent donc ce mécanisme dans la perspective de maîtriser le risque fiscal qui pèse sur elles. Les particuliers et les entreprises ne sont pas les seuls à bénéficier de cette garantie. Tous les redevables sont concernés, comme le montrent les dispositions des articles L.80 A et L.80 B. Les collectivités publiques peuvent également se servir de cet instrument, de sorte que leurs situations fiscales sont traitées de manière neutre vis-à-vis des personnes privées, dans ce cadre de l'anticipation du risque fiscal. D'ailleurs, les collectivités territoriales sont particulièrement incitées à se servir du rescrit. Peu après sa création, la Direction Générale des Finances Publiques avait d'ailleurs annoncé que « *le recours à la procédure du rescrit sera encouragé pour permettre aux collectivités d'obtenir des prises de positions formelles de la DGFIP sur certaines opérations* »¹³⁹⁷.

769. Il est notable que dès lors que la réponse apportée par l'administration est rendue anonyme et publiée au bulletin officiel des finances publiques, elle perd sa qualification de rescrit. Elle reste toutefois intégrée à la doctrine administrative et, à ce titre, elle conserve la garantie offerte par l'article L.80 A du livre des procédures fiscales. Certains rescrits ainsi publiés ont pu être initiés par l'activité d'une collectivité publique. Ainsi en fut-il le cas du rescrit n°2009/46 du 15 septembre 2009 publié au bulletin officiel des finances publiques avant sa reprise. Il prévoyait que « *dans un souci de neutralité, et par analogie avec la solution décrite par l'administration en matière de financement par voie de crédit-bail, il est admis que la TVA afférente à la part de la redevance de PPP correspondant à l'investissement et à son financement puisse faire l'objet de la procédure de transfert du droit à déduction mentionnée à l'article 210 de l'annexe II au CGI au profit de son fermier* ». De la même manière le rescrit n°2009/50 du 24 octobre

¹³⁹⁵ Benoît PLESSIX, « Une réponse ? Le rescrit », *RDP*, n°1, janvier 2017, p.84.

¹³⁹⁶ Conseil d'Etat, Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets », *précit.*, p.34.

¹³⁹⁷ Direction générale des finances publiques, *La DGFIP et les collectivités locales : nouvelles prestations fiscales et financières et modernisation*, juillet 2009, p.12.

2006 avait été rendue anonyme et publié. Il précisait que les régions étaient autorisées « à transférer à la SNCF dans les conditions prévues par l'article 210 de l'annexe II au CGI la TVA ayant grevé le prix d'acquisition [...] des matériels de transports ferroviaire mis à la disposition de l'exploitant [...] ». Il convient d'ajouter que ces deux réponses ne sont désormais plus publiées. La doctrine peut toujours revenir, pour l'avenir, sur une interprétation formellement admise. Dans ces deux cas, la procédure du transfert du droit à déduction au fermier n'étant plus possible¹³⁹⁸, les interprétations de l'administration fiscale n'avaient plus lieu d'être.

770. De manière traditionnelle, les rapports entre le contribuable et l'administration sont verticaux. Le premier est dans une situation de contrainte face à la seconde. Même l'usage du rescrit, qui permet de maîtriser davantage le risque fiscal inhérent à ses relations, marque une relation de verticalité. Le contribuable interroge et il doit ensuite respecter la réponse de l'administration. Depuis quelques années, pourtant, une logique partenariale se développe. Elle permet au contribuable de maîtriser le risque qui pèse sur la fiscalité sur ses biens à travers un contrat conclu avec la direction générale des finances publiques. Les contribuables publics ne disposent pas des mêmes techniques offertes aux personnes privées. Toutefois la démarche proactive est similaire.

B. La prévision du risque par la contractualisation des rapports avec l'administration fiscale

771. Depuis une dizaine d'années, la direction générale des finances publiques propose aux collectivités qui le souhaitent d'établir un partenariat. L'idée est de permettre aux collectivités, et éventuellement à certains établissements publics, de bénéficier de l'expertise de l'administration. La matière fiscale est une des composantes de cette expertise, notamment dans son volet dépense (1). Parallèlement, l'administration fiscale a entamé une expérimentation qui conduit les entreprises, privées pour l'instant, à conclure un contrat avec elle. Le but est d'anticiper les contrôles fiscaux, et donc le risque de redressement qui s'ensuit. Ces conventions sont fondées sur un protocole, nommé « relation de confiance » (2). Si le contenu de chacun de ces mécanismes est différent, en revanche la logique partenariale est la même. Elle traduit la volonté de contractualiser des rapports, afin d'anticiper la survenance d'un risque fiscal.

¹³⁹⁸ Voir en ce sens, *supra.*, n°578 et s.

1. Une pratique propre aux collectivités publiques : le partenariat avec la DGFIP

772. La création de la Direction Générale des Finances Publiques (DGFIP) en 2008 s'est accompagnée d'une redéfinition de ses missions. Le décret n°2008-310 du 3 avril 2008 relatif à la direction générale des finances a permis la fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique. Ce décret avait participé à la mise en œuvre de la révision générale des politiques publiques initiée en juin 2007. Elle s'est accompagnée d'un pilotage du Conseil de Modernisation des Politiques Publiques (CMPP), présidé par le Président de la République. Le deuxième rapport du CMPP, adopté le 4 avril 2008, clarifie les objectifs de la DGFIP. Ainsi, « *la DGI et la DGCP sont regroupées au sein de la direction générale des finances publiques, avec quatre objectifs prioritaires : mieux répondre aux besoins des usagers en leur offrant un guichet fiscal unique [...] ; enrichir les prestations de conseil financier et fiscal aux collectivités locales ; améliorer la performance et l'efficacité des services de l'Etat [...] ; et améliorer le recouvrement de toutes les recettes publiques* »¹³⁹⁹. Or, le deuxième objectif d'enrichissement des « *prestation de conseil financier et fiscal aux collectivités locales* » s'est traduit en pratique par la mise en œuvre de moyens permettant à ces dernières d'assurer une certaine régularité fiscale, dans un but de maîtrise du risque fiscal.

773. En effet, les prestations de conseils financier et fiscal concernent d'abord l'aspect « recette » de la fiscalité. Il s'agit pour les collectivités d'avoir un seul interlocuteur capable de leur fournir rapidement les informations nécessaires à l'appréhension de leurs recettes fiscales. La direction générale des finances publiques a ainsi annoncé que « *la création de la DGFIP [permet] d'offrir aux collectivités un service unifié plus rapide et plus efficace, tout en conservant à l'échelon local un seul interlocuteur de proximité : le comptable [...]. Ce rapprochement de compétences [...] rend le soutien de la DGFIP aux collectivités plus homogène et plus réactif. A titre d'exemple, la transmission des bases de fiscalité directe locale [est] plus précoce [...]* »¹⁴⁰⁰. Mais cette expertise permet aussi aux collectivités d'assurer une meilleure sécurité juridique dans le cadre du volet « charge fiscale ». Pour la DGFIP, encore, « *[sa] création, et notamment le*

¹³⁹⁹ Conseil de modernisation des politiques publiques, 2^{ème} rapport présenté par Eric WOERTH, ministre du budget, 4 avril 2008, p.72.

¹⁴⁰⁰ Direction générale des finances publiques, *La DGFIP et les collectivités locales : nouvelles prestations fiscales et financières et modernisation*, op.cit., p.6.

rapprochement des compétences en matière de gestion, de conseil auprès des collectivités et de fiscalité permettront d'améliorer sensiblement la sécurité juridique des collectivités locales »¹⁴⁰¹. C'est aussi ce qu'annonce Frédéric IANNUCCI lorsqu'il indique que « *la création de la direction générale des finances publiques, en regroupant dans une même administration les services qui tiennent les comptes locaux et ceux qui s'assurent du respect de la réglementation fiscale, permet de mieux répondre à une attente très forte de la part des élus locaux sur la sécurité juridique de leurs choix fiscaux* »¹⁴⁰². Deux aspects sont alors initiés. D'une part, les collectivités territoriales peuvent s'adresser directement au comptable public dès lors qu'elles ont une interrogation sur le régime fiscal de certaines opérations, notamment de nature commerciale. Soit le comptable répond directement, soit il s'adresse lui-même au service de la DGFIP compétent. D'autre part, « *lorsque le comptable détectera, dans les opérations qui lui sont soumises, une situation présentant des risques pour la sécurité juridique de la collectivité, il se rapprochera d'elle pour l'aider, le cas échéant, à régulariser sa situation* »¹⁴⁰³.

774. L'objectif de sécurité juridique en matière fiscale passe par une mise en œuvre concrète. Elle se réalise par l'organisation d'un partenariat entre les collectivités territoriales et la DGFIP. Plus précisément, les collectivités sont invitées à conclure avec la DGFIP un engagement partenarial. Comme le résume Frédéric IANNUCCI, « *leur contenu est [...] souple [...] mais ils doivent néanmoins traiter des deux thèmes considérés aujourd'hui comme prioritaires : la fiabilisation des comptes locaux et le conseil fiscal et financier* »¹⁴⁰⁴. Comme le montre l'Association des Maires de France (AMF), l'engagement partenarial prolonge des pratiques plus anciennes. Il s'agissait tout d'abord de la charte de partenariat. « *Dès 1998, la direction générale de la comptabilité publique et l'association des maires de France avaient élaboré une convention de collaboration sous la forme d'une charte de partenariat. Déclinée localement, cette "convention cadre" était signée entre une commune et son comptable public* ». Surtout, un cadre partenarial avait été développé depuis 2003 entre les collectivités les plus importantes et la direction générale de la comptabilité publique « *sous la forme de*

¹⁴⁰¹ Direction générale des finances publiques, *op.cit.*, p.11.

¹⁴⁰² Frédéric IANNUCCI, « L'information et le conseil en matière fiscale et financière », *Gestion et finances publiques*, n°11, novembre 2009, p.914.

¹⁴⁰³ Direction générale des finances publiques, *précit.*, p.11.

¹⁴⁰⁴ Frédéric IANNUCCI, « La DGFIP partenaire des collectivités locales, un partenariat approfondi », *RFFP*, n°112, novembre 2010, p.149.

conventions de services comptable et financier ». Ces premières expériences ont été poursuivies, à la suite de la RGPP et de la création de la DGFIP, pour « *étendre tout en l'assouplissant le dispositif aux collectivités n'atteignant pas le seuil d'éligibilité* »¹⁴⁰⁵. Ces engagements partenariaux sont constitués d'une convention, de fiches-actions et d'un tableau de suivi. Les différentes actions sont articulées autour de quatre axes, dont le développement « *de l'expertise comptable, fiscale, financière et domaniale au service des responsables* ». Cet axe doit permettre notamment « *l'optimisation de la gestion de trésorerie ; l'information et le conseil en matière de fiscalité directe locale ; l'information et l'alerte en matière de TVA [...]* ».

775. Ce type de partenariat peut également être décliné au service des établissements publics. Un exemple topique est fourni par la convention nationale de partenariat signée entre la fédération nationale des offices publics de l'habitat et la direction générale des finances publiques en mars 2014. Comme l'indique cette convention « *il est recommandé par les signataires de la présente convention nationale que le partenariat entre le comptable public et l'office soit formalisé sous une forme conventionnelle déterminant des objectifs précis, partagés et évaluables dans la durée. Selon la taille de l'office public de l'habitat, cette convention prend la forme d'une convention de service comptable et financier pour les établissements gérant plus de 10 000 logements ; d'un engagement partenarial pour les autres offices* »¹⁴⁰⁶. Ce partenariat s'établit donc directement sur le modèle existant pour les collectivités territoriales. Selon les termes de la convention, et grâce à cette dernière, « *le comptable public peut désormais tenir le rôle d'interlocuteur fiscal unique de l'office afin de sécuriser ses choix fiscaux notamment* »¹⁴⁰⁷. La convention décline ensuite différents axes et actions-type. L'axe 4, notamment, prévoit « *l'enrichissement de l'expertise et des conseils délivrés aux dirigeants de chaque office public de l'habitat pour améliorer sa gestion* ». Or, parmi les actions-type de cet axe figure « *l'expertise et le conseil dans le domaine fiscal* », par le biais de « *l'appui du comptable et de la DDFiP/DRFiP à la gestion des obligations fiscales dans le champ non concurrentiel (taxe sur les salaires,...)* » et « *l'appui du*

¹⁴⁰⁵ Association des Maires de France, *L'engagement partenarial*, 1^{er} avril 2010, p.1.

¹⁴⁰⁶ Convention nationale de partenariat entre la fédération nationale des Offices Publics de l'Habitat et la Direction générale des finances publiques, mars 2014, p.6.

¹⁴⁰⁷ *Ibid.*

comptable et de la DDFiP/DRFiP à la gestion des obligations fiscales dans le champ concurrentiel (taxe sur la valeur ajoutée,...) »¹⁴⁰⁸.

776. Le partenariat qui existe entre la direction générale des finances publiques et les collectivités est global. La maîtrise de la régularité fiscale n'est qu'un des points d'un des axes des conventions conclues. Il en va différemment du protocole que peut conclure une entreprise avec l'administration fiscale. Cette dernière a lancé une expérimentation récemment, entièrement tournée vers la sécurisation fiscale des entreprises. Il s'agit de la « relation de confiance ».

2. Une pratique en cours d'expérimentation au sein des entreprises privées : la relation de confiance

777. Comme l'a justement énoncé Gilles CARREZ, « *la sécurité fiscale est un volet essentiel de la sécurité juridique en général* »¹⁴⁰⁹. Or, le risque qui découle particulièrement de potentiels contrôles fiscaux est à même d'engendrer une insécurité, difficilement conciliable avec la vie des entreprises. Pour remédier à ces difficultés, la direction générale des finances publiques a inauguré en 2013 une expérimentation visant à assurer à l'entreprise une maîtrise du risque fiscal existant essentiellement en matière d'impôts commerciaux. Cette innovation qu'est la relation de confiance est fondée sur une approche contractuelle, de partenariat et de transparence.

778. Le rapport Fouquet de 2008 avait initié le principe d'une contractualisation des rapports entre l'administration fiscale et le contribuable, basée sur une transparence réciproque et sur une sécurisation des contribuables¹⁴¹⁰. L'idée de la relation de confiance a ensuite été introduite par le pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi présenté par le premier ministre le 6 novembre 2012. Plus précisément, le levier n°7 de ce pacte vise à « *faciliter la vie des entreprises en simplifiant et stabilisant leur*

¹⁴⁰⁸ Convention nationale de partenariat, *précit.*, p.31.

¹⁴⁰⁹ Gilles CARREZ, « La sécurité fiscale, un volet essentiel de la sécurité juridique », *RFFP*, n°133, février 2016, p.153.

¹⁴¹⁰ La proposition 19 du rapport prévoyait que « *pour aller plus loin dans le sens d'une sécurisation des entreprises sur leur situation fiscale, il conviendrait de contractualiser la "relation approfondie" avec les grandes entreprises désireuses de s'engager dans une relation de transparence réciproque recommandée par les travaux de l'OCDE [...]. Dans ce nouveau contexte, l'entreprise consulterait l'administration en continu sur des points d'interprétation de la loi liés à ses projets économiques et les différends dans l'interprétation des textes seraient réglés en amont. En contrepartie d'un engagement de transparence [...], l'entreprise pourrait obtenir plus rapidement des réponses de l'administration [...]* » (Olivier FOUQUET, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche, précit.*, p.31).

environnement réglementaire et fiscal »¹⁴¹¹. Mis en place en 2013, il s'agit d'un dispositif « *par lequel le fisc propose à des entreprises volontaires de nouer une relation de confiance réciproque, qui consiste à faire réviser les comptes annuels de la société par un agent des impôts, en amont de la date de souscription des bases taxables* »¹⁴¹². Il se caractérise par la signature d'un protocole entre l'administration fiscale et le contribuable. L'exposé des motifs du protocole-cadre proposé par la direction générale des finances publiques montre explicitement que la relation de confiance permet d'assurer une meilleure sécurité juridique. Le protocole prévoit en effet que « *l'administration fiscale entend contribuer activement au renforcement de la compétitivité des entreprises en complétant son offre de sécurité juridique. L'instauration d'une "relation de confiance" avec les entreprises [...] concourt à la réalisation de ces objectifs* »¹⁴¹³.

779. Les entreprises et l'administration fiscale établissent donc une relation contractuelle afin de générer une certaine sécurité fiscale. L'objectif pour l'entreprise signataire serait alors de veiller à ce qu'un contrôle fiscal ultérieur à la clôture des comptes ne vienne entraîner des conséquences financières lourdes. Dès lors, pour Frédérique PERROTIN, « *le principe de la "relation de confiance" est assez simple. L'administration fiscale se propose d'accompagner l'entreprise en amont de ses processus déclaratifs pour l'ensemble des impositions relevant de la DGFIP. A cette fin, l'administration est amenée à mettre en place une revue annuelle des options et obligations fiscales de l'entreprise* »¹⁴¹⁴. Pour cela, la convention passée entre le contribuable et la direction générale des finances publiques fixe leurs obligations réciproques. Il s'agit essentiellement pour l'entreprise de faire preuve de transparence, particulièrement sur les options fiscales choisies et qui pourraient être douteuses¹⁴¹⁵. Parallèlement, l'administration s'engage notamment à « *rendre un avis écrit sur toute interrogation fiscale avant la fin des opérations de revue [...] ; faire connaître par écrit*

¹⁴¹¹ Le pacte prévoyait, notamment, « *une expérimentation de "la relation de confiance" [...] à partir de mars 2013. Les entreprises volontaires pour cette nouvelle relation de confiance pourront, en contrepartie d'une plus grande transparence comptable, avoir la vision la plus claire et rapide possible de la conformité des déclarations fiscales, évaluer rapidement après la clôture des comptes les incidences financières d'un éventuel supplément de charge fiscale et réduire le coût de gestion interne résultant d'une opération de contrôle* » (Premier Ministre, *Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi*, 6 novembre 2012, p.41).

¹⁴¹² Didier URY, « Le droit souple appliqué à la matière fiscale », *RFFP*, n° 135, septembre 2016, p.283.

¹⁴¹³ Direction générale des finances publiques, *Relation de confiance*, juin 2013, p.1.

¹⁴¹⁴ Frédérique PERROTIN, « Instaurer une relation de confiance : le nouveau pari de la DGFIP », *LPA*, n°207, 16 octobre 2013, p.5.

¹⁴¹⁵ Les engagements de l'entreprise sont fixés à l'article 4 du protocole.

ses éventuelles observations portant sur les principes fiscaux appliqués, les options fiscales retenues et sur la rectitude des déclarations souscrites des impôts et taxes soumis au protocole [...] ». Surtout, les positions prises par l'administration lui seront opposables et l'entreprise aura des sanctions très allégées en cas d'erreur observée au moment de la revue. Par ailleurs, la revue elle-même est opposable. Le protocole prévoit ainsi que *« l'administration s'engage à [...] ne pas procéder à des opérations de contrôle fiscal sur place des exercices ayant fait l'objet de la revue en l'absence d'observation et en cas d'acceptation par l'entreprise des réserves émises par l'administration »*¹⁴¹⁶.

780. L'idée directrice de la relation de confiance est donc de permettre à l'entreprise de bénéficier d'une sécurité fiscale dès lors qu'elle fait preuve d'une totale transparence auprès de l'administration. Finalement, comme l'explique à juste titre Audrey ROSA, *« la contractualisation semble être un des moyens de remédier à la défiance réciproque entre l'administration fiscale et les contribuables, surtout les entreprises-contribuables et en particulier lors de la mise en œuvre des contrôles fiscaux »*¹⁴¹⁷. D'ailleurs, il est notable que si la relation de confiance porte sur l'ensemble des impôts relevant de la compétence de la DGFIP, les impositions principalement visées seront celles soumises à une vérification de comptabilité, donc essentiellement l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée. La relation de confiance n'est encore qu'à l'état d'expérimentation. Une vingtaine d'entreprises seulement a conclu un tel protocole avec direction générale des finances publiques à ce stade. Il s'agit toutefois d'une démarche intéressante dans la mesure où elle montre une attitude active du contribuable en matière de maîtrise du risque fiscal pesant sur ses biens et particulièrement l'exploitation de ses biens. Pour Philippe DURAND, *« [la] contractualisation peut faciliter l'identification de risques qui requièrent une vigilance particulière, en raison de la nature des opérations ou du plus ou moins grand civisme fiscal de l'entreprise considérée »*¹⁴¹⁸. Anticipant un potentiel

¹⁴¹⁶ Les engagements de l'administration sont fixés à l'article 3 du protocole.

Il est toutefois notable que l'engagement contractuel de l'administration sur le contrôle fiscal est juridiquement incertain. Comme s'interrogent Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *« en l'absence de dispositions législatives en ce sens, la renonciation contractuelle de l'administration à ses prérogatives légales ne pourrait-elle pas être regardée comme un simple engagement moral – insusceptible de lui être opposé juridiquement ? »* (Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN et Ludovic AYRAULT, *op.cit.*, p.565).

¹⁴¹⁷ Audrey ROSA, « La contractualisation et le contribuable », in *La contractualisation en droit public : bilan et perspectives*, Université Lille 2, 23 et 24 mars 2017, à paraître.

¹⁴¹⁸ Philippe DURAND, « La contractualisation des relations entre l'administration fiscale et les entreprises : quel contexte ? », *Option finance*, n°1220, 6 mai 2013, p.29.

risque, cette dernière peut alors conclure un partenariat avec l'administration fiscale afin d'en empêcher la survenance. Si l'expérimentation porte sur les entreprises privées commerciales, il est par ailleurs tout à fait envisageable de l'étendre à toutes les entités soumises à vérification de comptabilité, soit celles qui ont une activité commerciale. Dès lors, certaines personnes publiques pourraient être amenées à utiliser cette démarche, si la solution d'étendre le dispositif est adoptée. Une telle position renforcerait l'idée d'une neutralisation du traitement fiscal entre les différentes entités, publiques ou privées.

781. Bien sûr, les pratiques promues par l'administration fiscale diffèrent selon que les personnes concernées sont les entreprises privées ou les collectivités publiques. La relation de confiance et l'engagement partenarial sont toutefois fondés sur une logique similaire. Ils reposent tous les deux sur une contractualisation des rapports entre le contribuable, public ou privé, et la direction générale des finances publiques. Cette contractualisation permet à l'administration d'agir en amont, soit directement soit par le biais du comptable public. Il n'est pas possible ici de parler de neutralité des rapports entre l'administration et le contribuable, public d'un côté, privé de l'autre. Pourtant, l'idée générale est la même. Il s'agit de sécuriser la situation de la personne imposée sur ces biens, notamment sur l'exploitation de ses biens, puisque les impôts principalement concernés sont les impôts commerciaux.

782. Dans un premier temps, le processus qui conduit un contribuable, public ou privé, à gérer au mieux la fiscalité qui pèse sur ses biens est de maîtriser le risque fiscal. Il s'agit pour lui de minimiser les conséquences dommageables de la survenance d'un risque fiscal. Pour cela, le contribuable doit tout d'abord appréhender au mieux l'ensemble des dispositions relatives à la régularité des impositions dues pour ses biens, tant d'un point de vue comptable que face à ses obligations déclaratives et de paiement. Il peut ensuite se prémunir contre la réalisation d'un risque fiscal. Cela passe par la comptabilisation de provisions. Le contribuable peut également mettre en œuvre l'ensemble des dispositifs prévus lui permettant d'engager des relations avec l'administration. Les moyens de maîtrise du risque fiscal lié aux impositions de leurs biens sont globalement similaires pour le contribuable public ou privé. Il est donc possible de relever une neutralisation entre ces deux types d'entité face à cette préoccupation. La gestion de la fiscalité pesant sur ses biens par un contribuable passe dans un second temps par la maîtrise de la charge fiscale. Contrairement à la maîtrise du

risque fiscal, il n'est ici pas possible d'assimiler les personnes publiques aux personnes privées.

Chapitre 2. La neutralité introuvable dans la gestion de la charge fiscale pesant sur les biens des personnes publiques

783. Pour un contribuable, la maîtrise de la charge fiscale correspond à ce qu'il est courant d'appeler l'optimisation fiscale. Comme le précise Hervé KRUGER, « *il importe de préciser que lorsque les contribuables ont la possibilité de choisir entre plusieurs solutions pour réaliser une opération déterminée, le seul fait qu'ils optent pour la solution la plus avantageuse au plan fiscal ne permet pas de conclure à l'abus de droit, dès lors bien entendu que les actes juridiques sur lesquels repose cette solution sont conformes à la réalité* »¹⁴¹⁹. Ainsi, en matière de TVA, la CJCE a pu préciser que « *lorsque l'assujetti a le choix entre deux opérations, la sixième directive ne lui impose pas de choisir celle qui implique le paiement du montant de la TVA le plus élevé. Au contraire, ainsi que l'a rappelé M. l'avocat général au point 85 de ses conclusions, l'assujetti a le droit de choisir la structure de son activité de manière à limiter sa dette fiscale* »¹⁴²⁰.

784. L'idée de gestion de la charge fiscale pesant sur ses biens pour un contribuable apparaît alors comme un élément plus global de la gestion de son entreprise, de ses activités ou encore de ses moyens financiers. Pour lui, l'attrait pour la modération de ses dépenses fiscales par une attitude active semble indéniable. Il lui revient donc de s'en préoccuper. La première étape, préalable, consiste dans la connaissance de cette charge fiscale qui pèse sur ses biens. Le contribuable a dès lors besoin d'une représentation de ce poids financier. La comptabilité apparaît alors comme un instrument privilégié. Elle présente un double intérêt pour le contribuable, dans la mesure où elle lui permet à la fois d'identifier les différentes charges, dont les charges fiscales, et d'être un outil de gestion. Or, il est notable que les comptabilités publique et privée sont en voie de convergence, de sorte que le traitement comptable des charges fiscales semble neutre selon que le contribuable est une entité publique ou une entité privée (Section 1). En revanche, les

¹⁴¹⁹ Hervé KRUGER, « L'incursion de la dimension communautaire dans la gouvernance fiscale des organisations », in Jean-Luc ROSSIGNOL (sous la dir.), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Lavoisier, 2010, p.155.

¹⁴²⁰ CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, Halifax, conclusions Luis Miguel POIARES-MADURO, *BDCF*, n°5, mai 2006, n°68 ; *RJF*, n°5, mai 2006, n°648 ; note Daniel GUTMANN et Eric PORNIN, *Droit et patrimoine*, n°154, 1^{er} décembre 2006, pp.86-88 ; note Henri De FEYDEAU, *BGFE*, n°3, juillet 2006, pp.17-18 ; commentaire Yolande SERANDOUR, *Dr. Fisc.*, n°16, 20 avril 2006, n°16, *Rec. CJCE* p.I-01609.

moyens accordés pour maîtriser directement la charge d'imposition de ses biens par l'organisme imposé ne sont pas similaires pour les personnes publiques et les personnes privées. Les missions particulières des premières sont inévitablement un frein à l'adoption d'une organisation centrée sur la performance fiscale. Dès lors, il semble illusoire de rechercher une assimilation totale des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la charge fiscale pesant sur leurs biens (Section 2).

Section 1. Le rapprochement préalable des comptabilités publique et privée dans une perspective de gestion de la charge fiscale pesant sur les biens

785. L'objectif de la comptabilité est triple. Il s'agit d'abord d'un outil d'information financière, tant à l'égard des tiers, particulièrement des créanciers, que de l'administration fiscale. Le résultat comptable, en effet, sert de base pour déterminer le résultat fiscal imposable à l'impôt sur les sociétés et les opérations retracées en comptabilité permettent d'identifier le montant de TVA due, par exemple. La régularité de la comptabilité est donc un préalable nécessaire pour se prémunir contre la survenance de tout risque fiscal. Ensuite, la comptabilité est un instrument de contrôle, tant interne qu'externe. Enfin, la comptabilité peut être un outil de gestion. Elle permet notamment une analyse des coûts, ce qui inclut les coûts fiscaux. Comme l'expliquent succinctement Madeleine DECK-MICHON et Emmanuelle PLOT-VICARD, « *grâce aux informations qu'elle apporte, la comptabilité permet aux dirigeants de prendre des décisions quant à la gestion de l'entreprise* »¹⁴²¹. Dès lors, dans l'optique d'une maîtrise de la charge fiscale pesant sur les biens des entités concernées, publiques ou privées, l'usage préalable d'une comptabilité adéquate est nécessaire. Le rapprochement toujours plus important entre les personnes publiques et les personnes privées se traduit aussi dans les considérations de gestion, et donc inévitablement en matière de comptabilité. Deux voix ont été suivies. La comptabilité de l'Etat d'un côté, et celle des autres entités publiques de l'autre s'assimilent de plus en plus à la comptabilité privée. Toutefois, la première se rapproche des normes internationales (§1) quand les autres sont davantage liées aux normes nationales du plan comptable général (§2). Des différences importantes sont notables, notamment d'un point de vue formel. Toutefois, les considérations de gestion des coûts sont intégrées aux deux formules. Les charges d'impôts liés aux biens des organismes sont ainsi visées.

¹⁴²¹ Madeleine DECK-MICHON et Emmanuelle PLOT-VICARD, *Comptabilité*, Vuibert, 2016, p.8.

§ 1. La similarité des pratiques comptables de l'Etat avec celle des entreprises privées

786. De manière générale, l'article 30 de la loi organique relative aux lois de finances dispose que « *les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* ». Comme le montre Yvonne MULLER-LAGARDE, « *la LOLF pose comme principe fondateur de la comptabilité publique, la convergence vers le référentiel privé, la prise en compte des spécificité de l'action de l'Etat demeurant l'exception* »¹⁴²². L'adoption d'un référentiel public similaire au référentiel privé permet à l'Etat d'être comparé, dans sa réalité économique et patrimoniale aux entreprises privées. Il lui permet également d'adopter les logiques propres aux référentiels. Or, la raison d'être de la comptabilité privée n'est pas seulement de représenter la réalité, mais aussi d'être un instrument au service de l'entreprise. Les états financiers doivent l'aider à identifier les secteurs où la performance peut être améliorée. Comme l'explique le recueil des normes comptables de l'Etat, particulièrement son cadre conceptuel, « *[les états financiers] permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure de la performance* »¹⁴²³. Autrement dit, le rapprochement de la comptabilité publique vers la comptabilité privée permet aux organismes de s'approprier un instrument utile au développement de pratiques de bonne gestion. Ceci est particulièrement le cas en matière de gestion des coûts, dont les coûts fiscaux sont une composante (A). A cet effet, l'annexe, qui « *présente toutes informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées [principalement au bilan et au compte de résultat]* »¹⁴²⁴, joue un rôle important (B).

A. Le rapprochement des comptabilités étatique et privée

787. L'adoption de la LOLF a abouti à l'établissement d'un plan comptable de l'Etat spécifique, qui doit être similaire à celui applicable aux entités privées, sauf pour ses activités spécifiques. L'élaboration de ce plan comptable s'est appuyée sur les standards

¹⁴²² Yvonne MULLER-LAGARDE, « De la convergence des comptabilités publique privée », in KOTT Sébastien (sous la dir.), *Droit et comptabilité. La spécificité des comptes publics*, Economica, 2017, p.20.

¹⁴²³ Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, p.17.

¹⁴²⁴ *Ibid.*

internationaux (2) qui eux-mêmes ont été conçues en référence aux normes comptables internationales applicables aux entités privées (1).

1. *La référence aux normes IFRS dans la conception des normes IPSASB*

788. Comme l'explique Christian HOARAU, par exemple, « *la normalisation a pour objet d'établir des règles communes dans le double but d'uniformiser et de rationaliser la présentation des informations comptables susceptibles de satisfaire les besoins présumés de multiples utilisateurs. Elle [...] favorise également en matière d'information financière des comparaisons spatiotemporelles* »¹⁴²⁵. La mondialisation de l'économie a conduit, naturellement et inévitablement, à une normalisation internationale de la comptabilité. Ce référentiel international IFRS (*International Financial Reporting Standards*) est élaboré par l'IASB (*International Accounting Standards Board*). La tendance actuelle est d'ailleurs au rapprochement des référentiels comptables nationaux. A ce titre, les normes IFRS ont une place centrale. Au sein de l'Union européenne, elles sont d'ailleurs obligatoires pour les sociétés cotées depuis le 1^{er} janvier 2005. La Commission européenne, dans une communication du 13 juin 2000, avait insisté sur le fait que « *pour accélérer la mise en place d'un marché unique, il convient de toute urgence de prendre des mesures dans le domaine de l'information financière en vue d'améliorer la comparabilité des états financiers* »¹⁴²⁶. Cette position illustre clairement l'intérêt d'une normalisation comptable harmonisée au niveau européen, voire au niveau international. Ainsi, pour la Commission, « *il convient d'assurer la comparabilité des informations financières fournies. Les normes comptables choisies doivent satisfaire aux besoins des investisseurs et être compatibles avec les évolutions au niveau international* »¹⁴²⁷. Deux possibilités étaient alors envisagées. L'Union européenne adoptait soit le référentiel comptable américain, soit le référentiel international. La communication s'est traduite par l'adoption du règlement n°1606/2002 du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales. Son article 4 prévoit que les sociétés qui font appel public à l'épargne « *sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales* ».

¹⁴²⁵ Christian HOARAU, « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue Française de Gestion*, n°147, juin 2003, p.33.

¹⁴²⁶ Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, *Stratégie de l'UE en matière d'information financière : la marche à suivre*, COM (2000) 359 final, 13 juin 2000, p.1.

¹⁴²⁷ Communication de la Commission, *précit.*, p.7.

789. La logique générale des normes IFRS est avant tout économique. Pour Yvonne MULLER, « *issue d'une institution strictement privée, la normalisation comptable internationale est une normalisation déconnectée du droit qui s'inscrit dans le mouvement de financiarisation de l'économie des années 1980/1990* »¹⁴²⁸. Ce constat est également dressé par Philippe DANJOU. Ce membre de l'IASB rappelle que « *les IFRS sont l'expression d'un système économique libéral tourné vers l'économie de marché : le cadre conceptuel des IFRS a été conçu afin de les destiner en premier lieu aux apporteurs de capitaux* »¹⁴²⁹. Dans cette optique, l'élément central des états financiers¹⁴³⁰ est le bilan. Il convient de rappeler que le bilan est « *le compte représentatif, à une date déterminée, de la structure du patrimoine d'une entreprise. [C'est] un document annuel de synthèse en forme d'état chiffré qui se présente traditionnellement sous la forme d'un tableau dont la colonne de gauche, l'actif, récapitule les biens de l'entreprise [...] et la colonne de droite, le passif, récapitule des éléments de son endettement [...]* »¹⁴³¹. Pour Caroline Weber, « *les normes IFRS ont été conçues en ayant en tête la comparaison de très grandes multinationales qui étaient simultanément cotées aux Etats-Unis et en Europe pour simplifier la vie des investisseurs et des analystes financiers en leur donnant les moyens d'analyser plus facilement les performances des sociétés. L'approche consiste à comparer les entreprises essentiellement par une approche bilantielle en minorant le rôle de la performance incarnée par le compte de résultat*¹⁴³² »¹⁴³³.

790. La logique économique et financière qui a conduit à l'adoption des normes IFRS se comprend pour les entreprises, dans un environnement concurrentiel et mondialisé. Il peut sembler étonnant, de prime abord, que le modèle IFRS ait été adapté à la sphère publique. Or, comme le note Yvonne MULLER, « *il existe un important mouvement de convergence vers les normes IFRS pour tous les comptes [...]. Ce mouvement concerne également les comptes publics puisqu'un projet de cadre conceptuel commun entre*

¹⁴²⁸ Yvonne MULLER, « Les enjeux de la normalisation comptable internationale. Quand la régulation remplace la loi », *Conventions*, n°11, 2013, p.1.

¹⁴²⁹ Philippe DANJOU, « Ce n'est pas parce que certaines choses sont difficiles à mesurer qu'il faut les ignorer », *Revue Banque*, n°772, mai 2014, p.30.

¹⁴³⁰ Les états financiers sont essentiellement composés d'un bilan, d'un compte de résultat et d'une annexe dont le but est de décrire les méthodes comptables et des informations explicatives.

¹⁴³¹ Gérard CORNU, *op.cit.*, p.129.

¹⁴³² Le compte de résultat est défini comme « *le compte qui récapitule les produits et les charges de l'exercice et fait apparaître par différence, après déduction des amortissements et des provisions, le bénéfice ou la perte de celui-ci* » (Gérard CORNU, *op.cit.*, p.219).

¹⁴³³ Caroline WEBER, « Les normes IFRS sont souvent contre-intuitives, trop axées sur le bilan », *Revue Banque*, n°772, mai 2014, p.36.

*l'IASB et l'IPSAS Board (International Public Sector Accounting Standards Board) a été initié alors même que les destinataires de l'information comptable ne sont pas les mêmes : si les IFRS privilégient les investisseurs, les IPSAS [...] c'est-à-dire les normes comptables du secteur public, privilégient les citoyens et leurs représentants »*¹⁴³⁴. Cette affirmation peut toutefois être nuancée. La comptabilité permet effectivement un contrôle démocratique sur l'exécution budgétaire. Les destinataires des normes sont donc effectivement les citoyens et leurs représentants. Toutefois, le financement des entités publiques passe largement par les marchés financiers. A des fins de comparaison, les normes comptables publiques peuvent aussi s'adresser aux investisseurs. Ceux-ci pourront effectuer un choix éclairé si les normes comptables des entreprises et des organismes publics sont comparables.

791. Comme le note Jean-François DES ROBERT et Jacques COLIBERT, « *les normes IPSAS ne sont autres que les normes IFRS, un peu simplifiées et adaptées aux caractéristiques du secteur public* »¹⁴³⁵. D'ailleurs, les états financiers du secteur public, en norme IPSAS, sont essentiellement composés de l'état de la situation financière, correspondant au bilan d'une entreprise, de l'état de la performance financière, assimilable au compte de résultat d'une entreprise et des notes ou annexes. Les principales adaptations au secteur public concernent principalement la comptabilisation des éléments de souveraineté, tel que le pouvoir de prélever l'impôt. En revanche, les entités publiques sont globalement soumises aux mêmes charges fiscales que les entités privées, selon des critères largement fonctionnels. Dès lors, il est apparu évident que ces charges soient comptabilisées de la même manière, selon les modalités prévues par les normes IFRS ou par les normes IPSAS.

792. En matière de comptabilisation des charges, le constat est identique pour le secteur public et pour le secteur privé. Les différents référentiels comptables internationaux ne prévoient pas de normes qui leur seraient applicables. En revanche, les normes IAS/IFRS 1 et IPSAS 1 relatives à la présentation des états financiers sont similaires. Tout d'abord, elles prévoient que les charges figurent dans le compte de résultat des entreprises privées ou dans l'état de la performance financière des entités publiques. Les charges reçoivent d'ailleurs une définition relativement similaire, soit

¹⁴³⁴ Yvonne MULLER, *art.cit.*, p.4.

¹⁴³⁵ Jean-François DES ROBERT et Jacques COLIBERT, *Les normes IPSAS et le secteur public*, Dunod, 2008, p.11.

dans le cadre conceptuel des normes IFRS soit dans la norme IPSAS 1 directement. Ainsi, dans le référentiel comptable applicable au secteur privé, les charges sont « *des diminutions d'avantages économiques au cours de l'exercice sous forme de sorties ou de diminutions d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer les capitaux propres autrement que par des distributions aux participants aux capitaux propres* ». Le référentiel international applicable au secteur public prévoit de son côté que les charges sont « *des diminutions d'avantages économiques ou de potentiel de service au cours de la période sous forme de sorties ou de consommations d'actifs, ou de survenance de passifs qui ont pour résultat de diminuer l'actif net/situation nette autrement que par des distributions en faveur des contributeurs* ». Ensuite, surtout, malgré l'absence de normes relatives aux charges, la norme IAS/IFRS 1 et la norme IPSAS 1 prévoient, toutes les deux, que l'entité, publique ou privée, peut choisir une présentation par fonction ou par nature des charges « *en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes* ». Il convient de rappeler, comme le note Jean-François DES ROBERT et Jacques COLIBERT, que « *les catégories de charges par nature sont les mêmes que pour les entreprises : achats, services extérieurs, frais de personnel, impôts et taxes [...]* »¹⁴³⁶. Le classement par fonction des charges peut s'avérer, en revanche, différent puisque certaines fonctions d'une entité publique comme l'Etat sont distinctes de celles d'une entité privée. Toutefois, la norme IAS 1 comme la norme IPASAS 1 prévoient que « *l'entité qui classe les charges par fonction doit fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges* », ce qui permet de faire apparaître clairement les charges fiscales, notamment. La connaissance de ces charges est un élément préalable à la gestion de ces coûts. Son identification comptable est donc nécessaire.

793. Les normes internationales sont reprises progressivement par les comptabilités publiques nationales. En France, l'adoption de la LOLF en 2001 et le passage vers une logique de performance s'est traduite par l'élaboration d'un cadre comptable rénové directement inspiré des travaux de l'IPSASB.

¹⁴³⁶ Jean-François DES ROBERT et Jacques COLIBERT, *op.cit.*, p.169.

2. *L'appui des normes IPSASB dans l'élaboration du recueil des normes comptables de l'Etat*

794. La loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances a modifié en profondeur le droit financier public. Le volet comptable n'a pas été oublié, puisque le chapitre V du titre II de cette loi s'intitule « des comptes de l'Etat ». Plus particulièrement, l'alinéa 2 de l'article 30 de la LOLF dispose que « *les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* ». Pour Bernard ADANS, « *cette référence à l'entreprise [...] signifie que les normes de la comptabilité générale de l'Etat devront [...] s'aligner autant sur les dispositions contenues dans le plan comptable général [applicable aux entreprises] en vigueur en France que sur celles arrêtées par l'IASB* »¹⁴³⁷. Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat, figurant dans le recueil des normes comptables de l'Etat, fait apparaître ce lien avec les normes internationales. Ainsi, il est indiqué que « *bien qu'il existe plusieurs référentiels comptables applicables aux entreprises, la loi n'en désigne aucun en particulier. [...]. La France se doit, en outre, d'inscrire sa réforme comptable dans la perspective des travaux de normalisation internationale auxquels elle participe activement. Le présent cadre conceptuel est donc conçu par référence privilégiée aux trois standards suivants : le plan comptable général [...] en vigueur en France ; le référentiel [...] élaboré par le Comité Secteur Public de l'IFAC*¹⁴³⁸ ; le référentiel de l'IASB. Ces trois référentiels sont, au demeurant, en phase de convergence »¹⁴³⁹. Le recueil des normes comptables de l'Etat est tout de même plus proche des référentiels internationaux, particulièrement de celui de l'IPSASB, que du référentiel national applicable aux entreprises, à savoir le plan comptable général.

795. Il est notable que le recueil des normes comptables de l'Etat reprend la même présentation que les normes IASB/IPSASB. Ainsi, il prévoit notamment que « *les états financiers retenus pour les comptes sont les suivants : un bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ; un compte de résultat [...] ; un tableau des flux de trésorerie [...]. L'annexe présente toutes les informations utiles à la compréhension et à*

¹⁴³⁷ Bernard ADANS, « LOLF et M14 deux façons de réformer la comptabilité publique », *RFFP*, n°93, février 2006, p.67.

¹⁴³⁸ Il s'agit de l'IPSASB précédemment évoqué.

¹⁴³⁹ Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, p.12.

l'interprétation des données présentées dans ces tableaux [...] »¹⁴⁴⁰. Les charges sont également définies de manière analogue. Le cadre conceptuel du recueil des normes comptables de l'Etat prévoit qu' « une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers »¹⁴⁴¹. Une différence majeure est toutefois visible entre les référentiels internationaux et le recueil des normes comptables de l'Etat. Dans ce dernier, contrairement aux premiers, une norme n°2 est spécifiquement dédiée aux charges. Pourtant, la différence n'est que formelle. Dans le contenu, cette norme reprend les indications fournies soit dans le cadre conceptuel des normes IFRS, soit dans la norme IPSAS 1. Le plan comptable de l'Etat prévoit que « la norme 2 "les charges" définit un critère de rattachement à l'exercice, qui est le service fait. Ce critère de rattachement à l'exercice est ensuite décliné par nature de charges ».

796. Deux conséquences peuvent être tirées de ces précisions. D'une part, la comptabilité de l'Etat est établie selon le principe de la comptabilité d'exercice, à l'image de ce qui est prévu par les normes IFRS et IPSASB¹⁴⁴². Pour reprendre la définition posée par la norme IPSAS 1, « la comptabilité d'exercice est la convention comptable qui prévoit la comptabilisation d'opérations et d'autres événements au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie) ». Elle correspond à ce que les normes IFRS appellent la comptabilité d'engagement. Selon le cadre conceptuel « selon cette base, les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsqu'intervient le versement ou la réception de trésorerie) ». Les définitions sont donc similaires. Un doute peut subsister sur le moment de comptabilisation des impôts et taxes dus par l'entité. La norme 2 du plan comptable de l'Etat se contente de mentionner que la date de comptabilisation est le service fait. Or, pour ce qui est des taxes et impôts, la notion de service fait n'est pas utilisable. Pourtant, cette même norme indique que, parmi les charges traitées par elle, figurent les charges de

¹⁴⁴⁰ Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat, précit.*, p.17.

¹⁴⁴¹ Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat, précit.*, p.22.

¹⁴⁴² La norme IPSAS 1 précise ainsi que « la présente norme [...] établit les dispositions minimum pour le contenu des états financiers préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice ».

fonctionnement direct, dont « *les versements répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes, versements assimilés)* ». Les normes IPSAS ne semblent pas non plus avoir précisé le moment de la comptabilisation de ces charges. En revanche, l'IASB a publié le 20 mai 2013¹⁴⁴³ une interprétation IFRIC 21 de la norme IFRS 37 « *provisions, passifs éventuels, actifs éventuels* ». L'organisme a précisé que la comptabilisation d'une taxe ou d'un impôt dépend du fait générateur. Compte tenu de la proximité des référentiels internationaux et national, il semble cohérent de reprendre cette interprétation pour le recueil des normes comptables de l'Etat. En effet, les charges doivent être comptabilisées au moment où l'évènement qui les fait naître se produit. C'est d'ailleurs la logique du service fait. Or, pour un impôt, l'évènement qui le fait naître est le fait générateur. Cela serait conforme également avec l'article 30 de la LOLF, qui dispose que « *la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement* ». D'autre part, la norme 2 du recueil des normes comptables de l'Etat implique nécessairement que les charges sont réparties par nature. D'ailleurs, lorsque cette norme rappelle son champ d'application, elle les classe par nature.

797. Si la comptabilité de l'Etat est établie selon le recueil des normes comptables, fondé essentiellement sur les bases des normes IPSASB et IFRS, un point particulier doit tout de même être relevé au sujet de la comptabilité des budgets annexes. L'alinéa 2 du II de l'article 18 de la LOLF dispose que « *les budgets annexes sont présentés selon les normes du plan comptable général, en deux sections* ». Alors que l'article 30 applicable à la comptabilité de l'Etat ne faisait référence qu'à l'entreprise, cet article indique explicitement que le cadre de référence des budgets annexes est le plan comptable général, applicable aux entreprises, au plan national. Bien que les normes aient tendance à se rapprocher, notamment d'un point de vue des principes, des différences importantes existent. Ainsi, le plan comptable général insiste davantage sur le compte de résultat, quand les normes internationales privilégient le bilan. Elles se distinguent également sur leur rapport à la gestion et à la performance. Pour les normes internationales (IAS/IFRS et IPSAS) et le recueil des normes comptables de l'Etat, l'annexe joue un rôle primordial

¹⁴⁴³ L'interprétation a ensuite été reprise par l'Union européenne par le biais du règlement n°634/2014 du 13 juin 2014.

dans l'identification des coûts, dont les coûts fiscaux, entraînant une attitude gestionnaire de la part de l'entité, privée ou publique.

B. L'usage en voie d'assimilation des annexes comme outil de gestion

798. La comptabilité selon les normes IFRS est désormais globalement maîtrisée par les sociétés. Au-delà du respect des normes édictées, la pratique tend à utiliser de plus en plus les annexes pour permettre aux destinataires des comptes de mieux appréhender la réalité du patrimoine des entités. Parmi les destinataires, si les investisseurs sont les cibles premières, les décisionnaires en font également partie. A ce titre, l'article 9 de la norme IAS 1 précise que « *l'objectif des états financiers est de fournir des informations sur la situation financière, la performance financière [...] qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Les états financiers montrent également les résultats de la gestion par la direction des ressources qui lui sont confiées* ». Les annexes permettent à ceux-ci d'adopter des pratiques de bonne gestion (1). Cette utilisation des comptes doit encore mûrir au sein des entités publiques soumises aux normes IPSAS ou au recueil des normes comptables de l'Etat en France (2).

1. L'usage des annexes par les entités privées dans une logique gestionnaire

799. Le cadre conceptuel des normes IFRS précise que « *l'objectif des états financiers est de fournir une information sur la situation financière, la performance et les variations de la situation financière d'une entreprise, qui soit utile à un large éventail d'utilisateurs pour prendre des décisions économiques* ». Ces décisions « *imposent une évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie* ». Pour Yvonne MULLER, cela signifie que « *l'objectif de la comptabilité n'est plus de traduire le capital économique de l'entreprise mais son capital financier, représentatif de l'investissement réalisé par les actionnaires* »¹⁴⁴⁴. Dès lors, « *l'entreprise se présente plus comme un actif économique qu'il faut valoriser, qu'une institution appelée à prendre des décisions économiques* »¹⁴⁴⁵. Dès lors, même si la performance de l'entreprise est prise en compte dans le compte de résultat, l'accent est mis sur le bilan,

¹⁴⁴⁴ Yvonne MULLER, *art.cit.*, p. 3.

¹⁴⁴⁵ Yvonne MULLER, « Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », *Droit des sociétés*, n°1, janvier 2015, étude 1.

reflétant sa situation financière. Comme le montre le rapport d'information des députés Dominique BAERT et Gaël YANNO, « *parce que les normes IFRS sont orientées vers les investisseurs, avec pour objectif de leur fournir les informations financières dont ils ont besoin et, en particulier, la "juste valeur" de l'entreprise, celles-ci donnent la primauté au bilan sur le compte de résultat [...]. Dans cette perspective, le compte de résultat, qui retranscrit l'activité productive de l'entreprise, n'a plus qu'un rôle "secondaire" »*¹⁴⁴⁶. Dans ce contexte, il n'est alors pas étonnant qu'aucune norme IAS/IFRS ne soit spécifiquement dédiée aux charges, inscrites dans le compte de résultat. Or, parmi les charges, figurent l'ensemble des impôts et taxes dus par l'entité.

800. Les charges sont décrites par nature dans les comptes de résultat. Toutefois, il apparaît que les charges fiscales sont souvent incluses dans un ensemble plus vaste, tel que par exemple « *autres charges d'exploitation* ». Seul l'impôt sur les sociétés est spécifiquement pris en considération par les normes IAS/IFRS, au travers de la norme IAS 12, et apparaît clairement dans le compte de résultat par exemple par le biais d'un intitulé « *charge d'impôt* », qui peut d'ailleurs être trompeur. Pour apprécier la charge et la performance fiscale d'une entité, il convient dès lors de se reporter aux notes ou annexes. Selon la norme IAS 1 « *présentation des états financiers* », « *les notes contiennent des informations complémentaires à celles qui sont présentées dans l'état de la situation financière, le ou les états du résultat net et des autres éléments du résultat global [...]. Les notes fournissent des descriptions narratives ou des décompositions d'éléments présentés dans ces états* ». L'article 112 de la norme précise que les notes doivent notamment « *fournir des informations qui ne sont pas présentées ailleurs dans les états financiers, mais qui sont pertinentes pour les comprendre* ». Dès lors, il semble que l'explication des charges d'impôt doive apparaître dans les notes. D'un point de vue formel, « *les notes doivent être présentées de façon systématique et la référence de chaque note doit figurer sur le document dont elle relève* »¹⁴⁴⁷, c'est-à-dire soit le bilan, soit le compte de résultat, soit l'état des flux de trésorerie. L'impôt sur les sociétés est systématiquement pris en compte dans les notes et annexes. Les articles 79 et suivants de la norme IAS 12 listent les informations à fournir au sujet des impôts sur les résultats, parmi lesquelles figure « *un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et*

¹⁴⁴⁶ Dominique BAERT et Gaël YANNO, Rapport d'information n°1508 déposé par la commission des finances de l'Assemblée nationale relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables, 10 mars 2009, pp.29-30.

¹⁴⁴⁷ Odile BARBE et Laurent DIDELOT, *Maîtriser les IFRS*, Groupe Revue Fiduciaire, 8^{ème} édition, 2016, p.634.

le taux d'impôt applicable » (article 81C). L'article 86 de la norme précise que « *le taux d'impôt effectif moyen est égal à la charge d'impôt divisée par le bénéfice comptable* ». Ces informations permettent aux destinataires des comptes d'apprécier les performances fiscales de l'entité. Elles contribuent également à la prise de décision de gestion de l'entreprise.

801. En revanche, les normes comptables semblent se désintéresser des autres impositions. En réalité, cela dépendra de l'activité de l'entreprise. Les notes doivent fournir des informations pertinentes. C'est donc à l'entité de déterminer les informations qu'elle juge comme telles. Parfois, la société indiquera un ensemble global d'impôts, sans vraiment les détailler. C'est par exemple le cas des groupes Safran ou Bouygues, dont les comptes consolidés indiquent le coût des impôts et taxes, sans les détailler en annexe. Inclus dans les charges d'exploitation, les impôts et taxes seront parfois pris en tant que sous-ensemble dans les annexes. C'est par exemple le cas du groupe Total ou du groupe Carrefour. Les comptes consolidés de 2016 du premier font apparaître dans le résultat comptable une entrée « *autres charges d'exploitation* » complété par une note 5 en annexe qui montre le coût des « *autres charges* » dont font partie entre autre les impôts et taxes. Les comptes consolidés du second montre les « *frais généraux* », complété par une annexe 5.2 précisant seulement le montant des taxes dans ces frais généraux. Parfois, les impôts seront davantage détaillés dans les annexes. C'est par exemple le cas du groupe APRR. Dans le compte de résultat consolidé publié le 31 décembre 2016, le groupe fait apparaître une entrée « *impôts et taxes* », complété par une note 18 dans les annexes. Cette note décrit le coût des charges fiscales en faisant apparaître distinctement le coût que représente la taxe d'aménagement du territoire, la contribution économique territoriale, les redevances domaniales (qui ne sont pourtant ni des taxes ni des impôts) et les autres impôts et taxes. L'ensemble de ces éléments permet de comprendre les préoccupations de l'entreprise. La gestion fiscale peut en être une. Lorsque cela sera le cas, la société expliquera précisément le détail des impôts dans les annexes.

802. A l'image de ce qui est prévu pour les entreprises privées, la normalisation comptable internationale en cours dans le secteur public et reprise pour les comptes de l'Etat reprend les techniques et principes des normes IFRS. Bien que les destinataires des

comptes semblent être différents, les préoccupations en matière de bilan et de gestion apparaissent similaires. L'identification des impôts et taxes est toutefois aléatoire.

2. *L'usage à approfondir des annexes et de la comptabilité générale par les entités publiques*

803. Il convient de rappeler que les normes IPSAS, comme les normes IFRS, ne prévoit pas de normes en ce qui concerne les charges. Seule une comptabilisation par nature est préconisée. Il y a donc peu de détails concernant les charges fiscales. Ceci est d'autant plus renforcé que même l'impôt sur les résultats ne bénéficie pas d'un équivalent de la norme IAS 12 dans les normes IPSAS. En revanche, comme pour la comptabilisation selon les normes IFRS, les notes et annexes prennent une place importante dans l'explication des états financiers. Ainsi, l'article 109 de la norme IPSAS 1 indique clairement qu' « *une entité doit présenter, soit dans l'état de performance financière soit dans les notes, une analyse des charges en utilisant une classification reposant soit sur la nature des charges, soit sur leur fonction au sein de l'entité, en choisissant la méthode qui fournit des informations fiables et plus pertinentes* ». Même si les entités du secteur public qui se conforment aux normes IPSAS optent pour une analyse des charges dans l'état de performance financière, la nature des charges apparaissant dans ce document révèle seulement les « *autres charges* », conformément au modèle proposé par la norme IPSAS 1 à son article 112. C'est déjà ce qui peut être examiné dans les comptes des entités privées présentant les comptes selon le référentiel IFRS. Le détail de ces « *autres charges* » devrait alors figurer dans les notes ou annexes. Selon l'article 127 de la norme IPSAS 1, « *les notes doivent [...] fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans l'état de la situation financière [ou] l'état de la performance financière [...] mais qui sont nécessaires pour comprendre chacun d'entre eux* ». L'usage des notes selon les normes IPSAS est donc similaire à celui qui est prévu par les normes IFRS. Etant donné que seul un intitulé large apparaît dans l'état de la performance financière ou compte de résultat, il semblerait logique de mentionner le coût des impôts et taxes dans les annexes. Un détail plus précis de chacun peut même être envisagé. L'article 15 de la norme IPSAS 1 précise à cet effet que « *les objectifs des états financiers à usage général dans le secteur public doivent consister à fournir des informations en vue de la prise de décision et à faire la preuve de la manière dont l'entité s'acquitte de son mandat relatif aux ressources qui lui sont*

confiées ». Par ailleurs, l'article 16 de la même norme indique que « *les états financiers à usage général peuvent jouer un rôle prédictif ou prospectif, en fournissant des informations utiles pour prédire le niveau de ressources requis pour une exploitation continue* ». L'ensemble de ces éléments prouvent l'utilité des informations à fournir, notamment en matière de charge, que ce soit dans l'état de la performance financière ou dans les notes. Ils donnent des indications quant à la gestion à mener. Si le détail des charges fiscales apparaît, il peut alors être un indice important pour les futures décisions à prendre en matière de gestion fiscale. Notamment, il peut permettre de comparer les niveaux de performance fiscale entre des entités de nature et de taille similaires.

804. Le recueil des normes comptables de l'Etat repose sur les mêmes fondements. L'approche bilantielle est privilégiée. Elle permet d'avoir une vision plus affinée du patrimoine de l'Etat. Le contenu du compte de résultat est relativement similaire à celui proposé par le référentiel IPSAS. Toutefois, au niveau national, une norme 2 « *charges* » est prévue. Elle classe les charges selon leur nature. Parmi elles figurent les charges de fonctionnement direct, dont « *les versements répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôt, taxes et versements assimilés)* ». En pratique, l'étude des comptes généraux de l'Etat apparaît nécessaire pour comprendre la prise en compte de ces charges. Depuis la première publication des comptes de l'Etat sous le format prévu par la LOLF, la présentation par nature des charges dans le compte de résultat est invariablement la même. A l'image de la comptabilité des entités privées selon le référentiel IFRS, les comptes généraux de l'Etat prévoit seulement une indication des « *autres charges de fonctionnement* », incluant les impôts et les taxes. Seul le numéro de la note en annexe change¹⁴⁴⁸. Dans les différentes notes, la prise en considération des charges fiscales est la même. Parmi les « *autres charges de fonctionnement* » figure un compte intitulé « *impôts, taxes et versements assimilés* ». Toutefois, les annexes ne détaillent pas davantage ce compte, ni ne l'expliquent. En effet, alors que les autres charges de fonctionnement sont globalement expliquées, les charges fiscales sont ignorées. Pourtant, les comparaisons avec les années précédentes permettent de voir les efforts qui ont été fournis par l'Etat en matière de performance fiscale et donc de gestion de sa charge globale d'impôt. A ce titre, l'examen des différents comptes généraux permettent de constater une diminution progressive de la charge fiscale dans les

¹⁴⁴⁸ De 2006 à 2008, le détail des charges de fonctionnement est porté à la note 13 du compte général de l'Etat. De 2009 à 2013, il s'agit de la note 14 et depuis 2014, les explications et détails des autres charges de fonctionnement figurent à la note 19.

comptes de l'Etat, alors que les charges de fonctionnement augmentent globalement. Ainsi, entre 2015 et 2016, les charges de fonctionnement direct de l'Etat ont augmenté de 687 millions d'Euros¹⁴⁴⁹. Or, parmi elles, les charges fiscales ont diminué de 10 millions d'Euros¹⁴⁵⁰.

805. Le recueil des normes comptables, s'approchant des normes internationales IPSAS et par conséquent IAS/IFRS, devrait permettre à l'Etat de moderniser ses pratiques en matière de performance et donc de gestion. En particulier, l'appréhension des charges fiscales à travers le compte de résultat ou état de performance financière et les notes ou annexes pourraient conduire à une connaissance plus aboutie par l'Etat des causes de l'imposition de ses biens. A partir de là, il serait alors plus aisé d'adopter des comportements permettant d'en modérer la charge. D'ailleurs, la Cour des comptes explique que « *le fait que l'Etat établisse une comptabilité générale a eu, et continue d'avoir, des effets bénéfiques sur la gestion des ministères, notamment en fournissant un éclairage sur des enjeux financiers qui échappent, en tout ou partie, aux instruments budgétaires* »¹⁴⁵¹. Ces éléments pourraient être prolongés vers les enjeux fiscaux, partie intégrante des enjeux financiers. Pourtant, le fait de ne prendre les charges fiscales que dans leur globalité ne le permet que partiellement. Le constat posé par la Cour des comptes sur l'utilisation globale de la comptabilité générale peut donc être reprise spécifiquement sur la matière fiscale. En effet, elle montre que « *la tenue de la comptabilité générale de l'Etat devait favoriser une convergence des procédures de gestion publique vers les meilleures pratiques. En recensant l'exhaustivité des opérations financières auxquelles l'Etat est partie et en rapprochant systématiquement les dépenses et les recettes des obligations juridiques qui les fondent, elle devait améliorer la gestion publique, notamment en éclairant les décisions et en suscitant des économies budgétaires* »¹⁴⁵². Si la Cour ne pense pas spécifiquement à la matière fiscale dans ces propos, il est naturel d'y faire un lien. Les obligations juridiques peuvent en effet entraîner des charges fiscales. Une bonne connaissance de ces conséquences peut donc encourager à adopter des comportements de bonne gestion pour les modérer. Pourtant, il

¹⁴⁴⁹ Les charges de fonctionnement directes de l'Etat s'élève à 224,068 milliards d'Euros en 2016 contre 223,381 milliards d'Euros en 2015 (Compte général de l'Etat pour 2016, annexe au projet de loi de règlement du budget et d'approbation des comptes, p.4).

¹⁴⁵⁰ Les charges fiscales de l'Etat représentent 153 millions d'Euros en 2016 contre 163 millions d'Euros en 2015 (Compte général de l'Etat pour 2016, *précit.*, p.120).

¹⁴⁵¹ Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après. Une nouvelle étape à engager*, Rapport public thématique, février 2016, p.43.

¹⁴⁵² Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après, op.cit.*, p.54.

apparaît que les opportunités offertes par la comptabilité générale sont sous-exploitées. Pour remédier à cela, la Cour des comptes propose notamment que « *la comptabilité générale de l'Etat [constitue] le socle d'une comptabilité permettant de "connaître les coûts de revient, complets et/ou marginaux, les charges directes et indirectes, fixes et variables" à des fins de pilotages* »¹⁴⁵³. Or, la fiscalité apparaît comme étant une partie intégrante des charges directes pesant sur les biens. Sa meilleure connaissance pourrait donc conduire à une meilleure gestion du patrimoine de l'Etat.

806. La comptabilité de l'Etat est désormais assimilée à la comptabilité des entreprises, du moins telle que prévue par le référentiel international IFRS. Pourtant, l'usage, notamment en termes de fiscalité, reste pour l'instant moins développé dans la sphère publique que dans la sphère privée. Toutefois, les volontés tendent à effacer les différences. D'ailleurs, si les recommandations portées par la Cour des comptes sont suivies, elles pourraient permettre d'aller plus loin dans la compréhension des charges que cela n'est le cas dans la plupart des sociétés, principalement en ce qui concerne les impôts et taxes dus par les différentes entités.

807. Les convergences en matière de comptabilité ont tendance à neutraliser les différences entre l'Etat et les entreprises soumises au référentiel international. Il est également possible de voir d'autres convergences entre la comptabilité publique et la comptabilité privée. En effet, les référentiels utilisés par les entités publiques autres que l'Etat sont proches de celui conçu au niveau national pour les entreprises, à savoir le plan comptable général.

§ 2. La similarité des pratiques comptables des autres entités publiques et des entreprises privées nationales

808. La normalisation comptable internationale, tant publique que privée, accorde une importance cruciale au bilan. Il permet d'avoir une vision précise de la situation patrimoniale de l'entité. De son côté, la normalisation interne privilégie le compte de résultat, et donc les opérations réalisées par l'entité au cours d'une année. La tendance actuelle conduit à une appropriation des principes et pratiques internationales par la comptabilité interne. Pourtant, le plan comptable général conserve certaines spécificités, notamment d'un point de vue formel. Ceci a une incidence sur les normes comptables

¹⁴⁵³ Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après, op.cit.*, p.85.

applicables au secteur public, hormis à l'Etat, puisqu'elles sont élaborées selon le format du plan comptable général (A). Ces référentiels ont une faiblesse relative en termes d'instrument de gestion. Pour remédier à cela, les entités publiques ou privées ont des obligations comptables similaires en matière de présentation d'une comptabilité analytique. Cette dernière permet aux différentes entités de comprendre les coûts occasionnés par leur activité, dont les coûts fiscaux. Sa finalité est donc de permettre aux organismes d'assurer une meilleure maîtrise de leurs charges (B).

A. *Le développement de la comptabilité générale d'un point de vue interne marquée par l'importance accordée aux comptes de résultat*

809. Comme l'Etat, les autres personnes publiques, établissements publics ou collectivités territoriales et leurs groupements, doivent avoir une comptabilité similaire à la comptabilité privée. S'agissant de l'Etat, le normalisateur comptable a opté pour un rapprochement avec les normes issues de la normalisation comptable internationale, c'est-à-dire des normes IPSASB, elles-mêmes similaires aux normes IAS/IFRS, applicables aux entreprises. Pour les autres entités publiques, les instructions comptables se rapprochent du plan comptable général. Les principes de celui-ci doivent converger avec les normes internationales. Pourtant, il comporte certaines spécificités (1), qui rejaillissent sur la normalisation comptable du secteur public (2).

1. *L'originalité du plan comptable général face aux normes comptables internationales*

810. Comme le note Yvonne MULLER, « *la normalisation comptable internationale n'est pas a priori destinée à remplacer immédiatement les normalisations nationales spécifiques aux comptes annuels [...]. Pour autant, on ne peut nier qu'il existe un important mouvement de convergence vers les normes IFRS pour tous les comptes* »¹⁴⁵⁴. D'ailleurs, en 2003, Christian HOARAU prédisait que « *le référentiel des IAS (devenues IFRS) [aurait] à moyen terme une influence décisive sur l'évolution de l'ensemble des règles comptables françaises* »¹⁴⁵⁵. L'adoption du nouveau plan comptable général, applicable aux entreprises nationales, va dans ce sens. Malgré tout, actuellement, ce plan

¹⁴⁵⁴ Yvonne MULLER, « Les enjeux de la normalisation comptable internationale », *art.cit.*, p.4.

¹⁴⁵⁵ Christian HOARAU, *art.cit.*, p.42.

comptable conserve certaines spécificités. Il s'agit donc d'un système hybride entre tradition nationale et intégration de principes internationaux.

811. Le nouveau plan comptable général se caractérise par l'adoption d'un cadre conceptuel, ce qui le rapproche des standards internationaux. Ce cadre conceptuel reprend la plupart des principes édictés par le cadre conceptuel intégré aux normes IAS/IFRS. Ainsi, le plan comptable général adopte les exigences internationales en matière notamment d'image fidèle, de prudence, de pertinence ou encore de fiabilité. Il pose par ailleurs le principe de la comptabilité d'exercice ou d'engagement, également promu par les normes IAS/IFRS. Son article 112-3 prévoit en particulier que « *le compte de résultat récapitule les charges et les produits de l'exercice, sans qu'il soit tenu compte de leur date de paiement ou d'encaissement* ». Il convient de rappeler que pour le cadre conceptuel des normes IFRS « *les effets des transactions et autres événements sont comptabilisés quand ces transactions ou événements se produisent (et non pas lorsqu'intervient le versement ou la réception de trésorerie)* ». Enfin, le plan comptable général intègre une présentation des états financiers en bilan, compte de résultat et surtout annexes, qui n'existaient pas dans les premiers plans comptables français, ainsi que leur définition respective.

812. Pourtant, des divergences subsistent, tant quant à la conception des comptes que d'un point de vue formel. Comme le révèle le rapport d'information relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables du 10 mars 2009, « *bien que les principes sur lesquels reposent les normes IFRS soient largement semblables à ceux qui prévalent dans le droit comptable français, les différences entre les deux référentiels n'en demeurent pas moins considérables* »¹⁴⁵⁶. L'une des différences fondamentales repose sur le destinataire des états financiers. Le référentiel IAS/IFRS insiste sur l'importance des investisseurs. L'article 9 du cadre conceptuel précise que « *les utilisateurs des états financiers comprennent les investisseurs actuels et potentiels, les membres du personnel, les prêteurs, les fournisseurs et autres créanciers, les clients, les Etats et leurs organismes publics, et le public* ». Toutefois son article 10 indique que « *bien que tous les besoins d'information de ces utilisateurs ne puissent pas être satisfaits par des états financiers, il y a des besoins qui sont communs à tous les utilisateurs. Comme les investisseurs sont les apporteurs de capitaux à risque de l'entreprise, la fourniture d'états financiers qui*

¹⁴⁵⁶ Dominique BAERT et Gaël YANNO, Rapport d'information n°1508, *précit.*, p.25.

répondent à leurs besoins répondra également à la plupart des besoins des autres utilisateurs ». Cette prépondérance des investisseurs en tant que destinataires des états financiers ne se retrouve pas dans le plan comptable général. En effet, comme le note Yvonne MULLER, « *[cet] objectif tranche avec la conception continentale de la comptabilité, plus juridique et patrimoniale, et réputée destinée à rendre des comptes* »¹⁴⁵⁷. La comptabilité, d'un point de vue national sert, à travers notamment le bilan, à révéler la substance du patrimoine d'une entité. Comme l'explique le rapport d'information relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables, « *les normes comptables françaises ont une approche très civiliste du patrimoine qui peut être défini comme une universalité de biens, actif et passif, attachée à une personne. La comptabilité est donc, traditionnellement, la représentation chiffrée du patrimoine juridique* »¹⁴⁵⁸. Elle permet également d'établir l'imposition des entreprises soumises à ces normes comptables. L'un des principaux destinataires du plan comptable général est alors l'administration fiscale compte tenu de la valeur probatoire de la comptabilité d'une part et de la liaison comptabilité-fiscalité de l'autre¹⁴⁵⁹. Il apparaît alors que, compte tenu de cet objectif, le compte de résultat, défini par l'article 112-3 du plan comptable général comme étant l'état financier qui « *récapitule les charges et les produits de l'exercice* », reçoit une importance cruciale. C'est le compte de résultat qui fournit le résultat comptable, base du résultat fiscal. A l'inverse, il convient de rappeler que les normes IFRS accordent une place majeure au bilan de l'entreprise.

813. L'importance accordée au compte de résultat permet de connaître avec précision le contenu des impositions dues par les entités concernées par les normes issues du plan comptable général. Or, c'est la connaissance de ces coûts, combinée à une comptabilité analytique, qui permet ensuite à l'entité d'adopter des comportements de gestion de la fiscalité pesant sur ses biens. Cette appréhension de la fiscalité est facilitée par la structure des états financiers des entreprises. Le plan comptable général impose une présentation selon une structure décimale. En vertu de l'article 931-1 du plan comptable général, les comptes de bilan sont répartis en cinq classes et les comptes de gestion, qui correspondent au compte de résultat, sont réparties en deux classes. Plus précisément, la

¹⁴⁵⁷ Yvonne MULLER, « les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », *art.cit.*

¹⁴⁵⁸ Dominique BAERT et Gaël YANNO, Rapport d'information n°1508, *précit.*, p.27.

¹⁴⁵⁹ Sur la liaison comptabilité-fiscalité, voir notamment Olivier FOUQUET et Claude LOPATER, « La connexion comptabilité-fiscalité : comment suivre le fil d'Ariane ? » *JCP E*, n°7, 18 février 2016, n°1117 ; Olivier FOUQUET, « Comptabilité et fiscalité : les vases communicants ? », *Revue administrative*, n°353, 1^{er} septembre 2006, pp.496-498.

classe 6 correspond aux comptes de charges. Or, parmi ceux-ci, le compte 63 est spécifiquement dédié à la comptabilisation des « *impôts, taxes et versements assimilés* ». Ce compte est lui-même subdivisé en plusieurs comptes, dont, les comptes 6351 « *impôts directs (sauf impôts sur les bénéfiques)* »¹⁴⁶⁰, 6353 « *impôts indirects* », 6354 « *droits d'enregistrement et de timbres* », 6358 « *autres droits* ». L'impôt sur les sociétés est comptabilisé au compte 695 « *impôt sur les bénéfiques* », subdivision du compte 69 « *participation des salariés aux résultats – impôts sur les bénéfiques* », particulièrement au compte 6951 « *impôts dus en France* ». S'agissant de la TVA, plusieurs situations doivent être envisagées. Tout d'abord, la TVA collectée et la TVA déductible doivent apparaître dans les différents comptes du compte 445 « *Etat – Taxes sur le chiffre d'affaire* ». Il ne peut s'agir ni d'un produit ni d'une charge pour l'entreprise. Ces différents éléments apparaissent alors naturellement dans un compte du bilan et non dans un compte du compte de résultat ou de gestion. Ensuite, la TVA non déductible doit apparaître dans le coût d'achat du bien. Enfin, une partie de cette taxe ne peut être récupérée par l'entité. Elle figure alors au compte 6352 « *taxes sur le chiffre d'affaire non récupérables* ».

814. Le choix pour la comptabilité d'engagement ou d'exercice entraîne une conséquence particulière quant à la comptabilisation des différentes impositions dues par l'entreprise. A l'image de ce qui est prévu lorsque les entités se conforment aux normes IFRS, les impositions doivent être enregistrées dans les comptes correspondant au fait générateur. La CNCC a ainsi précisé, dès 1981, que « *les prélèvements obligatoires de toute nature à la charge de l'entreprise constituent des charges de l'exercice au cours duquel l'activité a été génératrice des faits ou situations entraînant l'exigibilité de ces prélèvements* »¹⁴⁶¹.

815. Les différentes incidences de la présentation comptable promue par le plan comptable général se retrouvent dans les différentes comptabilités du secteur public, hors Etat.

¹⁴⁶⁰ Ce compte inclut les comptes 63511 « *contribution économique territoriale* », 63512 « *taxes foncières* », 63513 « *autres impôts locaux* », 63514 « *taxes sur les véhicules de sociétés* ».

¹⁴⁶¹ Bulletin du Conseil National des Commissaires aux Comptes, n°44, octobre 1981, p.14.

2. *Une comptabilité générale publique assimilée au plan comptable général*

816. Chaque entité du secteur public reçoit une comptabilisation particulière. Ainsi, les communes doivent respecter l'instruction M14, les départements l'instruction M52, les régions l'instruction M71, les services publics à caractère industriel et commercial l'instruction M4, les offices publics de l'habitat l'instruction M31, les établissements publics de santé l'instruction M21 et les établissements publics sociaux et médico-sociaux l'instruction M22. De leur côté, les organismes dépendant de l'Etat, dont les établissements publics nationaux ou encore les établissements à caractère scientifique, doivent respecter l'instruction comptable commune du 22 décembre 2016, remplaçant au plus tard au 1^{er} janvier 2020 les référentiels comptables des instructions M9.

817. Cette diversité ne doit pas masquer une certaine unicité de tous ces référentiels. Tout d'abord, contrairement à l'Etat, la comptabilité des autres entités du secteur public repose sur une logique moniste. Leur nomenclature est en effet identique pour la comptabilité budgétaire et pour la comptabilité générale, retraçant l'exécution des différentes opérations. Le budget et les états financiers reprennent le triptyque bilan, compte de résultat, annexes. Ils s'articulent autour d'une section de fonctionnement et d'une section d'investissement. Cette séparation propre au secteur public le différencie assez nettement des entreprises privées, particulièrement en ce qui concerne le compte de résultat¹⁴⁶². Toutefois, cette différence ne doit pas masquer le lien étroit entre comptabilité privée et comptabilité publique, notamment en ce qui concerne la nomenclature des états financiers.

818. Les exigences légales relatives à la comptabilité générale de l'Etat reposent sur l'article 30 de la LOLF. Cet article implique une proximité des règles comptables applicable à l'Etat avec celles applicables aux entreprises. Cette référence introduite en 2001 ouvrait la voie à une proximité du recueil des normes comptables de l'Etat avec les normes IFRS. En revanche, la comptabilité relative aux autres entités du secteur public suit l'héritage laissé par le décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, dont l'article 52 disposait que « *la nomenclature [de la comptabilité générale] s'inspire du plan comptable général* ». Ce décret a été abrogé par le décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique. Désormais, l'article 56 de ce décret dispose, notamment, que « *les règles de la*

¹⁴⁶² Voir en ce sens, Paul HERNU, *La comptabilité publique*, Gualino, 2017, p.80 et s.

comptabilité générale applicables [aux personnes morales de droit public] ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales ». Ces dispositions pourraient permettre d'envisager un rapprochement des normes comptables applicables au secteur public et des normes IFRS, comme cela a déjà été le cas pour le recueil des normes comptables de l'Etat. Pour l'instant, les différents référentiels comptables des personnes publiques restent davantage liés au plan comptable général. Ainsi, l'instruction M14, dans son introduction, rappelle que « *si l'alignement sur le plan comptable a été recherché, il a été tenu compte des spécificités des collectivités locales* ». De manière similaire, l'introduction des instructions M52 et M71 montrent que « *[le] souci de transparence vis-à-vis des citoyens et des partenaires, notamment financiers, a conduit à l'adoption de cadres comptables proches du plan comptable général, qui permettent de mieux appréhender la situation financière des [collectivités territoriales] tout en prenant en compte les spécificités de la gestion locale* ».

819. Cette approche implique certaines conséquences. Tout d'abord, pour reprendre les propos de Paul HERNU, « *le système budgétaro-comptable des collectivités et établissements locaux apparaît moins raffiné que celui de l'Etat. Il se caractérise, en particulier, par l'absence quasi complète de cadre conceptuel. Ainsi, par exemple, les principales instructions budgétaires et comptables applicables dans le secteur public local ne contiennent-elles, dans leur préambule ou leur plan de comptes, qu'une référence générale aux principes de régularité, de sincérité ou de fidélité [...] inspirée du plan comptable général* »¹⁴⁶³. Ces réflexions ont été écrites en 2010. Alors que la plupart des instructions comptables ont été modifiées en décembre 2016¹⁴⁶⁴, le constat reste identique. Ensuite, de manière corrélative, cette proximité avec le plan comptable général permet de déduire que le compte de résultat est l'état financier le plus important dans cette présentation. Enfin, les référentiels applicables aux entreprises privées et aux entités du secteur public, hors Etat, sont similaires. Les différentes comptabilités générales reçoivent donc une présentation selon la distinction compte de bilan-compte de résultat. La classification se fait également selon une présentation décimale, très largement similaire à celle du plan comptable général.

¹⁴⁶³ Paul HERNU, « Une comparaison des systèmes budgétaires et comptables de l'Etat et des collectivités locales », *RFFP*, n°109, février 2010, p.186.

¹⁴⁶⁴ Les instructions M14, M52 et M71 ont été modifiées par des arrêtés en date du 21 décembre 2016. L'instruction M4 a été modifiée par un arrêté du 22 décembre 2016. Quant aux instructions M9, elles ont été remplacées par une instruction commune également du 22 décembre 2016.

820. En ce qui concerne plus spécifiquement les impositions, les comptes des instructions comptables du secteur public sont identiques à ceux du plan comptable applicable aux entreprises privées. Ainsi, les comptes 63 visent spécifiquement les « *impôts, taxes et versements assimilés* ». La subdivision 635 de ce compte permet de traiter les « *autres impôts, taxes et versements assimilés* » dus à l'administration des impôts, que ce soient les impôts directs (compte 6351)¹⁴⁶⁵, les impôts indirects (compte 6353), les droits d'enregistrement et de timbre (compte 6354) ou les autres droits (compte 6358). Les collectivités territoriales sont expressément exonérées d'impôt sur les sociétés¹⁴⁶⁶. Il est donc naturel de ne pas voir figurer dans les instructions un compte 69 dédié à l'impôt sur les bénéfices. En revanche, dès lors que l'exploitation d'un service public entre dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, elle sera généralement individualisée budgétairement et soumise à une présentation selon l'instruction M4 applicable aux services publics locaux à caractère industriel et commercial. Cette instruction ainsi que l'instruction commune applicable aux organismes dépendant de l'Etat, dont les établissements publics, intègrent de tels comptes. Ils font apparaître un compte 695, spécifiquement dédié à l'impôt sur les sociétés. Ces comptes de charge, inscrits dans les comptes de résultat des différentes entités du secteur public, sont donc exactement identiques à ceux du plan comptable général. Cette remarque est également valable au sujet de la comptabilisation de la TVA. Elle ne peut apparaître comme une charge, sauf lorsqu'elle non déductible. Dans les autres situations, elle est comptabilisée exactement comme cela est prévu par le plan comptable général, au bilan, par les différents comptes 445, selon que la TVA est collectée ou est déductible. L'ensemble de ces éléments permet donc de bien identifier les différentes charges fiscales, à l'image de ce qui est autorisé par le plan comptable général.

821. Le plan comptable général se rapproche des normes IFRS sur les principes de comptabilisation. En revanche, des différences fondamentales existent, tant quant aux destinataires des états financiers que de leur présentation. L'importance accordée au compte de résultat, ou de gestion et sa présentation décimale permettent d'identifier facilement les différentes charges fiscales dues par l'entité. Leur connaissance est la première étape vers leur meilleure gestion. L'étape suivante réside dans l'identification de ces coûts au travers d'une comptabilité analytique. Le constat est donc exactement

¹⁴⁶⁵ Il s'agit principalement des taxes foncières (compte 63512) et des autres impôts locaux (compte 63513).

¹⁴⁶⁶ Voir en ce sens *supra.*, n°318 et s.

identique pour les instructions comptables applicables au secteur public, hors Etat. La neutralisation des différences entre les deux secteurs s'est poursuivie, logiquement, dans les exigences de comptabilité analytique. Cette dernière va permettre une analyse détaillée de chaque opération, préalable à la gestion de leurs coûts.

B. Des exigences similaires en matière de comptabilité analytique

822. Certains auteurs ont pu expliquer que « *la comptabilité française traditionnelle distingue la comptabilité générale et la comptabilité analytique : on peut dire que c'est une comptabilité à deux circuits* »¹⁴⁶⁷, contrairement à la comptabilité anglo-saxonne ou internationale. Ainsi, pour appréhender les coûts de gestion des opérations, la comptabilité française nécessite l'établissement, à côté de la comptabilité générale établie par nature, d'une comptabilité analytique fondée par fonction. En effet, « *la comptabilité anglo-saxonne "débouche" généralement sur un classement des charges par fonctions [...]. Ce mode de classement est lié au fait que la comptabilité anglo-saxonne, en tant que système moniste, appréhende les grandes fonctions de l'entreprise. La comptabilité générale française des comptes individuels ne [le] peut pas* »¹⁴⁶⁸. Cette comptabilité permettra à l'entité de comprendre les coûts de chacune des opérations, dont les coûts fiscaux. Ces exigences issues de la comptabilité privée (1) ont été reprises dans la comptabilité du secteur public, hors Etat (2).

1. Les exigences d'une comptabilité analytique dans la perspective d'une meilleure gestion des coûts

823. Il est désormais classique de définir la comptabilité analytique, ou comptabilité de gestion, comme « *un ensemble de données issues de la comptabilité générale destiné à piloter au mieux une exploitation professionnelle grâce au rapprochement des coûts d'un produit ou d'une activité par rapport aux recettes qu'il génère. C'est un outil destiné à l'analyse interne de la formation du résultat d'une activité* »¹⁴⁶⁹. Les objectifs de la comptabilité analytique sont multiples. Parmi eux, figurent la connaissance des coûts des différentes fonctions de l'entreprise ou encore l'explication des résultats par le calcul des

¹⁴⁶⁷ Jacques RICHARD, Didier BENSADON et Christine COLLETTE, *Comptabilité financière. IFRS versus normes françaises*, Dunod, 10^{ème} éd., 2014, p.146.

¹⁴⁶⁸ Jacques RICHARD et al., *op.cit.*, p.148.

¹⁴⁶⁹ Didier URY, «Le statut hybride de la comptabilité analytique en droit fiscal », *Bulletin Fiscal Francis Lefebvre*, n°8-9/16, août-septembre 2016, p.429.

coûts des produits¹⁴⁷⁰. « [Elle] constitue un outil de gestion fondamental pour mesurer, apprécier et améliorer la performance de l'entreprise »¹⁴⁷¹. Dès lors, la comptabilité analytique devient un outil de gestion dans la mesure où elle permet d'analyser les coûts afférents aux produits de l'entreprise ou à ses fonctions. Il convient alors de déterminer ce que peuvent être ces coûts avant d'examiner l'usage de cette comptabilité interne à l'entreprise.

824. Il est généralement admis qu'un coût « s'applique à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et de les totaliser [...]. Un coût se détermine par l'accumulation de charges significatives sur un produit ou tout autre objet de coût »¹⁴⁷², dont les fonctions d'une entreprise. Ainsi, « le terme coût ne s'applique pas qu'aux produits mais à toute chose désignée pour laquelle il est jugé utile d'attribuer des charges et d'en faire le total »¹⁴⁷³. Il convient donc dans un premier temps pour l'entreprise de définir les différents coûts qu'elle souhaite évaluer, tels que les coûts selon ses différentes fonctions économiques, ou ses moyens d'exploitation ou ses activités, par exemple. Ensuite, l'entreprise doit déterminer les charges qui intégreront ces différents coûts. Plusieurs méthodes sont disponibles. Elles s'appuient toutes sur les charges identifiées par nature, par la comptabilité générale. Ces charges seront ventilées par fonction ou par produit. Soit l'entreprise opte pour la méthode dite des « *coûts complets* ». Dans ce cas, toutes les charges courantes de la comptabilité générale sont incorporées à la comptabilité analytique. Soit l'entreprise choisit la méthode dite des « *coûts partiels* », auquel cas, seront incorporées soit les charges qui varient avec la production de l'entreprise, soit les charges directement en lien avec la fonction ou le produit.

825. Une liaison est alors établie entre la comptabilité générale et la comptabilité de gestion. Toutefois, il existe certaines différences dans la comptabilisation des différentes charges. Il est possible de distinguer quatre types de charges. D'abord, il s'agit des charges incorporées. Armelle MATHE, entre autres, les définit comme « *toutes les charges concernant les éléments ayant un caractère normal en rapport avec*

¹⁴⁷⁰ Voir en ce sens, Gérard MELYON et Kévin MELYO, *Comptabilité analytique*, Bréal, 5^{ème} éd., 2013, p.9.

¹⁴⁷¹ Béatrice GRANDGUILLOT et Francis GRANDGUILLOT, *La comptabilité de gestion*, Gualino, 17^{ème} éd., 2016, p.16.

¹⁴⁷² *Ibid.*

¹⁴⁷³ Gérard MELYON et Kévin MELYON, *op.cit.*, p.11.

l'exploitation ». Il y a ensuite « *les charges incluses dans les coûts pour un montant différent de celui qui figure en comptabilité financière* ». Cette situation se retrouve, notamment, lorsque les charges doivent être étalées dans le temps en comptabilité de gestion. Les troisièmes charges sont les charges dites supplétives. « *On appelle ainsi les charges fictives qui vont être incorporées aux coûts en comptabilité de gestion parce que correspondant à une réalité économique mais qui ne figurent pas dans la comptabilité financière, parce que non reconnues comme charges par celle-ci* ». Enfin, figurent parmi les différentes charges, celles qui sont non incorporables. « *On exclut du calcul des coûts certaines charges de la comptabilité financière qui ne correspondent pas à l'exploitation courante et ne traduisent pas la réalité économique de l'entreprise* »¹⁴⁷⁴. L'impôt sur les bénéfices, par exemple, est considéré comme une telle charge.

826. Il convient ensuite de répartir les différentes charges aux coûts, soit des fonctions soit des produits. La méthode traditionnelle est celle des coûts complets. Dans ce cas, une distinction supplémentaire est opérée entre les charges directes et les charges indirectes. Les premières sont celles « *qu'il est possible d'affecter "immédiatement" ; c'est-à-dire sans calcul intermédiaire, au coût d'un produit [ou d'une fonction] déterminé grâce à un moyen de mesure* ». Les secondes sont « *les charges qu'il n'est pas possible d'affecter immédiatement à un coût [ou une fonction] particulier. Elles nécessitent un calcul intermédiaire pour être imputées au coût d'un produit [ou d'une fonction] déterminé* »¹⁴⁷⁵. Généralement, les charges fiscales sont considérées comme des charges indirectes qu'il est nécessaire de ventiler entre les différentes fonctions de l'entreprise. Pour cela, un centre d'analyse est prévu. Il s'agit « *d'une division d'ordre comptable de l'entreprise où sont analysés des éléments de charges indirectes préalablement à leur imputation aux coûts* »¹⁴⁷⁶. Grâce à ce centre d'analyse, les charges sont réparties proportionnellement à leur poids dans chacune des fonctions, puis des sous-fonctions, voire des subdivisions suivantes, de l'entreprise¹⁴⁷⁷.

827. Dans le cadre du plan comptable général de 1982, applicable avant sa modification en 1999, une classe spécifique de compte était prévue pour codifier la comptabilité de gestion. La classe 9 était ainsi dédiée à l'établissement d'une comptabilité analytique. Elle permettait de reprendre les différentes charges par nature

¹⁴⁷⁴ Armelle MATHE, *Comptabilité de gestion. Volume I*, Studyrama, 2014, pp.27-28.

¹⁴⁷⁵ Gérard MELYON et Kévin MELYON, *op.cit.*, p.25.

¹⁴⁷⁶ Gérard MELYON et Kévin MELYON, *op.cit.*, p.28.

¹⁴⁷⁷ Voir en ce sens, Armelle MATHE, *op.cit.*, p.43 et s.

(compte 90), de les reclasser (compte 91) puis de les ventilées par le biais des centres d'analyse (compte 92)¹⁴⁷⁸. Les centres d'analyse distinguaient les centres d'administration (compte 920), les centres de financements (compte 921), les centres de gestion du personnel (compte 922), les centres de gestion des moyens matériels (compte 923), notamment. Désormais, le plan comptable général ne prévoit plus ce type de compte. Les entités qui présentent une comptabilité analytique, soit qu'elles y sont tenues, soit de manière volontaire, peuvent donc choisir la méthode qui leur convient. Elles ne sont plus contraintes par le plan comptable général à opter pour la méthode des centres d'analyses, bien que cette dernière soit généralement privilégiée. Une fois les centres d'analyse déterminés, l'entreprise classe les charges indirectes dans un tableau de répartition. Comme le présentent Gérard et Kévin MELYON, « *le tableau de répartition des charges comporte : en colonne, les différentes fonctions de l'entreprise [...], ce sont les centres d'analyse ; en ligne, les différentes charges par nature dont les montants sont à répartir entre les centres principaux et les centres auxiliaires* »¹⁴⁷⁹. Les charges sont ensuite ventilées entre les différentes fonctions de l'entreprise, selon des coefficients prédéterminés. Parmi ces charges figurent donc les impôts, taxes et versements assimilés, tels qu'ils sont saisis par la comptabilité générale, au compte 63. L'usage d'une comptabilité analytique permet une meilleure compréhension des coûts dans l'entreprise et des liens entre ses charges et ses fonctions. L'entité peut alors utiliser ces données. La connaissance des coûts, dont les coûts fiscaux, par fonction permet à l'entreprise d'avoir une attitude active, vers une meilleure maîtrise de ceux-ci. La comptabilité analytique est alors orientée vers une démarche de gestion.

828. Ces préoccupations ont été reprises par les personnes publiques. Ainsi, les comptabilités du secteur public, hors Etat, ont introduit des exigences relatives à la tenue d'une comptabilité analytique. L'analyse des coûts, dont les coûts fiscaux, est alors possible par fonction des différentes entités. Il s'agit dans ce cadre de neutraliser les traitements comptables des personnes publiques et des personnes privées, le secteur public devant s'approcher autant que possible du secteur privé quant aux obligations comptables.

¹⁴⁷⁸ Des comptes étaient également spécifiquement conçus pour répertorier les coûts des produits, tels que les comptes 93 pour les coûts des produits stockés, les comptes 94 pour les stocks et les comptes 95 pour les coûts des produits vendus.

¹⁴⁷⁹ Gérard MELYON et Kévin MELYON, *op.cit.*, p.36.

2. *La reprise des exigences de la comptabilité privée dans la comptabilité publique*

829. En vertu de l'article 55 du décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable, en plus de la tenue obligatoire d'une comptabilité générale et d'une comptabilité budgétaire, « *selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes morales [de droit public], il est également tenu une comptabilité analytique* ». L'article 59 du même décret dispose, par ailleurs, que « *la comptabilité analytique est fondée sur la comptabilité générale. Elle a pour objet [...] de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un projet, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée et, le cas échéant, des produits afférents en vue d'éclairer les décisions d'organisation et de gestion* ». Ces dispositions permettent d'identifier tant les méthodes que les buts de la comptabilité analytique. Ils sont identiques à ceux de la comptabilité analytique organisée pour les entités privées.

830. Tout d'abord, il apparaît que la comptabilité est fondée sur la comptabilité générale. Comme cela est prévu en comptabilité privée, il convient alors de distinguer les charges incorporables, non incorporables et supplétives. Les définitions de ces différentes charges rejoignent celles de la comptabilité privée. Au sein des charges incorporables, une distinction doit être faite entre les charges directement imputables à certaines fonctions et les charges indirectes. Pour déterminer la répartition de ces charges, des centres d'analyse doivent être préalablement déterminés. A l'instar du plan comptable général de 1982, les instructions normatives comptables applicables au secteur public prévoient spécifiquement ces centres d'analyse. Le titre II de ces instructions s'intitule généralement « *la nomenclature par fonction* ». Pour chacun des organismes publics, des fonctions sont identifiées. Ainsi, la nomenclature M14 répertorie dix fonctions, elles-mêmes subdivisées en sous-fonctions. Elle indique précisément qu' « *une même fonction recense tout ce qui concerne une activité donnée* »¹⁴⁸⁰. Il en va de même, notamment, pour les instructions M52 ou encore M71. Pour l'ensemble des collectivités territoriales, la première fonction, c'est-à-dire la fonction 0, correspond aux services généraux. Les charges directes ou indirectes sont ensuite ventilées entre chacune de ces fonctions et sous-fonctions, en tenant compte de clés de répartition pour les secondes. Cette technique

¹⁴⁸⁰ Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M14*, Tome I, en vigueur au 1^{er} janvier 2017, p.111.

des centres d'analyse reprend donc la même méthodologie que celle qui est généralement appliquée dans le secteur privé.

831. Ensuite, la comptabilité analytique « *a pour objet de mesurer les coûts d'une structure, d'une fonction, d'un bien produit ou d'une prestation réalisée* », pour reprendre les termes de l'article 59 du décret relatif à la gestion budgétaire et comptable. Ces buts sont similaires à ceux prévus par la comptabilité analytique privée. Une telle comptabilité peut alors être un instrument privilégié afin de déterminer les coûts d'une fonction et être un préalable à toute décision de gestion de la part de l'entité publique concernée. Comme le résume Jean-François BOUDET, « *l'objet de la comptabilité analytique est donc de déterminer le coût d'un service rendu. C'est à partir de ces évaluations que les responsables publics pourront apprécier en toute connaissance de cause la situation financière de la collectivité qu'ils gèrent et décider des mesures* »¹⁴⁸¹. Dans son guide pratique pour une démarche d'amélioration globale et progressive de la gestion publique locale, adopté en 2007, le ministère du budget ne conçoit pas cette comptabilité différemment. Il a ainsi publié dans ce cadre une fiche intitulée développer la comptabilité analytique dans l'axe 3 appelé « *vers la recherche de la performance* ». Pour le ministère, « *la mise en place d'une comptabilité analytique permet une meilleure connaissance des coûts et est ainsi un outil pertinent et permanent dans la démarche de la performance, de prise de décision et donc d'optimisation du pilotage des politiques publiques* »¹⁴⁸².

832. Parmi l'ensemble des charges identifiables, la présentation par fonction accorde une place aux charges fiscales. Les instructions M14, M52 et M71, notamment, classent dans la fonction 0, une sous-fonction 01 intitulée « *opérations non-ventilables* », au sein de laquelle figurent particulièrement les opérations relatives aux impôts, taxes et contributions directes, qu'elles soient sources de revenus ou de charges. Cette nomenclature permet donc, par le biais de la présentation fonctionnelle, d'identifier le coût fiscal afférent à ces opérations. Par ailleurs, les charges fiscales peuvent être prises en compte dans d'autres opérations. L'exemple de certaines collectivités territoriales est ainsi révélateur. Le compte administratif de la ville de Toulouse pour l'exercice 2015 fait ainsi apparaître, dans sa présentation croisée par fonction, que les charges fiscales

¹⁴⁸¹ Jean-François BOUDET, « Comptabilité générale et comptabilité analytique : enjeux locaux, perspectives nationales », *RLCT*, n°12, avril 2006, p.60.

¹⁴⁸² Ministère du budget, *guide pratique pour une démarche d'amélioration globale et progressive de la gestion publique locale*, 2007.

figurent parmi les opérations non-ventilables. Le poids des taxes foncières est ainsi évalué à 2,3 millions d'euros. Toutefois, il est notable que le compte 6358 « *autres droits* », figurant au compte de résultat pour un coût de 158 959 euros est ventilé entre les opérations non-ventilables pour 91 238 euros d'un côté et les fonctions 3 « *culture* » et 8 « *aménagement et services urbains* » d'un autre, à hauteur respectivement de 37 324 euros et 30 397 euros. Ces sommes sont à la charge des sous-fonctions 33 « *actions culturelles* » et 82 « *aménagements urbains* ». Le compte administratif de la ville de Paris pour 2015 est en revanche plus précis et détaillé quant aux charges fiscales intégrées aux coûts des différentes fonctions. Par exemple, les taxes foncières, dont le coût total est indiqué dans le compte de résultat, par nature, pour une somme de 3,4 millions d'euros, sont ventilées entre les différentes fonctions et non pas seulement mentionnées à la sous-fonction 01 « *opérations non-ventilables* ». Ainsi, la charge de taxes foncières et de 487 910 euros dans le coût total de la fonction 0 « *services généraux des administrations publiques locales* », plus précisément à la charge de la sous-fonction 02 « *administration générale* ». Elle est de 155 280 euros pour la sous-fonction 21 « *enseignement du premier degré* » de la fonction 2 « *enseignement-formation* ». Elle est de 234 260 euros pour la fonction 3 « *culture* », répartie entre les sous-fonctions 30 « *services communs* » pour 159 797 euros, 31 « *expressions artistiques* » pour 71 477 euros¹⁴⁸³ et 32 « *conservation et diffusion des patrimoines* » pour 2 986 euros. Les taxes foncières représentent une charge de 311 059 euros pour la fonction 4 « *sport et jeunesse* », prise en compte intégralement dans la sous-fonction 40 « *services communs* ». Le coût de la fonction 7 « *logement* » intègre une charge de taxes foncières de 1,9 millions d'euros, dans le cadre de la sous-fonction « *services communs* ». Elle est de 2,2 millions d'euros pour la fonction 8 « *aménagement et services urbains* », répartie entre les sous-fonctions 81 « *services urbains* » pour 768 629 euros¹⁴⁸⁴ et 82 « *aménagements urbains* » pour 1,5 millions d'euros¹⁴⁸⁵. Enfin, les taxes foncières représentent une charge de 123 576 euros pour la fonction 9 « *action économique* » dans le cadre de la sous-fonction 90 « *interventions économiques* ». Les autres impositions sont traitées de la même manière par le compte administratif de la ville de Paris. Il revient à la collectivité

¹⁴⁸³ La charge de taxes foncières est de 38 709 euros pour la rubrique 313 « *théâtre* » et de 32 768 euros pour la rubrique 314 « *cinéma* ».

¹⁴⁸⁴ La charge de taxes foncière est de 309 909 euros pour la rubrique 810 « *services communs* », de 29 557 euros pour la rubrique « *eau et assainissement* » et de 429 163 euros pour la rubrique « *autres réseaux et services divers* ».

¹⁴⁸⁵ La charge de taxes foncières est de 1,5 millions d'euros pour la rubrique 820 « *services communs* » et 757 euros pour la rubrique 824 « *autres opérations d'aménagements urbains* ».

de choisir sa présentation en respectant le cadre fixé par l'instruction qui lui est applicable. Plus la présentation est détaillée, plus les charges intégrées aux différents coûts des fonctions seront précises. Il sera alors plus aisé de déterminer les mesures de gestion à adopter par la suite. Les exemples pris au niveau des communes peuvent être renouvelés pour les départements ou les régions. Il en va de même pour les établissements publics, tels que les hôpitaux¹⁴⁸⁶, soumis aux contraintes comptables fixées par l'instruction comptable M21. La comptabilité analytique de ces établissements publics se rapproche donc également de celle applicable aux entités privées. Le guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière publié par la direction générale de l'offre de soins rappelle ainsi notamment que « *la comptabilité analytique hospitalière peut se définir par ses objectifs, [à savoir] connaître les coûts et les recettes des différentes fonctions concourant à la production de soins [...] ; permettre au contrôle de gestion de fournir des informations de nature prévisionnelle [...] ; fournir les éléments d'information nécessaires au management pour éclairer les décisions de gestion et d'organisation* »¹⁴⁸⁷. Le guide met en exergue l'existence de sections auxiliaires et de sections principales. Les sections auxiliaires collectent « *le coût des activités non cliniques, appelées en comptabilité analytique activités supports. Elles sont destinées à être réparties vers les sections d'analyse principales* » qui collectent « *l'ensemble des coûts associés à la production de soins* »¹⁴⁸⁸. Parmi les sections auxiliaires figure une section d'analyse de structure, chargée de repérer au travers de la section « *structure-immobilier* » les charges liées au patrimoine immobilier des établissements, dont les taxes foncières et autres impôts locaux¹⁴⁸⁹. Une fonction logistique et de gestion générale est également présentée. Elle doit intégrer les charges à caractère hôtelier et général, dont les impôts et taxes¹⁴⁹⁰.

833. La présentation des états financiers du secteur public se rapproche donc des exigences établies dans le secteur privé, que ce soit par les normes IFRS ou par les normes du plan comptable général. La finalité réside essentiellement dans l'orientation vers une logique de gestion des coûts de la part des responsables de ces différentes entités. D'ailleurs, si la logique de gestion apparaît nettement dans l'organisation

¹⁴⁸⁶ Voir en ce sens, Jacques GROLLIER, Patrick MEDEE et Yvan PERARD, *La comptabilité de gestion à l'hôpital. Vol. 1. La comptabilité analytique hospitalière*, Presses de l'EHESP, 2013, p.11 et s.

¹⁴⁸⁷ Direction générale de l'offre de soins, *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, janvier 2012, p.10.

¹⁴⁸⁸ Direction générale de l'offre de soins, *précit.*, p.14.

¹⁴⁸⁹ Voir en ce sens, Direction générale de l'offre de soins, *précit.*, p.46 et s.

¹⁴⁹⁰ Voir en ce sens, Direction générale de l'offre de soins, *précit.*, p.59 et s.

comptable internationale et dans le recueil des normes comptables de l'Etat, il a fallu que les entreprises privées nationales et les entités du secteur public intègrent ces exigences par le biais de la comptabilité analytique. Finalement, ce système comptable n'est que le préalable à la gestion et donc à la modération des charges pesant sur ces entités. Or, les charges fiscales sont des parties intégrantes de l'ensemble de ces coûts. Il apparaît alors une volonté marquée de les réduire, à partir de la connaissance que les entités en ont, par le biais de la comptabilité. La recherche d'économie fiscale existe largement dans le secteur privé. La neutralisation opérée entre celui-ci et le secteur public tend à répercuter ces pratiques vers ce dernier. Pourtant, des contraintes propres aux personnes publiques empêchent une neutralité complète dans ce domaine.

Section 2. L'assimilation totale incompatible dans la gestion de la charge fiscale pesant sur les biens des personnes publiques

834. Compte tenu du coût qu'elle peut représenter, les organisations tentent de modérer la charge fiscale pesant sur leurs biens. Cette pratique s'organise selon des modalités variées. Elle peut d'abord être le fait d'une organisation interne. Elle peut aussi s'appuyer sur des intervenants extérieurs à l'entité. Les préoccupations de maîtrise de la charge fiscale peuvent être prises en compte autant par les organismes publics que par les organismes privés. Alors que l'usage des moyens internes semble impossible à mettre en œuvre au niveau des personnes publiques (§1), l'appel à des intervenants externes tend à se développer (§2).

§ 1. L'assimilation impossible des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la charge fiscale par des moyens internes

835. Communément nommée optimisation fiscale, la gestion de la fiscalité (A) n'est pas toujours bien perçue par l'opinion notamment. Pourtant la recherche de la voie la moins imposée est validée par le Conseil d'Etat et la Cour de justice de l'Union européenne¹⁴⁹¹. Pour renforcer cette démarche, et pour vérifier si les mesures adoptées sont adéquates, les organisations vont vérifier la performance de cette gestion de la fiscalité. Il ne s'agit là que d'une application particulière d'un processus plus global de contrôle de gestion (B). La différenciation des missions des organisations publiques par rapport à celles des organisations privées ne permet pas aux premières de se saisir totalement des moyens développés par les secondes. Cela est singulièrement vérifié dans le cadre de la maîtrise de la charge fiscale pesant sur les biens de chacune.

A. L'assimilation introuvable des personnes publiques et privées dans l'organisation de la maîtrise interne de leur charge fiscale

836. La gestion de la charge fiscale est une pratique déjà bien ancrée au sein des entreprises privées. Elle connaît d'ailleurs un développement important dès lors que les entités développent des activités dans le cadre international, compte tenu de la

¹⁴⁹¹ Voir en ce sens, Olivier FOUQUET, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF*, n°5, mai 2006, pp.383-385.

concurrence fiscale qui existe entre les Etats (1). Les organismes publics sont généralement soumis aux mêmes impôts que les personnes privées. Pourtant, il apparaît que la maîtrise de la fiscalité pesant sur leurs biens n'est pas prise en compte dans leur organisation (2).

1. *L'intégration des préoccupations de gestion de la charge fiscale au sein des organisations privées*

837. Les entreprises privées prennent de plus en plus en compte la charge fiscale qu'elles subissent. Son identification au travers d'une comptabilité de gestion en est le préalable. Cet instrument permet ensuite de gérer en interne cette charge financière. Il s'agit d'une des composantes de la mise en place d'une fonction fiscale au sein de ces organisations. Comme le montre Hervé BIDAUD, « *les directions financières attendent de la fonction fiscale : de la transparence [...] ; qu'elle identifie les risques fiscaux du groupe dans son ensemble [...] ; qu'elle explicite le montant de la provision pour impôt [...] ; qu'elle optimise la charge d'impôt du groupe* »¹⁴⁹². Plusieurs éléments sont ainsi associés, qui permettent de comprendre l'intégration des préoccupations de maîtrise de la charge fiscale au sein des entreprises privées.

838. Il s'agit tout d'abord d'intégrer une fonction fiscale dans l'entreprise. Plus précisément, la théorie des organisations¹⁴⁹³ envisage de manière traditionnelle une structure fonctionnelle au sein de l'entreprise. Franck BRULHART et Christophe FAVOREU expliquent qu' « *une organisation fonctionnelle différencie les activités de l'entreprise et cherche à regrouper ses métiers au sein des services différents. [...] Une fonction est souvent elle-même subdivisée en sous-fonction. [...] Cette démarche "fonctionnelle" correspond à un découpage de l'activité selon la nature des tâches à effectuer. Elle a pour principal objectif d'optimiser les compétences détenues par la firme pour la rendre performante* »¹⁴⁹⁴. Au sein des différentes fonctions de l'entreprise, certaines sont des fonctions de support. « *Ces unités spécialisées [...] ont dans*

¹⁴⁹² Hervé BIDAUD, « La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis », in Jean-Luc ROSSIGNOL (sous la dir.), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Lavoisier, 2010, p.120.

¹⁴⁹³ Pour Sophie LANDRIEUX-KARTOCHIAN, « *la théorie des organisations offre des connaissances pour mieux comprendre les organisations et leur fonctionnement, voire les améliorer [...]. La théorie des organisations peut améliorer notre compréhension des situations de gestion et donc la prise de décisions au sein d'organisations situées dans un environnement toujours plus complexe. Ces connaissances théoriques peuvent ainsi contribuer à l'amélioration de la performance des entreprises* ». Sophie LANDRIEUX-KARTOCHIAN, *Théorie des organisations*, Gualino, 3^{ème} éd., 2016, p.13.

¹⁴⁹⁴ Franck BRULHART et Christophe FAVOREU, *Management d'entreprise*, Dunod, 2016, p.33.

l'organisation un rôle de soutien logistique ; elles rendent un service particulier à l'organisation [...]. Le soutien fonctionnel inclut le conseil juridique, les relations publiques, les relations industrielles, la recherche et le développement [...] ».

839. Il convient ensuite d'identifier le contenu de cette fonction et de ses missions. Comme le souligne Catherine MAILLET, « *[la fonction fiscale dans l'entreprise] a longtemps consisté à analyser le passé et à déterminer le résultat fiscal. C'est encore souvent l'image de cette fonction, aux yeux du public. Or, l'essentiel de la fonction consiste maintenant à prévoir et à proposer des solutions* »¹⁴⁹⁵. Plus précisément, Jean-Luc ROSSIGNOL précise que « *[la fiscalité] est un instrument de la politique de l'entreprise, qui a ses propres objectifs et sa propre rationalité, en introduisant des distorsions dans les choix de gestion. Considérée il y a encore quelques années comme une contrainte qu'il convenait de subir passivement, la fiscalité est devenue, sans conteste, un paramètre nécessaire de la gestion de toute organisation* »¹⁴⁹⁶. Ce paramètre doit donc être pris en compte par l'entreprise, spécifiquement par la fonction fiscale. Il reviendra ensuite à cette dernière d'assurer quatre missions, selon Hervé BIDAUD, à savoir la sécurisation de l'entreprise, l'organisation du partage du savoir-faire, la mesure de la performance et l'optimisation de la charge d'impôt du groupe¹⁴⁹⁷, dont la définition est « *la recherche de la voie la moins imposée* »¹⁴⁹⁸, pour reprendre les propos de Martial CHADEFaux et Jean-Luc ROSSIGNOL. Pour eux, « *le traitement fiscal d'une opération [n'est] pas systématiquement unique mais [laisse] au contraire la possibilité à l'entreprise d'adopter un traitement fiscal qui, tout en étant régulier, [peut] être plus ou moins judicieux fiscalement et donc, financièrement* »¹⁴⁹⁹. L'optimisation fiscale¹⁵⁰⁰ est alors perçue comme l'une des raisons d'être de la fonction fiscale des entreprises.

840. Il apparaît donc qu'au sein des entreprises privées, une fonction fiscale est identifiable. Son rôle est notamment de permettre à ces organisations de maîtriser la charge fiscale, particulièrement celle pesant sur leurs biens ou sur leur exploitation, par le

¹⁴⁹⁵ Catherine, *La fonction fiscale : outil au service de la gestion financière ou axe stratégique dans l'entreprise ?*, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Les cahiers de recherche, Série Comptabilité, audit et contrôle de gestion, n°00-148, 2000, p.10.

¹⁴⁹⁶ Jean-Luc ROSSIGNOL, « Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise », *Revue Management et Avenir*, n°33, mars 2010, p.175.

¹⁴⁹⁷ Hervé BIDAUD, *art.cit.*, p.125.

¹⁴⁹⁸ Martial CHADEFaux et Jean-Luc ROSSIGNOL, « la performance fiscale des entreprises », *art. cit.*

¹⁴⁹⁹ *Ibid.*

¹⁵⁰⁰ Sur la distinction entre abus de droit et optimisation fiscale, voir notamment, Maurice COZIAN et *al.*, *Précis de fiscalité des entreprises*, *op.cit.*, p.899 et s.

biais de l'optimisation fiscale. Cette gestion de la fiscalité est une préoccupation des sociétés dans la mesure où leurs actes génèrent largement des charges fiscales. Les organisations publiques subissent également ces charges. Les différentes interprétations jurisprudentielles, notamment en matière d'impôt sur les sociétés et de TVA tendent à assurer une certaine neutralité fonctionnelle entre les organismes publics et les organismes privés¹⁵⁰¹. Pourtant, alors que les considérations relatives à la maîtrise de l'imposition de leurs biens par les personnes publiques devraient être similaires à celles des personnes privées, une fonction fiscale au sein des premières n'est pas identifiable. Cette différence de traitement organisationnel illustre le fait qu'une assimilation totale entre personnes publiques et privées, dans le cadre de la gestion de leurs activités, est impossible. Si les premières ont tendance à récupérer les méthodes déjà appliquées chez les secondes, leur mise en œuvre révèle des différences importantes.

2. *L'absence d'assimilation fonctionnelle des organisations publiques et privées*

841. A l'image des entités privées, les entités publiques utilisent une comptabilité de gestion, qui correspond à leur nouvelle manière d'être et d'agir. La comptabilité de gestion, il convient de le rappeler, peut être définie comme « *un ensemble de données issues de la comptabilité générale destiné à piloter au mieux une exploitation professionnelle grâce au rapprochement des coûts d'un produit ou d'une activité par rapport aux recettes qu'il génère* »¹⁵⁰². Elle permet donc d'identifier la charge que représente une activité ou une fonction de l'entité. De manière similaire, la gestion des entités publiques se rapproche de celle des entités privées. Historiquement, l'organisation publique est marquée par sa structure bureaucratique. Pour Bernard ABATE, par exemple, « *l'organisation est fondée sur la hiérarchie, avec des ordres donnés et reçus, appliqués de manière universelle dans de vastes corps administratifs* »¹⁵⁰³. Toutefois, il est désormais largement admis qu'elle s'appuie sur une forme fonctionnelle, comme l'organisation privée. Comme l'explique Annie BARTOLI et Cécile BLATRIX, « *[les] administrations, collectivités, établissements ou entreprises diverses développent en leur sein [...] des processus organisationnels, qui consistent à segmenter, regrouper, coordonner, répartir, relier des activités multiples : il s'agit donc de l'action d'organiser, qui amène par exemple [...] telle collectivité à créer en son sein une*

¹⁵⁰¹ Voir en ce sens, *supra.*, n°298 et s.

¹⁵⁰² Didier URY, «Le statut hybride de la comptabilité analytique en droit fiscal », *art. cit.*, p.429.

¹⁵⁰³ Bernard ABATE, *La nouvelle gestion publique*, LGDJ, coll. Systèmes, 2^{ème} éd., 2014, p.17.

fonction de communication. En effet, les processus de coordination s'appuient généralement sur différentes variables, qui touchent aux missions, aux fonctions, aux dispositifs de répartition et de coordination [...] »¹⁵⁰⁴. Dès lors, selon Jacques CHEVALLIER, « la nouvelle gestion publique tend à l'importation dans la sphère publique des méthodes de gestion privée », notamment en ce qui concerne « la transformation du style de direction »¹⁵⁰⁵.

842. Les considérations de gestion identifiées dans les structures privées se retrouvent donc naturellement dans les structures publiques, du moins dans leurs aspects formels. C'est ainsi que, pour Jacques CHEVALLIER encore, « si la distinction public/privé a longtemps été vécue sur le mode de l'évidence, ces certitudes ont été compromises par le brouillage des frontières et l'effacement des signes distinctifs qui marquaient la spécificité du public, conduisant à un processus de banalisation de la gestion publique »¹⁵⁰⁶. Toutefois, l'organisation publique est marquée par une dualité fonctionnelle. Ceci l'empêche donc d'être traitée totalement comme une organisation privée. Cela est visible dans les fonctions dévolues aux entités publiques. Ces dernières restent soumises à des objectifs quantitatifs, relatifs aux ressources employées, particulièrement dans un contexte de raréfactions des ressources publiques. Pourtant, l'importance de l'intérêt général dans la mise en œuvre des fonctions des entités publiques incitent, plus que dans le secteur privé, à orienter les décisions dans un sens qualitatif. Dès lors, alors que la mise en place d'une fonction fiscale au sein d'une entité privée est une décision stratégique, elle n'apparaît pas au sein des entités publiques.

843. Comme le montre Serge HUTEAU, « l'économie publique ne peut pas se limiter à une approche de la rationalité par la maximisation d'un profit [...]. En économie publique, la rationalité s'entend comme une capacité à maximiser l'intérêt collectif ». Ainsi, ces préoccupations rejaillissent sur la gestion des activités publiques, puisque « les fonctions économiques de l'Etat et des collectivités publiques sont orientées vers [la maximisation d'une fonction d'utilité collective] »¹⁵⁰⁷. Il apparaît ainsi que la production publique « ne porte pas uniquement sur des prestations ou des services tangibles, mais

¹⁵⁰⁴ Annie BARTOLI et Cécile BLATRIX, *Management dans les organisations publiques*, Dunod, 4^{ème} éd., 2015, p.232.

¹⁵⁰⁵ Jacques CHEVALLIER, « La gestion publique à l'heure de la banalisation », *Revue française de gestion*, n°115, septembre-octobre 1997, p.36.

¹⁵⁰⁶ Jacques CHEVALLIER, *art. cit.*, p.26.

¹⁵⁰⁷ Serge HUTEAU, *La nouvelle gestion publique locale*, Le Moniteur, coll. Action locale, 2008, p.124.

consiste à exercer une mission pour laquelle la valeur relève de la subjectivité »¹⁵⁰⁸. L'existence d'une fonction fiscale à part entière au sein d'une entité publique n'est alors pas totalement pertinente. Il est possible d'envisager que la réduction des charges fiscales encouragées par la mise en place d'une fonction fiscale dans l'organisation publique permette éventuellement une réduction des coûts qui serait alors bénéfique aux usagers des services rendus par celle-ci. Les choix stratégiques d'une entité publique peuvent être gouvernés par des considérations fiscales. Par exemple, le rapport public annuel de la Cour des comptes de février 2015 illustre cette préoccupation. En réponse aux observations de la Cour au sujet des risques à maîtriser dans le cadre des contrats de partenariat, le maire de Perpignan relève que la gestion d'un théâtre par ce levier contractuel s'appuyait tant sur une logique de fonctionnement que sur une « *logique fiscale, car le paiement direct des loyers par la Ville ne permettait pas de récupérer la TVA. Or, le transfert du contrat à [un Etablissement Public de Coopération Culturelle] permet de récupérer la TVA sur l'ensemble des loyers, comme confirmé par le rescrit fiscal du 30 novembre 2010 [...]. Ce transfert de contrat pour des raisons fiscales était prévu dès la rédaction du contrat initial de PPP* »¹⁵⁰⁹. La dimension fiscale est également importante dans la liberté accordée à certaines entités d'opter pour l'assujettissement à la TVA, en vertu de l'article 260 A du code général des impôts. Les personnes publiques sont à ce titre assimilées aux personnes privées. Comme le souligne Delphine BOUCHET et Céline MOREL, « *les enjeux TVA [...] devraient être pris en compte dans les décisions de gestion. Le choix du produit ou du service, [...], le choix des fournisseurs et de leur localisation [...], la détermination de la politique d'investissement [...] influencent le traitement TVA des opérations d'amont et d'aval réalisées par l'entreprise et doivent donc être étudiés, sous l'angle TVA, à chaque étape de la vie de l'entreprise* »¹⁵¹⁰.

844. Pourtant, l'activité des entités publiques n'est pas seulement conditionnée par des considérations relatives à leur coût. Alors que les stratégies des entités privées se réfèrent essentiellement aux coûts de leurs exploitations ou de leurs biens, celles des personnes publiques sont aussi confrontées à des exigences relatives à l'intérêt général. Les fonctions fiscales au sein des entreprises privées recherchent les meilleures solutions

¹⁵⁰⁸ Serge HUTEAU, *op.cit.*, p.126.

¹⁵⁰⁹ Cour des comptes, *Rapport public annuel 2015, Tome I, Vol. 2*, février 2015, p.787.

¹⁵¹⁰ Delphine BOUCHET et Céline MOREL, « TVA : avantage aux entreprises ? », *Option finance*, n°1275, 23 juin 2014, p.32.

pour modérer les charges fiscales. Elles s'appuient pour cela sur l'indicateur du taux effectif d'impôt. Martial CHADEFAX et Jean-Luc ROSSIGNOL, notamment, précisent que ce taux « est un indicateur financier qui mesure la capacité de l'entreprise à optimiser sa masse fiscale ; il est déterminé par le rapport entre la somme des impôts exigibles et différés constatés dans les comptes consolidés d'une entité et le résultat comptable avant impôt de cette dernière »¹⁵¹¹. L'exploitation des biens et moyen de production de l'entreprise est liée à cet indicateur. Une telle démarche ne peut être mise en place par les entités publiques dans la mesure où la satisfaction des usagers est le principal vecteur de l'exploitation de leurs biens ou services.

845. Cette tension entre exigences de gestion des ressources quantitatives et qualitatives se retrouvent ensuite dans le contrôle de gestion et dans le choix des indicateurs de performance. Là encore, alors que sa formalisation rapproche les méthodes publiques et privées, la mise en pratique révèle une assimilation totale impossible.

B. Les divergences de conception du contrôle de gestion

846. Comme l'annonce René DEMEESTERE, « toute organisation vise à être performante. Cela signifie d'abord qu'elle s'attache à remplir sa mission. Cela signifie aussi également qu'elle s'attache à remplir cette mission en gérant au mieux ses ressources »¹⁵¹². Les missions de chaque entité sont réalisées à travers les décisions stratégiques adoptées tant au niveau global qu'au niveau de chaque fonction de l'organisme. Il est donc tout à fait concevable que la performance puisse viser la fiscalité, particulièrement dans le cadre des entités privées qui ont choisi de développer une fonction fiscale en leur sein. Les décisions de gestion sont prises en fonction de leur performance. Cette dernière est analysée au regard d'un contrôle nommé contrôle de gestion. D'abord conçu dans le cadre des entreprises privées, il s'est propagé à la sphère publique, à travers la nouvelle gestion publique. Pourtant des différences importantes existent dans sa mise en œuvre, selon qu'il est réalisé dans le secteur privé (1) ou dans le secteur public (2), notamment au regard de la charge fiscale.

¹⁵¹¹ Martial CHADEFAX et Jean-Luc ROSSIGNOL, *art.cit.*

¹⁵¹² René DEMEESTERE, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, LGDJ, coll. Systèmes, 2^{ème} éd., 2005, p.11.

1. *L'usage du contrôle de gestion par les personnes privées dans une perspective de performance fiscale*

847. Pour Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, « *le contrôle de gestion est un ensemble de dispositifs utilisant les systèmes d'information et qui visent à assurer la cohérence des actions des managers* »¹⁵¹³. Dès lors, il est généralement admis que « *le contrôle de gestion cherche à concevoir et à mettre en place les systèmes d'information destinés à guider le comportement des employés et managers, et à leur permettre d'agir en réalisant la cohérence économique globale entre objectifs, moyens et réalisations. Il doit être considéré comme un outil de pilotage de l'entreprise, puisqu'il contrôle l'efficience et l'efficacité des actions et des moyens* »¹⁵¹⁴. Le contrôle de gestion peut donc naturellement être un moyen au service de la gestion fiscale de l'entreprise. Toutefois, il est nécessaire dans un premier temps d'en déterminer son fonctionnement avant de le concevoir au niveau de la fonction fiscale de l'entreprise.

848. Il convient de rappeler que l'entreprise est une organisation dont le but global est de réaliser des profits. Elle met alors en œuvre diverses ressources et biens. Ces biens et ressources sont regroupés par fonction, parmi lesquelles peut être identifiée une fonction ou une sous-fonction fiscale. L'ensemble de ces fonctions nécessite un pilotage pour tendre vers le même but. A ce titre, le contrôle de gestion opère comme un moyen de piloter l'organisation. Ainsi, « *il intervient au moment du diagnostic stratégique dans le recensement des forces et faiblesses de l'entreprise [...]. Il contribue ensuite à l'élaboration du plan d'action et à sa mise en œuvre, jouant son rôle d'outil d'aide à la décision* »¹⁵¹⁵. Si les choix stratégiques sont pris par la direction de l'organisation, le contrôle de gestion leur permet de prendre des décisions éclairées. « *Dans une optique de pilotage de l'entreprise, le contrôle est à la charnière [des différentes fonctions de l'entreprise] : il se doit de fournir à la direction les informations nécessaires à l'arbitrage des décisions* »¹⁵¹⁶. Or, parmi ces fonctions figure potentiellement une fonction fiscale.

849. Dans cette perspective de pilotage, et par définition, le contrôle de gestion mesure l'efficacité et l'efficience des différentes actions menées par l'entreprise. De manière

¹⁵¹³ Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, *Le contrôle de gestion*, PUF, 10^{ème} éd., 2014, p.11.

¹⁵¹⁴ Patrick BOISSELIER et al., *Contrôle de gestion*, Vuibert, 2013, p.12.

¹⁵¹⁵ Patrick BOISSELIER et al., *op.cit.*, p.22.

¹⁵¹⁶ Patrick BOISSELIER et al., *op.cit.*, p.23.

classique, et ainsi que le présente par exemple Nicolas BERLAND, « *l'efficacité est la capacité à atteindre des objectifs. L'efficience est l'atteinte de ces objectifs en minimisant les moyens mis en œuvre* »¹⁵¹⁷. L'objectif plus global du contrôle de gestion, dans lequel s'insère la recherche l'efficacité et de l'efficience, est la mesure de la performance de l'entité. Cette performance est identifiable tant au niveau global, qu'au niveau des fonctions. Pour Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, « *être performant, c'est idéalement faire mieux que d'autres, soit dans le volet stratégique, soit dans le volet financier* »¹⁵¹⁸. Cette comparabilité doit alors s'appuyer sur une évaluation de la performance tant globale que de chacune de ses fonctions. Pour ces auteurs, « *de manière générique, évaluer la performance d'un produit, d'un processus, d'une entité, d'une personne consiste à estimer sa contribution à la performance de l'entité de niveau supérieur à laquelle il ou elle se rattache, in fine à celle de l'entreprise ou de l'organisation dans son ensemble* »¹⁵¹⁹. Pour cela, au sein de chaque fonction, des critères permettant d'évaluer la performance doivent être élaborés. En effet, « *le pilotage de la performance à l'aide d'indicateurs joue un rôle essentiel dans la capacité qu'ont les acteurs de l'entreprise de poursuivre et atteindre des objectifs stratégiques. Pour remplir utilement son rôle, l'indicateur de performance doit satisfaire à quatre conditions de pertinence* »¹⁵²⁰. Il doit être lié aux objectifs poursuivis, cohérent avec l'activité menée ainsi qu'avec les compétences des acteurs des différentes fonctions de l'entreprise ainsi contrôlées et adapté aux utilisateurs de ces données. L'ensemble de ces indicateurs de performance est retracé dans un tableau de bord¹⁵²¹. Il s'agit d'un « *document synthétique rassemblant différents indicateurs sur des points clés de la gestion et destiné à un responsable désigné en vue de l'aider au pilotage de son action* »¹⁵²².

850. Dès lors qu'une entreprise a identifié une fonction fiscale au sein de son organisation, il lui est nécessaire d'une part d'évaluer son action et d'autre part de faire évoluer sa prise de décision. Le contrôle de gestion intervient à ce stade. Pour Martial

¹⁵¹⁷ Nicolas BERLAND, *Le contrôle de gestion*, P.U.F., coll. Que sais-je ?, 2014, p.56.

¹⁵¹⁸ Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, *op.cit.*, p.53.

¹⁵¹⁹ Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, *op.cit.*, p.242.

¹⁵²⁰ René DEMEESTERE, Philippe LORINO et Nicolas MOTTIS, *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion*, Dunod, 6^{ème} éd., 2017, p.176.

¹⁵²¹ Sur la construction d'un tableau de bord, voir Jean-Loui MALO, « Tableau de bord », article n° 98, in Bernard COLASSE (sous la dir.), *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit*, Economica, 2^{ème} éd., 2009, pp.1317-1324.

¹⁵²² Patrick BOISSELIER et al., *op.cit.*, p.625.

CHADEFAUX et Jean-Luc ROSSIGNOL, « *la politique fiscale des entreprises n'échappe pas à cette pratique, ce qui rend possible la détermination de leur performance fiscale* »¹⁵²³. Il convient donc d'intégrer au tableau de bord des critères de performance fiscale. En effet, en application des principes généraux du contrôle de gestion à la matière fiscale, « *la notion de performance fiscale doit s'apprécier et se mesurer par rapport à un objectif. Elle ne peut se concevoir de façon absolue mais relativement à une volonté de réduire la charge fiscale de l'organisation en améliorant l'efficacité décisionnelle ainsi que l'efficacité du processus final* »¹⁵²⁴. La maîtrise de la charge fiscale pesant sur les biens des entreprises privées passe par une connaissance de celle-ci. Ensuite, il convient de l'optimiser. Pour cela, une vision stratégique est nécessaire. Elle est permise par le contrôle de gestion, qui s'appuie sur des indicateurs de performance fiscale, qu'il est indispensable de déterminer. En effet, la performance financière des entités est impactée par leur performance fiscale. Dès lors, « *les indicateurs de performance fiscale peuvent prendre la forme de ratios intégrés dans un tableau de bord fiscal permettant le suivi de la réalisation et l'optimisation des opérations [...]. Ce tableau peut en particulier comprendre comme indicateur le taux effectif d'imposition* »¹⁵²⁵. Comme le présente Patricia PEREZ-COCHARD, « *il s'agit du ratio : charge d'impôt inscrite dans le compte de résultat consolidé sur le résultat consolidé avant impôt* ». Elle explique surtout que ce ratio est « *très utile en interne, pour mesurer, par exemple, le poids de l'impôt entre différents groupes du même secteur* »¹⁵²⁶, certaines impositions comme la CVAE pouvant dégrader ce taux. Hervé BIDAUD estime également qu'il est utile pour l'entreprise de connaître les taux effectifs d'impôt courant et le taux effectif d'impôt dans les comptes consolidés mais également de déterminer « *des indicateurs pour les impôts non assis sur les résultats* »¹⁵²⁷. Toutefois, il est constant que les impôts dits commerciaux sont principalement visés par les indicateurs à insérer dans le tableau de bord fiscal.

851. Comme l'explique Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, « *le contrôle de gestion se concentre sur la performance économique attendue de l'action des managers (qui est au cœur de la raison d'être d'une entreprise et qu'une organisation publique ou*

¹⁵²³ Martial CHADEFAX et Jean-Luc ROSSIGNOL, « La performance fiscale des entreprises », *art. cit.*

¹⁵²⁴ *Ibid.*

¹⁵²⁵ *Ibid.*

¹⁵²⁶ Patricia PEREZ-COCHARD, « Avez-vous tout mis en œuvre pour optimiser votre taux effectif d'impôt ? », *Option finance*, n°1231, 22 juillet 2013, p.30.

¹⁵²⁷ Hervé BIDAUD, « La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis », in Jean-Luc ROSSIGNOL (sous la dir.), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, *op.cit.*, p.125.

parapublique ne peut occulter) »¹⁵²⁸. Dès lors qu'une entité souhaite être performante économiquement, l'instauration d'un contrôle de gestion semble nécessaire. Dans la mesure où les organisations publiques ont intégré de telles considérations de performance, il est cohérent qu'elles se soient soumises à cette pratique, par assimilation aux organisations privées. Toutefois, l'activité des entités publiques ne peut se résumer à une performance économique. Dès lors, si elles ont récupéré la forme du contrôle de gestion développé dans les entreprises privées, son contenu révèle des différences.

2. *L'usage différencié du contrôle de gestion par les personnes publiques*

852. Les méthodes de gestion privées ont tendance à se propager dans le secteur public. Cette démarche a été initiée par ce qu'il est convenu d'appeler le *New Public Management*, ou nouvelle gestion publique. Cette expression « traduit en réalité différentes conceptions [...]. Les représentations les plus radicales conduisent à de véritables logiques de marché et de recherche d'efficience, voire à un fonctionnement calqué sur celui de l'entreprise, tandis que les plus souples veulent maintenir la spécificité du service public tout en distillant des méthodes de gestion "modernes" »¹⁵²⁹. Malgré ces différences de degré dans la démarche appliquée à la gestion publique, l'idée générale qui demeure est celle du rapprochement des méthodes publiques et privées. Comme le montre Jacques CHEVALLIER, « le *New Public Management* repose sur la conviction que l'administration publique est tenue de s'inspirer du modèle de gestion de l'entreprise privée, modèle censé être plus performant [...]. Les particularismes de la gestion publique [...] ne seraient en effet pas tels qu'ils impliqueraient le recours à des principes de gestion radicalement différents », l'administration étant tenue « d'intérioriser les idées d'efficacité et de productivité »¹⁵³⁰. Le renouvellement des méthodes de gestion dans le secteur public et la recherche corollaire de performance se sont traduits par l'intégration des démarches de contrôle de gestion au sein des organisations publiques.

853. En France, le contrôle de gestion a été initié, pour l'Etat, dans le cadre de la loi organique relative aux lois de finances. Plus précisément, le comité interministériel à la réforme de l'Etat du 12 octobre 2000 a promu cette démarche « dans la perspective de la

¹⁵²⁸ Henri BOUQUIN et Catherine KUSZLA, *op.cit.*, p.29.

¹⁵²⁹ Annie BARTOLI et Cécile BLATRIX, *op.cit.*, p.318.

¹⁵³⁰ Jacques CHEVALLIER, *L'Etat post-moderne*, LGDJ, 4^{ème} éd., 2014, p.72.

réforme de l'ordonnance organique du 2 janvier 1959 » ainsi que le rappelle une circulaire interministérielle du 21 juin 2001 du ministère de l'économie et du ministère de la fonction publique. Pour le comité, « *il s'agit d'impulser une démarche de gestion par la performance, ce qui implique une responsabilisation accrue des gestionnaires et la mise en place, au sein de chaque ministère, d'un mode de gestion orienté vers les résultats sur la base d'un pilotage par objectifs* ». Pour cela, « *chaque ministère [doit publier] chaque année dans son rapport d'activité ministériel la part de son budget faisant l'objet d'un suivi permanent par des indicateurs d'activité et de résultat* »¹⁵³¹. Ainsi que le développe le guide de la performance publié par le ministère de l'économie et des finances, « *le contrôle de gestion vise à améliorer le rapport entre les moyens engagés et les résultats [...]. C'est une fonction en principe organisée, en tant que métier, au sein des ministères et des programmes. Les missions généralement dévolues sont : l'analyse de la performance des activités dans le but d'optimiser leur pilotage : dans cette optique, le contrôle de gestion peut apporter des outils de connaissance des coûts [...]; l'enrichissement du dialogue de gestion entre les différents niveaux de responsabilité [...]* »¹⁵³². Une fois déterminés, les indicateurs sont répertoriés dans un tableau de bord¹⁵³³. Il apparaît dès lors que le contrôle de gestion tel que prévu dans le cadre de l'Etat reprend la forme globale de celui qui est organisé au sein des organisations privées. Toutefois, les missions particulières et des objectifs de l'Etat entraînent des choix d'indicateurs différents de ceux qui sont choisis par les entreprises.

854. Le rapport d'information fait au nom de la commission des finances du Sénat sur les objectifs et les indicateurs de performance par Jean ARTHUIS rappelle ainsi que les indicateurs « *doivent correspondre aux attentes des citoyens, des usagers et des contribuables. Ces choix doivent traduire de manière équilibrée les trois dimensions de la performance : les objectifs d'efficacité socio-économique répondant aux attentes des citoyens [...]. [Ils] se traduisent plus particulièrement par la recherche de l'intérêt général ; les objectifs de qualité de service intéressant l'utilisateur [...]; les objectifs d'efficience de la gestion intéressant le contribuable. Il s'agit soit d'accroître les produits des activités publiques à moyens égaux ; soit de maintenir le même niveau*

¹⁵³¹ Comité interministériel pour la réforme de l'Etat, Compte rendu, 12 octobre 2000, pp.44-45. Sur la distinction entre les objectifs et les indicateurs, voir Florian MAUGARD, « LOLF et mesure de la performance : remarques sur la relation ambiguë entre objectifs et indicateurs », *Revue Gestion et Finances publiques*, n°11-12, novembre-décembre 2014, pp.18-23.

¹⁵³² Ministère de l'économie et des finances, Guide de la performance, mars 2015, p.8.

¹⁵³³ Voir en ce sens, René DEMEESTERE, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, op.cit., p.115 et s.

*d'activité avec moins de ressources [...] »*¹⁵³⁴. Si le dernier objectif introduit une logique de productivité au sein des services de l'Etat, il ne semble pas réellement imposer des objectifs de réductions des coûts fiscaux, comme pourraient le permettre les indicateurs fiscaux dans une entreprise privée. Malgré ces critères économiques, une place importante est accordée par l'Etat à ses autres missions, par le biais d'objectifs liés tant à la qualité du service qu'à l'intérêt général. Cela rejoint les écrits précités de Serge HUTEAU, selon qui « *les fonctions économiques de l'Etat et des collectivités publiques sont orientées vers [la maximisation d'une fonction d'utilité collective]* »¹⁵³⁵. Cette absence d'intérêt pour la performance fiscale de l'Etat semble également logique dans la mesure où il apparaît peu impacté directement par les impôts commerciaux. Or, même si Hervé BIDAUD rappelle que des indicateurs peuvent porter sur « *des impôts non assis sur les résultats* »¹⁵³⁶, l'essentiel de la performance fiscale des entreprises est appréciée au regard des charges fiscales d'impositions en lien avec leurs opérations commerciales. Pourtant, certains organismes de l'Etat sont assujettis à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'ils bénéficient de l'autonomie financière¹⁵³⁷. L'existence d'un critère relatif à leur performance fiscale pourrait alors être envisageable. Il permettrait alors de la comparer avec celle des entités privées qui mènent une activité similaire. Il conviendrait toutefois de manier ce critère avec prudence dans la mesure où les organisations privées peuvent mener des opérations avec des succursales à l'étranger, ce qui est difficilement concevable pour la quasi-totalité des organismes de l'Etat.

855. Le même raisonnement est suivi dans l'organisation du contrôle de gestion des collectivités territoriales. Il ne s'inscrit pas dans le cadre de la LOLF mais il en respecte les principes directeurs. En 2007, le ministère du budget a ainsi fait paraître un guide pratique pour une démarche d'amélioration globale progressive de la gestion publique locale. L'axe n°3 de ce guide prévoit la recherche de la performance. Elle passe alors notamment par l'instauration du contrôle de gestion, par la détermination des indicateurs de performance et par l'élaboration des tableaux de bord. De manière similaire à ce qui est prévu pour les organisations privées, le guide définit le contrôle de gestion comme « *un processus permanent qui intervient en cours d'action afin de mesurer en temps réel*

¹⁵³⁴ Jean ARTHUIS, Rapport d'information n°220, fait au nom de la commission des finances du Sénat sur les objectifs et les indicateurs de performance de la LOLF, 2 mars 2005, 213 p. pp.11-12.

¹⁵³⁵ Serge HUTEAU, *op.cit.*, p.124.

¹⁵³⁶ Hervé BIDAUD, « La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis », in Jean-Luc ROSSIGNOL (sous la dir.), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, *op.cit.*, p.125.

¹⁵³⁷ Voir en ce sens, *supra.*, n°304 et s.

les résultats du fonctionnement d'un service. Il permet à la collectivité de s'assurer que les ressources sont utilisées avec efficacité et efficacie afin de mieux orienter sa stratégie et de suivre ses objectifs ». Toutefois, il insiste sur le fait que ce type de contrôle « *contribue à activer la formalisation opérationnelle du projet politique* »¹⁵³⁸. Cette dernière mission marque la différence entre les organisations publiques et les organisations privées. Pour les premières, le contrôle de gestion s'inscrit dans un processus de conception du projet politique et donc doit permettre de rechercher l'intérêt général, là où les secondes cherchent seulement une optimisation de leurs exploitations. Cette approche similaire dans la forme mais différenciée dans le contenu se retrouve donc ensuite logiquement dans l'élaboration des indicateurs de performance. A l'image de ceux des entités privées, le guide précité précise que « *les indicateurs permettent de mesurer le niveau d'activité, d'efficacité, d'efficacie, d'économie, de qualité [...] et ainsi de rendre compte de l'impact d'une action sur l'aspect financier, qualitatif, quantitatif, etc.* »¹⁵³⁹. Les indicateurs doivent alors répondre aux objectifs fixés par la collectivité. Or, ceux-ci étant marqués par des considérations économiques mais aussi liés à l'intérêt général, celles-ci se retrouvent dans le choix des indicateurs. La mesure de la performance passe enfin par l'élaboration des tableaux de bord, de manière similaire à ce qui est prévu pour les entreprises privées. D'ailleurs, le guide reprend exactement la définition posée dans le cadre de la gestion privée. Il s'agit d'un « *ensemble d'indicateur peu nombreux conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions* »¹⁵⁴⁰. Ce n'est donc pas la forme mais la nature des fonctions exercées par les collectivités territoriales qui modifie la perception de la mesure de la performance et du contrôle de gestion par rapport à leur organisation dans les entités privées. C'est aussi ce que remarque la Cour des comptes dans son rapport public annuel de 2009. Elle indique en effet qu' « *outre les objectifs purement financier [...], les assemblées délibérantes [des collectivités locales] sont de plus en plus tenues de hiérarchiser leurs objectifs pour assurer la satisfaction des besoins de la population au meilleur coût. La fixation des objectifs [...] est fondamentalement de nature politique* »¹⁵⁴¹. Si les collectivités territoriales s'intéressent

¹⁵³⁸ Ministère du budget, *Guide pratique pour une démarche d'amélioration globale et progressive de la gestion publique locale*, 2007.

¹⁵³⁹ *Ibid.*

¹⁵⁴⁰ *Ibid.*

¹⁵⁴¹ Cour des comptes, rapport public annuel, février 2009, p. 284.

à leur performance fiscale, c'est alors seulement par le volet recette. Les charges fiscales ne sont ainsi pas prises en compte par des indicateurs de performance, malgré l'assujettissement de plus en plus important, compte tenu de l'évolution jurisprudentielle, aux impôts assis sur le résultat de ces collectivités et de leurs organismes.

856. Toutefois, la réalisation d'économies fiscales n'est pas délaissée par les personnes publiques. Poussées par un contexte budgétaire et financier difficile, elles ont cherché à réaliser des réductions de dépenses. La fiscalité pesant sur les biens devient à ce stade un élément à prendre en compte dans son aspect charge. Les entités publiques ne peuvent pas, pour l'instant, intégrer la performance fiscale à leur organisation. En revanche, elles peuvent utiliser des moyens externes, déjà mis à la disposition des entreprises privées, pour modérer leur imposition. En effet, l'appel à un prestataire extérieur, spécialisé dans ce domaine, peut être un moyen efficace pour trouver des sources d'économies fiscales. Pourtant, si l'usage, similaire à celui des entités privées, n'est pas prohibé, en revanche, les personnes publiques subissent des contraintes supplémentaires dans l'appel à de tels prestataires externes. Dès lors, l'assimilation totale des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la charge fiscale pesant sur leurs biens par l'usage de ces moyens externes est impossible.

§ 2. L'assimilation totale impossible des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la charge fiscale par l'usage moyens externes

857. Dans la pratique, les entreprises privées sont régulièrement amenées à externaliser la maîtrise de leur charge fiscale vers des sociétés spécialisées dans l'audit et le conseil. Par le biais de conventions d'optimisation fiscale, les entreprises confient la recherche d'économies sur les charges fiscales qui pèsent sur leurs biens à un prestataire extérieur à leur organisation. Contraintes par les mêmes considérations fiscales que les entités privées, les personnes publiques ont pu également se tourner vers ce même moyen. Elles doivent alors respecter le même cadre juridique que celui qui prévaut lors de la passation des contrats par les personnes privées (A). Cependant, compte tenu de la réglementation spécifique qui s'applique aux contrats conclus par elles, les entités publiques subissent également des contraintes supplémentaires, ce qui les empêche d'être totalement assimilées aux entreprises privées (B).

A. *Des contraintes similaires quant aux prestataires*

858. Comme le note Haïba OUAISSI, « *conseil en réduction de charges, optimisation, management des coûts, "cost consulting", audit des coûts sociaux, conseil opérationnel en gestion des risques professionnels, [...] les sociétés d'audit et de conseil, aidées en cela par les techniques modernes de marketing, rivalisent d'imagination pour nommer leurs activités sous un vocable neutre ou commercialement avantageux afin d'éviter de s'attirer les foudres de la Cour de cassation quant au respect du périmètre du droit* »¹⁵⁴². Alors que les activités menées par les sociétés prennent des appellations diverses, le contenu est en réalité largement similaire. Le but de ces entreprises est de mener des audits auprès d'autres organismes afin de leur permettre de réaliser des économies, notamment sur la charge fiscale pesant sur leurs biens. Cette pratique s'est d'abord développée dans les entreprises privées avant de se propager aux personnes publiques (1). Elle doit toutefois se conformer à un encadrement juridique strict (2).

1. *L'usage des contrats de recherche d'économies*

859. Comme le résume Alexandre CIAUDO, « *proposés par des sociétés commerciales, [les contrats de recherche d'économies] ont pour objet la réalisation d'une mission d'audit¹⁵⁴³ technique ou financier à laquelle succèdent des propositions de modification de gestion afin de diminuer les dépenses du cocontractant* »¹⁵⁴⁴. Elles sont issues de la pratique des entreprises privées, qui font depuis longtemps appel aux sociétés d'audit pour réaliser de telles opérations. Or, comme le présentent Samuel COUVREUR et Olivier METZGER, « *traduisant la volonté de l'administration d'utiliser les méthodes innovantes et réactives de la gestion financière privée, ces contrats sont proposés depuis plusieurs années aux personnes publiques par des sociétés spécialisées dans l'audit*

¹⁵⁴² Haïba OUAISSI, « De l'illicéité à la nullité des conventions d'audit : la fin des cost-killers ? », *JCP E*, n°40, 3 octobre 2013, n°1528.

¹⁵⁴³ Il convient de rappeler que l'audit est défini par le lexique des termes juridiques comme « *une mission de vérification de la conformité d'une opération ou de la situation d'une entreprise aux règles de droit en vigueur ; confiée à un professionnel indépendant (l'auditeur) par une personne (le prescripteur) souhaitant s'informer sur l'intérêt de cette opération ou de cette situation, elle peut aller jusqu'à évaluer les risques de l'initiative ou de l'activité vérifiée* » (Serge GUINCHARD (sous la dir.), *op.cit.*, p.108).

¹⁵⁴⁴ Alexandre CIAUDO, « Les conventions de recherche d'économies à l'épreuve du droit de la commande publique », *Contrats et marchés publics*, n°7, juillet 2011, étude 9.

fiscal et social »¹⁵⁴⁵. Il ne s'agit finalement que d'une conséquence de l'assimilation des personnes publiques aux personnes privées.

860. Plus précisément, deux éléments ont essentiellement contribué à développer l'usage des contrats de recherche d'économies par les organismes publics, plus particulièrement les collectivités territoriales et les établissements publics. Tout d'abord, ces derniers ont été amenés à participer progressivement à la vie économique de l'Etat. Dans un souci de neutralité et de respect du droit de la concurrence, il est apparu nécessaire de traiter les organismes publics comme les entreprises privées, dès lors qu'ils agissaient dans les mêmes activités et selon les mêmes modalités. Ceci a renforcé le caractère dual des fonctions des entités publiques. Cela s'est donc naturellement traduit par leur assimilation fonctionnelle aux entités privées en matière fiscale, particulièrement en ce qui concerne la TVA et l'impôt sur les sociétés. Ces deux impôts sont les plus concernés, pour l'instant, par la prise en compte du respect de la libre concurrence. Ensuite, des considérations financières ont conduit les organismes publics à maîtriser leurs dépenses. Ces préoccupations découlent tant de la prise en compte de la mesure de la performance dans le secteur public, à l'image de ce qui existait déjà dans le secteur privé, que de la restriction des budgets en période de crise économique. Dans ce contexte, les organismes publics ont dû se résoudre à augmenter leurs recettes, notamment dans le cadre d'une hausse de la fiscalité, et à réduire les dépenses. Comme l'expliquent Samuel COUVREUR et Olivier METZGER, les collectivités « *[se détachent] véritablement du giron étatique et [cherchent] alors des moyens pour renforcer leur autonomie financière [...]. Aux rapports classiques de complémentarité et de synergie dans l'action publique entre l'Etat et les collectivités se sont donc substitués des rapports de quasi-défiance et d'individualisme croissant* »¹⁵⁴⁶. La maîtrise de la charge fiscale a dès lors dû être prise en compte. Les organismes publics ne semblent pas intégrer cette question à leur organisation interne. C'est ainsi que la fonction fiscale et des indicateurs de performance fiscale qui peuvent être identifiés dans une entreprise ne sont pas retenus au sein des entités publiques. Pourtant, traitées comme des personnes privées, notamment en matière fiscale, les personnes publiques ont alors eu tendance à se saisir des instruments issus de la pratique des entreprises privées.

¹⁵⁴⁵ Samuel COUVREUR et Olivier METZGER, « La tentation des conventions de recherches d'économies sur les charges fiscales et sociales », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°133, juin 2013, p.59.

¹⁵⁴⁶ Samuel COUVREUR et Olivier METZGER, *art.cit.*, p.60.

861. Généralement démarchés directement par les entreprises d'audit, les organismes publics se sont vu proposer des contrats de recherche d'économies ou d'optimisations fiscale et sociale similaires à ceux qui sont conclus par des entreprises privées. Comme le présente Alexandre CIAUDO, « *dans ce cas, l'entreprise est rémunérée sur la seule base d'un pourcentage des économies qu'elle fait réaliser à la personne publique* »¹⁵⁴⁷. Cette pratique a été décrite par la direction des affaires juridiques dans son *vade-mecum* des marchés publics de 2015. Elle identifie ces conventions, dont le contenu est similaire à celui des contrats conclus par les entreprises privées. Pour elle, parmi les conventions de recherche d'économies figurent « *celles qui ont pour objet la recherche d'économies réalisables sur les charges sociales et fiscales supportées par les personnes publiques [...]. Il s'agit pour les prestataires de services de s'assurer que les charges acquittées par la personne publique sont vraiment dues, que des exonérations, des dégrèvements, réductions de charges n'auraient pas pu être envisagés, et de l'assister, le cas échéant, dans ses démarches auprès des différentes administrations pour récupérer les charges indûment versées* »¹⁵⁴⁸.

862. L'usage de ces conventions par les personnes publiques est alors soumis à des règles similaires à celles qui prévalent en matière de conventions conclues par des entités privées. Les organismes publics souhaitent bénéficier des mêmes instruments que les entreprises privées pour pouvoir maîtriser leur charge fiscale pesant sur leurs biens. Pour cela, ils doivent respecter certaines conditions, tenant particulièrement au partenaire à ces contrats.

2. *Le respect identique des conditions tenant au partenaire*

863. Les contrats conclus par les personnes publiques, comme les personnes privées, avec une entreprise d'audit, pour maîtriser la charge fiscale pesant sur leurs biens, sont soumis à des règles générales. Il ressort des dispositions des articles 54 à 66-3 de la loi n°71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques qu' « *interpréter le droit et en trouver la meilleure application possible ne peut relever que des personnes compétentes et limitativement énumérées* »¹⁵⁴⁹, pour

¹⁵⁴⁷ Alexandre CIAUDO, *art.cit.*

¹⁵⁴⁸ Ministère de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics – Direction des affaires juridiques, *Vade-mecum des marchés publics*, 2015, p.311.

¹⁵⁴⁹ Haïba OUAÏSSI, « L'audit et l'optimisation des coûts sociaux par les "cost-killers" désormais illicites ! », *LPA*, n°215, 28 octobre 2013, p.7.

reprendre les écrits de Haïba OUAISSI. Or, tant la jurisprudence administrative que la jurisprudence civile ont estimé que l'appel à une entreprise qui n'entre pas dans le cadre fixé par la loi de 1971 est illégal.

864. Dans un premier arrêt du 15 novembre 2010, la Cour de cassation¹⁵⁵⁰ a ainsi précisé que « *les personnes exerçant une activité professionnelle non réglementée pour laquelle elles justifient d'une qualification reconnue par l'Etat ou attestée par un organisme public ou un organisme professionnel agréé peuvent, dans les limites de cette qualification, donner des consultations juridiques relevant directement de leur activité principale et rédiger des actes sous seing privé qui constituent l'accessoire nécessaire de cette activité* ». Or, le contrat conclu entre la société et l'entreprise de conseil impliquait que « *les consultations juridiques offertes relevaient directement de l'activité principale de conseil en affaires, gestion et sélection ou mise à disposition de personnel en considération de laquelle l'agrément ministériel a été conféré* ». La Cour de cassation a dès lors explicitement relevé que les activités menées par la société d'audit dans le cadre du contrat de recherche d'économies sociales sont de véritables consultations juridiques. Elles sont l'activité principale de cette société, et non accessoire, comme cela est autorisé par la loi de 1971. Dès lors, les sociétés d'audit, dont l'agrément ne le permet pas, ne peuvent mener des consultations juridiques à titre principal. La Cour de cassation a jugé de même en ce qui concerne les contrats de recherche d'économies fiscales. Dans un arrêt du 12 février 2013, la Cour a en effet jugé que « *la vérification, au regard de la réglementation fiscale en vigueur, de la situation des salariés de la société, constituait en elle-même une prestation à caractère juridique réalisée à titre principal* »¹⁵⁵¹. Or, cette mission avait été exercée par la société sans que cette dernière ait un agrément, donc « *en infraction aux dispositions des articles 54 et 60 de la loi du 31 décembre 1971* ». Dans le même sens, la Cour de cassation a précisé, dans un arrêt du 19 juin 2013, que « *la détermination de la taxe professionnelle due, au regard de la réglementation en vigueur, constituait en elle-même une prestation à caractère juridique ne relevant pas directement de l'activité principale de la société Groupe Altax* »¹⁵⁵².

¹⁵⁵⁰ Cour de cassation, 1^{ère} chambre civile, 15 novembre 2010, n°09-66319, Conseil National des Barreaux contre SAS Alma Consulting Group, note Christophe JAMIN, *JCP E*, n°3, 17 janvier 2011, 46 ; note Stéphane BORTOLUZZI, *JCP E*, n°48, 29 novembre 2010, 1193 ; *Bull. civ.*, I, n°23030.

¹⁵⁵¹ Cour de cassation, chambre commerciale, 12 février 2013, n°12-12087, Société Velfor Plast contre société Cap2, inédit au bulletin.

¹⁵⁵² Cour de cassation, chambre civile 1, 19 juin 2013, n°12-20832, Société Groupe Altax contre Société Covinor, *précit*.

865. Les décisions des juridictions administratives s'inscrivent dans le même raisonnement. Dans un arrêt du 22 mars 2012, la cour administrative d'appel de Lyon¹⁵⁵³ a ainsi jugé que la mission de la société CTR qui consistait « *en la vérification, au regard de la réglementation en vigueur, du bien-fondé des cotisations sociales versées aux organismes sociaux et des taxes assises sur les salaires payées par l'EHPAD de Vermenton, en la formulation de propositions puis, le cas échéant, en une assistance dans les démarches entreprises par l'établissement pour obtenir la restitution des sommes versées indûment* » relevait « *dans son ensemble d'une activité de consultation juridique* ». L'agrément dont disposait cette société ne lui permettait de mener des consultations juridiques qu'à titre accessoire. Or, le juge a estimé que son activité de conseil était exercée à titre principal. Le *vade-mecum* des marchés publics précise d'ailleurs que « *lorsque la convention de recherche d'économies comporte des prestations juridiques, le principe de la liberté d'accès à la commande publique doit être concilié avec la réglementation applicable à cette activité. L'article 54 de la loi n°71-1130 du 31 décembre 1971 [...] encadre strictement les catégories de personnes susceptibles de délivrer des consultations juridiques. Une consultation juridique ne peut être effectuée à titre onéreux que par des professionnels du droit ou d'autres professions qualifiées à titre accessoire de leur activité principale [...]* »¹⁵⁵⁴.

866. Les conventions de recherche d'économies fiscales ont pour but de maîtriser les charges fiscales pesant sur les biens, soit d'entreprises privées, soit d'organismes publics. Elles font intervenir un prestataire extérieur à l'organisme. Dans tous les cas, la validité de la convention est conditionnée par la possibilité du partenaire d'exercer une activité de conseil juridique, en vertu de la loi du 31 décembre 1971. Les juridictions de l'ordre administratif et de l'ordre judiciaire prononcent alors l'annulation de ces contrats. Le juge judiciaire déclare notamment qu' « *un contrat dont la cause est illicite est nul* »¹⁵⁵⁵. Or, dans son arrêt du 12 février 2013 précité, la Cour de cassation a confirmé l'annulation d'un contrat portant sur la recherche d'économies sociales et fiscales car il portait une cause illicite, en vertu de la loi du 31 décembre 1971. Les juridictions administratives suivent la même logique, à l'appui des mêmes fondements. Ainsi, la cour

¹⁵⁵³ CAA Lyon, 22 mars 2012, n°11LY01452, Société CTR.

¹⁵⁵⁴ Ministère de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics – Direction des affaires juridiques, *Vade-mecum des marchés publics*, 2015, p.313.

¹⁵⁵⁵ Par exemple, Cour de cassation, 1^{ère} chambre civile, 20 décembre 2012, n°11-28292, Société Printemps contre Société L.B Conseils, inédit au bulletin.

administrative d'appel de Lyon a jugé, dans sa décision du 22 mars 2012 précitée¹⁵⁵⁶, « qu'une convention peut être déclarée nulle lorsqu'elle est dépourvue de cause ou qu'elle est fondée sur une cause qui, en raison de l'objet de cette convention ou du but poursuivi par les parties, présente un caractère illicite ». Or, la convention conclue entre un organisme public et une société d'audit portant sur la recherche d'économies présente un tel caractère si cette dernière ne respecte les conditions relatives à l'exercice d'une profession juridique, posées par la loi de 1971.

867. Il est enfin notable que lorsque la nullité du contrat est établie, le cocontractant peut tout de même obtenir une indemnité sur le fondement de l'enrichissement sans cause. Cette possibilité est ouverte que le contrat ait été conclue avec une entité publique ou une entité privée. La cour administrative d'appel de Lyon en a jugé ainsi en précisant que « l'entrepreneur dont le contrat est entaché de nullité peut prétendre, sur un terrain quasi-contractuel, au remboursement de celles de ses dépenses qui ont été utiles à la collectivité envers laquelle il s'était engagé »¹⁵⁵⁷.

868. Les personnes publiques sont de plus en plus tentées de rechercher des moyens de réduire leurs dépenses. Compte tenu de leur assujettissement de principe à la plupart des impositions pesant sur leurs biens, selon une logique d'assimilation fonctionnelle aux entités privées, elles vont avoir tendance à utiliser les mêmes moyens que ces dernières. L'organisation interne des entités publiques ne laisse pas de place à la maîtrise des charges fiscales. En revanche, l'appel à un prestataire extérieur est possible, comme cela est le cas pour les entreprises privées. Dans ce cas, les personnes publiques vont devoir respecter les mêmes contraintes que les personnes privées. Toutefois, elles vont aussi subir des obligations supplémentaires, relatives à leur régime juridique propre. Une assimilation, et par conséquent une égalité de traitement et une neutralité totale s'avère donc introuvable.

B. Des contraintes supplémentaires pour les personnes publiques

869. Les conventions de recherche d'économies sont issues de la pratique des entreprises privées. Dès lors, les sociétés d'audit ont d'abord proposé ce type de contrats aux organismes publics, comme cela se pratique dans les relations commerciales de droit

¹⁵⁵⁶ CAA Lyon, 22 mars 2012, n°11LY01452, Société CTR, *précit.*

¹⁵⁵⁷ *Ibid.* Voir également en ce sens, CAA Nancy, 4 juin 2012, n°10NC02028, Société CTR.

privé. Le *vade-mecum* des marchés publics montrent que « *les sociétés qui offrent ce type de prestation n'hésitent pas, depuis quelques années, à démarcher les collectivités territoriales et certains établissements publics afin de leur proposer spontanément leurs services dans ce domaine et la signature de contrat-types* »¹⁵⁵⁸. C'est aussi ce que rappellent Samuel COUVREUR et Olivier METZGER lorsqu'ils indiquent que « *le plus souvent, [ces contrats] étaient conclus en dehors de toute mise en concurrence et publicité préalables [...]. Par ailleurs, la conclusion de gré à gré de ces contrats résultait également d'une logique de démarchage par les prestataires* »¹⁵⁵⁹. Or, les règles spécifiquement applicables aux personnes publiques, tant en matière de marchés publics (1) que de responsabilités des ordonnateurs et des comptables publics (2), empêchent une totale assimilation des conventions conclues par des organismes publics à celles passées par des entreprises privées. Si les moyens de la recherche d'économies fiscales semblent être similaires, leur encadrement diffère, compte tenu de la réglementation particulière applicable aux personnes publiques.

1. *La soumission des conventions de recherche d'économies fiscales au droit de la commande publique*

870. Malgré les modalités particulières de conclusions des contrats de recherche d'économies fiscales, la jurisprudence a estimé qu'ils devaient être soumis au code des marchés publics. En effet, ils répondaient à la définition posée par l'ancien article 1 du code des marchés publics qui disposait que « *les marchés publics sont les contrats conclus à titre onéreux entre les pouvoirs adjudicateurs [...] et des opérateurs économiques publics ou privés, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services* ». Le fait que la rémunération de la société d'audit soit établie seulement selon un pourcentage des économies fiscales réalisées ne permet pas d'échapper à cette réglementation. En effet, la jurisprudence considère que les conventions sont bien conclues à titre onéreux. De même, le fait que le contrat soit conclu suite à un démarchage de la part de la société d'audit et non pas suite à une détermination préalable des besoins de la part du pouvoir adjudicateur n'est pas de nature à l'exclure du champ d'application du code des marchés publics. La cour administrative

¹⁵⁵⁸ Ministère de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics – Direction des affaires juridiques, *Vade-mecum des marchés publics*, 2015, p.311.

¹⁵⁵⁹ Samuel COUVREUR et Olivier METZGER, *art.cit.*, p.611.

d'appel de Lyon¹⁵⁶⁰, dans sa décision du 22 mars 2012, a ainsi conclu que « *le contrat litigieux a un caractère onéreux et vise à répondre à un besoin de l'EHPAD de Vermenton, alors même que la SOCIETE CTR a été à l'origine de la signature de ce dernier, dans le cadre d'une action de démarchage* ». Dès lors, et logiquement la cour a jugé que le contrat « *constitue de ce fait un marché public* ». La cour d'appel de Nancy a suivi le même raisonnement dans un arrêt du 4 juin 2012, dans le cadre d'un contrat liant une société d'audit et un centre hospitalier. Ces décisions s'inscrivent dans une solution plus globale. Le Conseil d'Etat, en effet, reconnaît qu'un contrat conserve son caractère onéreux malgré le fait que son prix soit indéterminé au moment de sa conclusion¹⁵⁶¹.

871. Plus précisément, l'ensemble des juridictions précisent que les contrats en cause relève soit de l'ancien article 29 du code des marchés publics soit de l'ancien article 30 du même code. L'ancien article 29 disposait que « *sont soumis, en ce qui concerne leur passation, aux règles prévues [...] les marchés publics [...] ayant pour objet : [...] 9 Les services comptables, d'audit et de tenue de livre ; [...] 11 Les services de conseil en gestion et services connexes [...]* ». Lorsque le contrat conclu entre la société d'audit et l'organisme public entre dans cette catégorie, la procédure formalisée de passation des marchés publics devait être choisie, en vertu de l'article 26 de l'ancien code des marchés publics. La cour administrative d'appel de Bordeaux en a jugé ainsi dans une décision du 11 janvier 2011¹⁵⁶². Pour elle, une convention qui a pour but de rechercher des économies « *porte sur des prestations assimilables à des services de conseil en gestion et services connexes au sens des dispositions précitées de l'article 29* ». Dès lors, « *le marché dont s'agit était soumis aux principes d'égalité et de transparence posés par le code des marchés publics* ». La cour administrative d'appel de Nancy¹⁵⁶³ en a jugé de manière similaire pour un contrat visant à rechercher des économies sur les charges fiscales et sociales supportées par un centre hospitalier. Pour elle, « *le contrat litigieux est au nombre de ceux que la loi soumet au code des marchés publics dès lors qu'il a*

¹⁵⁶⁰ CAA Lyon, 22 mars 2012, n°11LY01452, Société CTR, *précit.*

¹⁵⁶¹ CE, Assemblée, 4 novembre 2005, n°247298, Société Jean-Claude DECAUX, conclusions Didier CASAS, *RJEP*, n°628, février 2006, pp.58-70 ; *BJCP*, n°44, 1^{er} janvier 2006, pp.57-36 ; note Samuel DELIANCOURT, *LPA*, n°259, 28 décembre 2006, pp.10-21 ; note Charles-André DUBREUIL, *LPA*, n°142, 18 juillet 2006, pp.20-31 ; note Frédéric ROLIN, *Revue des contrats*, n°2, avril 2006, pp.485-493 ; note Adriano TASSONE, *Contrats et Marchés publics*, n°4, avril 2006, étude 4 ; note François LICHERE, *RJEP*, n°628, février 2006, pp.71-79 ; commentaire Jean-Bernard AUBY, *Droit administratif*, n°2, février 2006, comm. 25 ; commentaire Alain MENEMESIS, *AJDA*, n°3, 23 janvier 2006, pp.120-129 ; commentaire Florian LINDITCH, *JCP G*, n°3, 18 janvier 2006, II 10007 ; commentaire Jean-Paul PIETRI, *Contrats et Marchés publics*, n°12, décembre 2005, comm. 297 ; *Rec.* pp.476-489.

¹⁵⁶² CAA Bordeaux, 11 janvier 2011, n°09BX02684, Société CTR.

¹⁵⁶³ CAA Nancy, 4 juin 2012, n°10NC02028, Société CTR, *précit.*

pour objet des prestations de la nature de celles envisagées par l'article 29 du code des marchés publics ». Par ailleurs, « le montant du marché en cause excède le seuil de 4 000 euros prévu par l'article 28 du code des marchés publics au-delà duquel tout marché doit être précédé d'une publicité ». De son côté l'article 30 du même code prévoyait que « les marchés [...] ayant pour objet des prestations de services qui ne sont pas mentionnées à l'article 29 peuvent être passés, quel que soit leur montant, selon une procédure adaptée ». Parmi ces prestations figuraient « les marchés de services juridiques ». Dès lors qu'une convention, visant à réduire les charges fiscales, conclue entre un pouvoir adjudicateur et une société d'audit, entrant dans cette catégorie, les personnes publiques pouvaient opter pour passer un contrat sous la forme de la procédure adaptée.

872. La réforme du droit de la commande publique a entraîné l'abrogation du code des marchés publics. Il est toutefois peu probable que la nouvelle réglementation en vigueur se traduise par une modification de la jurisprudence sur ces points relatifs aux contrats de recherche d'économies. D'une part, l'article 4 de l'ordonnance n°2015-899 du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics reprend le principe et la définition du caractère onéreux d'un marché public. En effet, il dispose que « *les marchés sont les contrats conclus à titre onéreux par un ou plusieurs acheteurs soumis à la présente ordonnance avec un ou plusieurs opérateurs économiques, pour répondre à leurs besoins en matière de travaux, de fournitures ou de services* ». Les termes sont similaires à ceux posés par l'article 1 de l'ancien code des marchés publics et il est logique de penser que les juridictions administratives en reprendront l'interprétation, concluant au caractère onéreux des conventions de recherche d'économies fiscales. Le fait que la rémunération du partenaire de la personne publique soit fixée selon un pourcentage des économies réalisées ne modifiera pas son caractère onéreux. Par ailleurs, l'article 14, qui prévoit les exceptions à l'application de l'ordonnance relative aux marchés publics, ne permet pas d'exclure les contrats de recherche d'économies fiscales de l'obligation de les soumettre à une procédure de mise en concurrence. En effet, les seuls marchés publics de services juridiques visés sont « *les services de certification et d'authentification de documents qui doivent être assurés par des notaires ; les services fournis par des administrateurs [...] désignés par une juridiction [...] ; les services qui sont liés, même occasionnellement, à l'exercice de la puissance publique* ». Enfin, l'article 42 impose une procédure formalisée ou une procédure adaptée « *dont les modalités sont déterminées par*

l'acheteur [...] en fonction de l'objet du marché ». Il semble donc logique que, lorsqu'un organisme public souhaite conclure un contrat de recherche d'économies fiscales avec une société d'audit ou de conseil, celui-ci doit respecter la réglementation relative à la commande publique. La publicité et la mise en concurrence sont nécessaires, même si le pouvoir adjudicateur opte pour une procédure adaptée. Ces solutions sont imposées tant par l'ancien code des marchés publics que par l'ordonnance de 2015 relative aux marchés publics. Cela se traduit par des contraintes supplémentaires en termes de fixation du prix de la prestation.

873. Conformément aux dispositions de l'article 12 de l'ancien code des marchés publics, « *les pièces constitutives des marchés passés selon une procédure formalisée comportent obligatoirement [...] 6° le prix ou les modalités de sa détermination* ». Il est donc constant que pour qu'un marché public soit valablement conclu, le prix doit être déterminé ou déterminable. C'est ce qui ressort logiquement des différentes décisions des cours administratives d'appel précitées, relatives aux conventions de recherche d'économies fiscales. Comme le présente le *vade-mecum* des marchés publics de 2015, « *aucune règle, ni aucun principe du droit de la commande publique ne s'oppose à ce que le cocontractant soit rémunéré en proportion des objectifs atteints* »¹⁵⁶⁴. Or, il s'agit là des modalités classiques de rémunération du prestataire qui réalise les recherches d'économies fiscales. Il suffit seulement que le marché prévoie les modalités de détermination de son prix. Dans sa décision du 11 janvier 2011, la cour administrative d'appel de Bordeaux a estimé que « *le prix du marché [...] fixé à 40 % des économies perçues pendant la période de facturation de 36 mois suivant la date de mise en place de chaque recommandation émise par le prestataire de service* »¹⁵⁶⁵ était un prix déterminé. Pour la cour d'appel de Lyon, un prix est déterminable dès lors qu'il « *[est] fixé en proportion des économies qui devaient être réalisées* »¹⁵⁶⁶. En revanche, la cour administrative d'appel de Nancy a estimé que le simple renvoi à chaque ordre de mission pour déterminer « *les modalités de règlements relatives aux économies réalisées suite à l'intervention du consultant* »¹⁵⁶⁷ ne permettait pas d'y voir un prix déterminé ou

¹⁵⁶⁴ Ministère de l'économie, des finances, de l'action et des comptes publics – Direction des affaires juridiques, *Vade-mecum des marchés publics*, 2015, p.314. La cour administrative de Paris a par exemple pu juger qu'un établissement public devait verser la rémunération d'une prestation dont le prix avait été établi selon un pourcentage de la valeur de l'œuvre à expertiser. Le prix était dans ce cas déterminable (CAA Paris, 20 octobre 2011, n°09PA05557, Société BRAME et LORENCEAU).

¹⁵⁶⁵ CAA Bordeaux, 11 janvier 2011, n°09BX02684, Société CTR, *précit.*

¹⁵⁶⁶ CAA Lyon, 22 mars 2012, n°11LY01452, Société CTR, *précit.*

¹⁵⁶⁷ CAA Nancy, 4 juin 2012, n°10NC02028, Société CTR, *précit.*

déterminable. Par ailleurs, pourrait se poser la question d'une prestation qui ne relève pas d'économies fiscales réalisables. Dans ce cas, la fixation d'un prix proportionnel aux économies réalisées pourrait poser problème. Le marché pourrait être perçu comme sans prix. Comme le montrent Samuel COUVREUR et Olivier METZGER, « *il est pourtant aisément imaginable que la collectivité bénéficie d'un audit qui sera finalement gratuit si aucune économie ne peut être trouvée, ce qui pose encore la question du caractère onéreux du marché* ». Or, l'absence de caractère onéreux peut conduire à l'annulation du contrat. Ces considérations peuvent être reprises pour les contrats conclus sous l'empire de l'ordonnance du 23 juillet 2015 relative aux marchés publics. Ainsi, l'article 39 de ladite ordonnance dispose que « [...] le prix ou ses modalités de fixation [...] sont définies par le marché public ». Ces dispositions sont relativement proches de celles de l'article 12 du code des marchés publics. Il est probable qu'elles soient interprétées comme l'étaient les dispositions antérieures.

874. Les organismes publics, contraints par des considérations financières, cherchent à maîtriser leurs dépenses. Démarchés par des sociétés, ils se sont servis des moyens mis à disposition des entreprises privées pour réaliser des économies sur les charges fiscales pesant sur leurs biens. Or, les conventions de recherche d'économies sont soumises au droit de la commande publique. Il apparaît que la possibilité pour un organisme public d'utiliser les mêmes moyens qu'une entité privée est conditionnée par le respect d'une réglementation spécifique. Ces contrats doivent donc nécessairement être soumis à des obligations de publicité et de mises en concurrence. Dans le cas contraire, le juge peut prononcer leur nullité¹⁵⁶⁸. Or, cela entraîne des conséquences particulières en termes de responsabilités, qui sont propres aux ordonnateurs publics.

2. La responsabilité encourue spécifiquement par les ordonnateurs publics face aux conventions de recherche d'économies fiscales

875. L'article L.312-1 du code des juridictions financières détermine les personnes justiciables devant la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF). Il s'agit de la plupart des ordonnateurs, à l'exception des ministres et des élus locaux. En vertu de

¹⁵⁶⁸ CAA Bordeaux, 11 janvier 2011, n°09BX02684, Société CTR, précit. : « *considérant qu'il est constant que la convention conclue entre la société Collectivités Territoriales Ressources et le centre hospitalier n'a été précédée d'aucune publicité ni mise en concurrence ; qu'ainsi, elle a été conclue en méconnaissance des principes d'égalité et de transparence posés par les dispositions précitées ; que, par suite, la société Collectivités Territoriales Ressource n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Limoges a déclaré la nullité de cette convention* ».

l'article L.313-4 du même code, un ordonnateur soumis au contrôle de la CDBF « *qui [...] aura enfreint les règles relatives à l'exécution des recettes et des dépenses de l'Etat ou des collectivités, établissements et organismes [soumis au contrôle de la Cour des comptes ou d'une chambre régionale des comptes] ou à la gestion de leurs biens leur appartenant [...] sera passible [d'une amende qui ne pourra être inférieure à 150 euros]* ». Or, il apparaît que le non-respect des règles de passation des marchés publics entre dans ces dispositions. Ainsi, selon la CDBF, « *la méconnaissance des prescriptions du code des marchés publics et des règles applicables en matière de commande publique ainsi que des obligations relatives au contrôle de légalité constitue une infraction aux règles relatives à l'exécution des dépenses de l'Etat réprimée par l'article L.313-4 du code des juridictions financières* »¹⁵⁶⁹. La Cour juge qu'un contrat de recherche d'économies est un marché public, en suivant le même raisonnement que les juridictions administratives. Le directeur d'un établissement public, en l'espèce une maison de retraite, peut donc voir sa responsabilité engagée devant la CDBF s'il conclut un tel contrat sans respecter le droit de la commande publique.

876. Il convient également d'ajouter que les ordonnateurs peuvent voir leur responsabilité pénale engagée s'ils ne respectent pas le droit de la commande publique. Ainsi, en vertu de l'article 432-14 du code pénal, « *est puni de deux ans d'emprisonnement et d'une amende de 200 000 € [...], le fait par une personne dépositaire de l'autorité publique ou chargée d'une mission de service public ou investie d'un mandat électif public ou exerçant les fonctions de représentant [...] de l'Etat, des collectivités territoriales, des établissements publics [...] de procurer ou de tenter de procurer à autrui un avantage injustifiée par un acte contraire aux dispositions législatives ou réglementaires ayant pour objet de garantir la liberté d'accès et l'égalité des candidats dans les marchés publics et les contrats de concession* ». Communément appelée délit de favoritisme, cette infraction est susceptible de s'appliquer aux contrats de recherche d'économies fiscales. Dès lors qu'un ordonnateur a conclu un tel contrat sans procéder à une mise en concurrence, l'élément matériel de l'infraction est en effet constitué. Il est par ailleurs notable que la jurisprudence retient une définition large de marchés publics. Ainsi, dans un arrêt du 17 février 2016, la Cour de cassation précise que « *la notion de marchés publics, qui s'entend du principe de liberté d'accès à la*

¹⁵⁶⁹ CDBF, 11 octobre 2013, n°191-701, Maison de retraite intercommunale « Château de Bourron » à Champcevrains, note Diane POUPEAU, *AJDA*, n°35, 21 octobre 2013, p.2004.

commande publique, d'égalité de traitement des candidats et du principe de transparence des procédures, concernent l'ensemble des marchés passés par des personnes morales investies d'une mission d'intérêt général ou de service public, dont la rémunération sera assurée par l'adjudicateur ou l'entité adjudicatrice »¹⁵⁷⁰. Depuis l'entrée en vigueur de la réforme des marchés publics, l'article 4 de l'ordonnance de 2015 intègre l'ensemble des marchés sous la définition de marchés publics, de sorte que l'ambiguïté n'existe plus.

877. Enfin, il convient de préciser que si les ordonnateurs peuvent voir leur responsabilité engagée, en revanche, la Cour des comptes exonère de toute responsabilité les comptables publics lorsque des ordonnateurs ont conclu de manière illicite des conventions de recherche d'économies fiscales. En effet, dans une décision du 8 décembre 2011, elle précise que « *s'il appartenait au comptable de contrôler l'existence du marché, et, en l'espèce, de clauses fixant la rémunération du co-contractant et déterminant sa liquidation selon une formule vérifiable à la facturation, il ne lui revenait pas de s'assurer avant paiement si ces clauses étaient régulières au regard des principes et modalités applicables du code des marchés publics* »¹⁵⁷¹. Autrement dit, il ne revient pas au comptable public d'apprécier la légalité du contrat servant de support à la dépense publique. Ce dernier doit simplement apprécier la validité du mandatement ou de l'ordonnancement.

878. Il apparaît donc que l'assimilation des personnes publiques aux personnes privées ne produit pas tous ses effets. Ainsi, dès lors qu'il s'agit de maîtriser l'imposition de leurs biens, les premières ne peuvent pas bénéficier pleinement de la liberté accordée aux secondes. Leur organisation interne ne prévoit pas que la dimension fiscale soit un élément de sa stratégie, dans son aspect charge. Il en va de même pour ce qui est de la mesure de la performance. Dans ce cadre, si les entreprises mesurent essentiellement la performance économique, et donc accordent une place à la performance fiscale, les

¹⁵⁷⁰ Cour de cassation, chambre criminelle, 17 février 2016, n°15-85363, Société Bygmalion, commentaire Stéphane BRACONNIER, Frédérique OLIVIER et Jennifer HALTER, *Contrats et Marchés publics*, n°10, octobre 2016, n°9 ; note Hervé ROBERT, *JCP G*, n°27, 4 juillet 2016, n°787 ; commentaire Sylvain NIQUEGE, *AJDA*, n°22, 20 juin 2016, pp.1239-1242 ; note Arnaud FEVRIER et Emilie CAZENAVE, *AJDP*, n°5, mai 2016, pp.266-267 ; note Philippe TERNEYRE, *BJCP*, n°106, mai 2016, pp.230-231 ; note Bernard BOULOC, *RTD Com.*, n°2, avril 2016, pp.345-346 ; commentaire Marion UBAUD-BERGERON, *Contrats et Marchés publics*, n°4, avril 2016, comm. 95 ; commentaire Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, *Droit pénal*, n°4, avril 2016, comm. 57 ; *bull. crim.*, n°53.

¹⁵⁷¹ Cour des comptes, 8 décembre 2011, n°62319, Maison de retraite « Les Fontenottes » à Ancy-Le-Franc, note Christian MICHAUT et Patrick SITBON, *AJDA*, n°23, 2 juillet 2012, pp.1274-1277.

entités publiques ont des objectifs plus variés, liés à l'intérêt général. Cela n'interdit pas aux organismes publics de rechercher des économies en matière de charges fiscales. Ils peuvent faire appel à des prestataires extérieurs. Là encore, ils subissent des contraintes supplémentaires liées au droit de la commande publique et à des règles spécifiques de responsabilités.

Conclusion du titre 2

879. Il apparaît que « *le poids aujourd'hui des difficultés financières combiné aux engagements externes pris, notamment ceux relatifs à la mise en place de la monnaie unique européenne, semble de fait déterminer très largement les éléments actuels de modernisation des finances publiques [...]. Le contexte dans lequel évolue le système financier public se caractérise particulièrement par l'obligation de partager la pénurie et par conséquent de chercher constamment à répartir les économies au sein du secteur public [...]* »¹⁵⁷². Les difficultés financières pesant sur chacun des organismes publics individuellement les obligent à maîtriser leurs dépenses. A première vue, le transfert d'argent par le biais des charges fiscales devrait s'avérer sans incidence pour les finances publiques dans leur ensemble. Pour reprendre les termes précités de l'avocat général Juliane KOKOTT, « *il ne s'agit au bout du compte que d'une forme sophistiquée de redistribution interne des recettes entre les autorités publiques* »¹⁵⁷³. Une charge fiscale pour un organisme public est une recette fiscale pour un autre. Toutefois, les contraintes budgétaires propres à chacun de ces organismes les incitent à modérer toutes leurs dépenses, y compris leurs impositions. Dès lors, bien que faisant partie d'un ensemble, les personnes publiques agissent selon un intérêt individuel.

880. Afin de maîtriser la fiscalité pesant sur leurs biens, les personnes publiques se sont tournées vers les moyens de gestion utilisés par les personnes privées. Ce mouvement n'est pas propre à la matière fiscale. Pour Jacques CHEVALLIER, « *le postulat selon lequel la gestion publique, placée au service de l'intérêt général, ne pouvait être mesurée en termes d'efficacité a fait place à l'idée que l'administration est tenue, tout comme les entreprises privées, d'améliorer sans cesse ses performances et d'abaisser ses coûts de fonctionnement ; elle est tenue de remplir ses missions, dans les meilleures conditions possibles, en veillant à la qualité de ses prestations et en utilisant au mieux les moyens à sa disposition. La différence avec l'entreprise privée tend dès lors à s'estomper* »¹⁵⁷⁴. Ce mouvement d'assimilation, parfois nommé banalisation, devrait entraîner une double similarité, celle des obligations et celles des moyens. Dès lors, les

¹⁵⁷² Michel BOUVIER et al. , *Finances publiques, op.cit.*, p.38.

¹⁵⁷³ Conclusions de l'avocat général Juliane KOKOTT, sous CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën*, précit., point 23.

¹⁵⁷⁴ Jacques CHEVALLIER, *L'Etat post-moderne, op.cit.*, p.70.

obligations fiscales et financières qui pèsent sur les biens des personnes publiques pourraient les conduire à adopter des moyens et des méthodes analogues à ceux des personnes privées pour maîtriser cette fiscalité. Dans ce contexte, la fiscalité pesant sur les biens des organismes publics doit être appréhendée selon ses deux volets, risque fiscal et charge fiscale. La survenance d'un risque pouvant entraîner un supplément d'imposition indésirable sur leurs biens, il convient en effet de le maîtriser. D'ailleurs, c'est la première mission qui a été dévolue à la gestion fiscale au sein des entreprises¹⁵⁷⁵.

881. Dans les deux cas de figure, l'adoption d'une comptabilité appropriée est un préalable indispensable, tant pour la connaissance de l'impôt que pour les opportunités qu'elle offre en matière de gestion. Comme le note à ce sujet Jean-Bernard MATTRET, « *par définition, la comptabilité publique comme la comptabilité privée est un instrument de contrôle et d'information financier* »¹⁵⁷⁶. En tant qu'instrument de contrôle, la comptabilité intervient d'ailleurs à deux niveaux. D'une part, elle permet un contrôle des opérations de la part de l'administration fiscale. Il est donc nécessaire de bien maîtriser l'ensemble du processus comptable pour éviter la survenance d'un risque de rehaussement d'imposition. D'autre part, elle permet également un contrôle interne, à la fois dans le but de donner une bonne information et dans la perspective d'adopter de bons comportements de gestion et de performance. La comptabilité publique est désormais largement similaire à la comptabilité privée, que ce soit dans le contenu ou les principes et dans la nécessité d'une comptabilité régulière validée par une certification. Elle permet aux organismes publics et privés d'identifier clairement leurs impositions, au travers des comptes de charge ou de provisions notamment, et d'adopter des comportements adéquats de gestionnaire.

882. L'assimilation entre les personnes publiques et les personnes privées est renforcée en matière de maîtrise du risque fiscal, au-delà de la maîtrise comptable de ce risque par un ensemble d'obligations et de moyens strictement fiscaux. D'une part, les organismes publics doivent respecter les mêmes exigences déclaratives et de paiements des impositions pesant sur leurs biens que les entreprises privées. Il est toutefois notable que les collectivités territoriales sont soumises à la règle spécifique selon laquelle les charges fiscales sont des dépenses obligatoires. D'autre part, les personnes publiques peuvent

¹⁵⁷⁵ Voir en ce sens, Martial CHADEFaux et Jean-Luc ROSSIGNOL, « La performance fiscale des entreprises », *art.cit.*, n°54.

¹⁵⁷⁶ Jean-Bertrand MATTRET, *La nouvelle comptabilité publique*, LGDJ, 2010, p.14.

nouer les mêmes formes de relations avec l'administration que les personnes privées. En revanche, elles sont limitées en ce qui concerne la maîtrise de leurs charges fiscales. Elles ne peuvent intégrer les mêmes fonctions fiscales au sein de leurs organisations, ni les mêmes objectifs de performance fiscale. Ce point est important. Il illustre le fait que les personnes publiques possèdent une dualité fonctionnelle. Certes, elles peuvent agir comme les personnes privées. Toutefois, la réalisation de missions d'intérêt général fait obstacle à la prise en compte unique des considérations fiscales dans la gestion de leurs biens et services. Par ailleurs, si le recours à un prestataire extérieur n'est pas interdit afin de rechercher des économies fiscales, elles sont soumises à des obligations supplémentaires par rapport à celles des personnes privées, résultat de l'utilisation de deniers publics, pour y faire appel.

Conclusion de la partie 2

883. Les considérations liées à une bonne gestion des deniers publics sont aujourd'hui largement admises. La recherche des moyens financiers pour les organismes publics en a été le corollaire. Elle s'est traduite d'abord par la volonté de valorisation de leurs biens par les personnes publiques, qui a abouti à l'adoption du code général de la propriété des personnes publiques en 2006¹⁵⁷⁷. Les possibilités de gestion de leurs biens par les personnes publiques existaient bien avant l'écriture du code. L'identification d'un domaine privé répondait d'ailleurs, dès l'origine, à ces impératifs. Toutefois, c'est leur systématisation qui a été opérée. Comme le montre Laurent MAZIERE, « *la gestion du patrimoine comme activité à fort enjeux est une évidence. Elle ne date pas d'aujourd'hui bien sûr, mais elle s'est révélée comme une des nombreuses déclinaisons des initiatives de recherche de la performance des collectivités, qui naissent au gré des réflexions engagées par ces dernières* »¹⁵⁷⁸. Pour lui, d'ailleurs, « *les collectivités ont clairement [...] des obligations de gestion du patrimoine. Cette exigence de gestion s'est d'ailleurs renforcée avec la mise en place en 2006 du code général de la propriété des personnes publiques* »¹⁵⁷⁹. Le constat ici dressé pour les collectivités territoriales est valable pour l'ensemble des personnes publiques.

884. Il s'avère que les considérations de gestion de leurs biens par les personnes publiques peuvent avoir des conséquences sur la fiscalité pesant sur eux. L'externalisation de ces biens, entendus comme le fait de « *confier la gestion des biens à des prestataires extérieurs ou bien encore à transférer directement la propriété à un tiers afin de ne plus en supporter la charge* »¹⁵⁸⁰, peut alors entraîner une démarche active des organismes publics face aux impositions subies. Par le biais des contrats conclus avec un partenaire, la personne publique peut, sinon transférer, du moins partager les impôts qui pèsent sur ses biens. En réalité, et comme l'explique Jean-Luc ALBERT, ces mécanismes « *ne sont pas spécifiques aux personnes publiques mais de droit commun* ».

¹⁵⁷⁷ Voir en ce sens, Norbert FOULQUIER, *Droit administratif des biens*, Lexis Nexis, 3^{ème} éd., 2015, p.5 et s.

¹⁵⁷⁸ Laurent MAZIERE, « Quelle gestion du patrimoine dans les collectivités locales ? », *RFFP*, n°121, février 2013, p.157.

¹⁵⁷⁹ Laurent MAZIERE, *art.cit.*, p.158.

¹⁵⁸⁰ Loïc LEVOYER, « Le traitement fiscal et financier de l'externalisation des propriétés publiques », *JCP A*, n°17, 30 avril 2012, n°2133.

Par ailleurs, le législateur a également prévu un alignement global des conséquences fiscales pour l'ensemble des contrats de la commande publique. Cette solution devra être confirmée pour les nouveaux marchés de partenariat. Dès lors, une neutralité en matière de charge fiscale est largement opérée dans le cadre de la gestion de leurs biens par les personnes publiques. En revanche, l'assimilation des biens des personnes publiques à ceux des personnes privées doit être nuancée en ce qui concerne le traitement du risque fiscal qui peut survenir à l'occasion de cette gestion, les entités publiques supportant un risque supérieur à celui des entités privées lors de la rupture de l'équilibre financier du contrat.

885. La modération de la fiscalité par les personnes publiques, par le biais de l'externalisation de leurs biens n'est pas récente, mais la prise en considération des moyens de transfert ou de partage de la charge et du risque fiscal connaissent une attention particulière dans un contexte de restriction budgétaire. L'imprégnation des techniques issues du monde de l'entreprise s'est également traduite par l'adoption d'une attitude active directe de maîtrise de l'imposition de leurs biens par les personnes publiques. L'assimilation de ces dernières aux personnes privées n'est en revanche qu'illusoire. Certes, certains moyens similaires sont à la disposition des organismes publics pour maîtriser le risque et la charge fiscale pesant sur leurs biens. Cependant, leur rôle particulier tenant aux missions d'intérêt général qu'ils exercent ne permet pas une totale neutralité de traitement.

Conclusion

886. Comme le présentent Annie BARTOLI et Cécile BLATRIX, « *la réalité du fonctionnement des organisations publiques et privées révèle en effet que les critères traditionnels ne peuvent plus suffire à établir de claires distinctions entre les deux sphères. Ainsi, certains organismes de service public réalisent du profit [...] ; d'autres ont des activités réellement marchandes dans un contexte concurrentiel [...] ; à l'inverse, des structures à capitaux privés participent directement ou indirectement à des missions d'intérêt général* »¹⁵⁸¹. Dès lors, le constat apparaît clair. « *La ligne de partage entre secteur public et secteur privé est de plus en plus mise à l'épreuve, et fait l'objet de luttes pour promouvoir différentes conceptions de la modernité* »¹⁵⁸². Pour sa part, Jacques CHEVALLIER évoque une post-modernité de l'Etat. Selon lui, « *le mythe de "l'intérêt général", sur lequel l'Etat a construit sa légitimité, a perdu de sa force, sous l'effet de deux mouvements convergents : l'intérêt général n'apparaît pas plus comme étant le monopole de l'Etat qu'il n'en est le signe distinctif* »¹⁵⁸³. Cela correspond à une double réalité. Les personnes publiques sont déterminées généralement par une dualité fonctionnelle. Leurs missions peuvent être marquées soit par une forte imprégnation de l'intérêt général, soit être assimilables à celles que peuvent mener des entreprises privées commerciales. Dans le même temps, les entités privées sont de deux ordres. Certaines mènent des missions d'intérêt purement privé, d'autres des missions altruistes, au moins en partie.

887. La complexification dans l'identification des fonctions des personnes publiques reçoit un éclairage particulier dès lors qu'il s'agit de fiscalité. La volonté de concevoir une neutralité de l'impôt pesant sur leurs biens, dans le sens d'une égalité de traitement entre les personnes publiques et les personnes privées, s'est traduite par l'assimilation fonctionnelle des premières aux secondes. Le législateur fiscal opte pour un assujettissement de principe des biens des organismes publics. Par dérogations, ils en sont exemptés, dès lors que ces biens sont affectés à des activités et missions particulières. Cette solution générale entraîne certaines interrogations. En premier lieu, comme le reprend Jean-Luc ALBERT, « *la difficulté est sans doute aujourd'hui de*

¹⁵⁸¹ Annie BARTOLI et Cécile BLATRIX, *op.cit.*, p.51.

¹⁵⁸² *Ibid.*

¹⁵⁸³ Jacques CHEVALLIER, *L'Etat post-moderne, op.cit.*, p.69.

pouvoir avoir une lecture cohérente et d'identifier clairement les activités des personnes publiques devant bénéficier d'une protection par rapport à l'impôt »¹⁵⁸⁴. De plus, quand bien même l'activité réalisée par une personne publique s'apparente à celle menée par une personne privée, il est possible de considérer que les missions exercées sont différentes. En 2016, le sénateur Philippe BONNECARRERE avait ainsi interrogé le ministre des finances au sujet de l'imposition des collectivités territoriales à l'impôt sur les sociétés pour leur activité de production et de vente d'énergie renouvelable. Il avait prétendu que cette activité « ne correspond à aucun caractère lucratif mais est destinée à manifester sa bonne volonté environnementale. Une telle modalité d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés est contreproductive et défavorise la production d'énergie voltaïque »¹⁵⁸⁵. Cette question n'a pas reçu de réponse et est devenue caduque. Cette difficulté est prolongée par le respect nécessaire de la concurrence. En second lieu, une réflexion doit être opérée sur la publicisation de certaines affectations de biens par des personnes privées¹⁵⁸⁶. L'assimilation fonctionnelle devrait intervenir également dans le sens d'une exemption des biens des personnes privées affectés à des intérêts publics. Ce n'est pourtant pas toujours le cas. La problématique se pose surtout en matière d'imposition de la propriété aux taxes foncières.

888. Dans le même temps, le contexte budgétaire conduit les personnes publiques à rechercher régulièrement des sources d'économie. A ce titre, la pression fiscale devient alors un enjeu. La neutralisation de l'imposition des biens des personnes privées et des personnes publiques conduit ces dernières à adopter des comportements similaires à ceux des premières. Pourtant, les organismes publics ne peuvent pas agir totalement de la même manière que les entités privées. C'est particulièrement le cas dans le cadre du partage du risque fiscal et de la maîtrise de la charge fiscale. La raison en est leur rôle particulier tant dans le cadre du droit de la commande publique que dans les missions d'intérêt général qui sont leur raison d'être.

889. Finalement, le constat qui apparaît est celui de la situation paradoxale des personnes publiques au regard de l'imposition qui pèse sur leurs biens. Du fait de leur dualité fonctionnelle, les personnes publiques subissent un dualisme fiscal, d'imposition et d'exemption, selon un critère fonctionnel. En revanche, leur situation particulière ne

¹⁵⁸⁴ Jean-Luc ALBERT, *Fiscalité et personnes publiques*, op.cit., p.40.

¹⁵⁸⁵ Question écrite n°22527 du sénateur Philippe BONNECARRERE, JOS, 30 juin 2016, p.2847.

¹⁵⁸⁶ Voir en ce sens, Catherine LOGEAT, *Les biens privés affectés à l'utilité publique*, L'Harmattan, 2011, 492 p.

leur permet pas de gérer la fiscalité pesant sur leurs biens totalement comme les personnes privées. En résumé, d'un point de vue fiscal, leurs biens sont affectés à des missions similaires à celle des personnes privée, dès lors qu'il s'agit de les imposer. Pourtant, ces mêmes missions relèvent en partie d'une nature différente dans le cadre de la gestion de cette fiscalité.

Bibliographie

I. Ouvrages généraux

ABATE Bernard, *La nouvelle gestion publique*, LGDJ, coll. Systèmes, 2^{ème} éd., 2014, 153 p.

ABRAHAM-FROIS Gilbert, *Economie politique*, Economica, 7^{ème} éd., 2001, 733 p.

ALBERT Jean-Luc, *Finances publiques*, Dalloz, coll. Cours, 10^{ème} éd., 2017, 921 p.

ATIAS Christian, *Droit civil. Les biens*, Lexis Nexis, 12^{ème} éd., 2014, 385 p.

AUBY Jean-Marie et al., *Droit administratif des biens*, Dalloz, précis de droit public – science politique, 7^{ème} éd., 2016, 720 p.

BARTOLI Annie et BLATRIX Cécile, *Management dans les organisations publiques*, Dunod, 4^{ème} éd., 2015, 375 p.

BERGEL Jean-Louis et al., *Traité de droit civil. Les biens*, LGDJ, 2^{ème} éd., 2010, 777 p.

BERLAND Nicolas, *Le contrôle de gestion*, PUF, coll. Que sais-je ?, 2014, 123 p.

BETCH Martine, *Droit fiscal*, Vuibert, coll. Dyna'sup droit, 4^{ème} éd., 2012, 410 p.

BIENVENU Jean-Jacques et LAMBERT Thierry, *Droit fiscal*, PUF, coll. Droit fondamental, 4^{ème} éd., 2010, 470 p.

BOISSELIER Patrick et al., *Contrôle de gestion*, Vuibert, 2013, 666 p.

BOUQUIN Henri et KUSZLA Catherine, *Le contrôle de gestion*, PUF, 10^{ème} éd., 2014, 598 p.

BOUVIER Michel, ESCLASSAN Marie-Christine et LASSALE Jean-Pierre, *Finances publiques*, LGDJ, 15^{ème} éd., 2016, 946 p.

BOUVIER Michel, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, LGDJ, coll. Systèmes, 13^{ème} éd., 2016, 259 p.

BOUVIER Michel, *Les finances locales*, LGDJ, coll. Systèmes, 16^{ème} éd., 2015, 292 p.

BRULHART Franck et FAVOREU Christophe, *Management d'entreprise*, Dunod, 2016, 250 p.

COLLET Martin, *Droit fiscal*, PUF, coll. Thémis droit, 6^{ème} éd., 2017, 431 p.

COLLET Martin, *Finances publiques*, LGDJ, Domat droit public, 2^{ème} éd., 2017, 532 p.

COMBE Emmanuel, *Précis d'économie*, PUF, 14^{ème} éd., 2017, 524 p.

CORNU Gérard, *Vocabulaire juridique*, PUF, 11^{ème} éd., 2016, 1101 p.

COZIAN Maurice, DEBOISSY Florence et CHADEFAUX Martial, *Précis de fiscalité des entreprises*, Lexis Nexis, précis fiscal, 40^{ème} éd., 2016, 987 p.

COZIAN Maurice et GAUDEL Pierre-Jean, *La comptabilité racontée aux juristes*, LexisNexis, Litec fiscal, 2006, 549 p.

DELAUNAY Benoît, *Droit public de la concurrence*, LGDJ, 2015, 500 p.

DOUAT Etienne et BADIN Xavier, *Finances publiques*, PUF, coll. Thémis Droit, 3^{ème} éd., 2006, 485 p.

DUSSART Vincent, *Finances publiques*, Larcier, 13^{ème} éd., 2012, 324 p.

FEREY Samuel, *Une histoire de l'analyse économique du droit. Calcul rationnel et interprétation du droit*, Bruylant, coll. Droit et économie, 2008, 317 p.

FOULQUIER Norbert, *Droit administratif des biens*, Lexis Nexis, 3^{ème} éd., 2015, 846 p.

FRIER Pierre-Laurent et PETIT Jacques, *Droit administratif*, LGDJ, précis Domat droit public, 10^{ème} éd., 2015, 646 p.

GAUDEMET Yves, *Traité de droit administratif des biens. Tome II Droit administratif des biens*, LGDJ, 15^{ème} éd., 2014, 691 p.

GENEREUX Jacques, *Economie politique. 2. Microéconomie*, Hachette, coll. Les Fondamentaux, 8^{ème} éd., 2016, 159 p.

GODFRIN Philippe et DEGOFTE Michel, *Droit administratif des biens*, Sirey, 11^{ème} éd., 2015, 469 p.

GRANDGUILLOT Béatrice et GRANDGUILLOT Francis, *La comptabilité de gestion*, Gualino, 17^{ème} éd., 2016, 216 p.

GROLIER Jacques, MEDEE Patrick et PERARD Yvan, *La comptabilité de gestion à l'hôpital. Vol. 1. La comptabilité analytique hospitalière*, Presses de l'EHESP, 2013, 263 p.

GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Droit fiscal général*, Dalloz, coll. Cours, 11^{ème} éd., 2017, 649 p.

GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Procédures fiscales*, Dalloz, coll. Cours, 8^{ème} éd., 2016, 416 p.

GUETTIER Christophe, *Droit administratif des biens*, PUF, coll. Thémis Droit, 2008, 474 p.

GUGLIELMI Gilles, KOUBI Geneviève, *Droit du service public*, Montchrestien, Précis Domat, 4^{ème} édition, 2016, 890 p.

GUINCHARD Serge (sous la dir.), *Lexique des termes juridiques*, Dalloz, 25^{ème} éd., 2017, 1200 p.

GUTMANN Daniel, *Droit fiscal des affaires*, Montchrestien, précis Domat droit privé, 7^{ème} éd., 2016, 767 p.

HERNU Paul, *La comptabilité publique*, Gualino, 2017, 383 p.

KRUGMAN Paul et WELLS Robin, *Microéconomie*, De Bock Supérieur, 3^{ème} éd., traduction de la 4^{ème} éd américaine par Laurent BAECHLER, 2016, 1090 p.

LAMARQUE Jean, NEGRIN Olivier, AYRAULT Ludovic, *Droit fiscal général*, Lexis Nexis, 4^{ème} éd., 2016, 1642 p.

LAMBERT Thierry, *Procédures fiscales*, L.G.D.J., coll. Domat, 2^{ème} éd., 2015, 696 p.

LANDRIEUX-KARTOCHIAN Sophie, *Théorie des organisations*, Gualino, 3^{ème} éd., 2016, 192 p.

LAVIALLE Christian, *Droit administratif des biens*, PUF, coll. Droit fondamental, 1996, 395 p.

LEFILS Bernard, *Fiscalité des associations*, LexisNexis, Précis Fiscal, 2^{ème} éd., 2012, 585 p.

LEQUETTE Yves et al., *Grands Arrêts de la Jurisprudence Civile, Tome II*, Dalloz, 13^{ème} éd., 2015, 892 p.

LONG Marceau et al., *Grands Arrêts de la Jurisprudence Administratives*, Dalloz, 20^{ème} éd., 2015, 996 p.

DAVID Cyrille et al., *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Dalloz, 5^{ème} éd., 2009, 1135 p.

MACKAAY Ejan et ROUSSEAU Stéphane, *Analyse économique du droit*, Dalloz, 2^{ème} éd., 2008, 728 p.

MALAURIE Philippe et AYNES Laurent, *Les biens*, LGDJ, 7^{ème} éd., 2017, 428 p.

MALAURIE-VIGNAL Marie, *Droit de la concurrence interne et européen*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2017, 385 p.

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, *Droit fiscal*, PUF, 2011, 295 p.

MANKIW Gregory N. et TAYLOR Mark P., *Principes de l'économie*, 4^{ème} éd., traduction de la 3^{ème} édition anglaise par Elise TOSI, De Boek, 2015, 1208 p.

MAINGUY Daniel et DEPINCE Malo, *Droit de la concurrence*, Lexis Nexis, 2^{ème} éd., 2015, 393 p.

MATHE Armelle, *Comptabilité de gestion. Volume I*, Studyrama, 2014, 234 p.

MATTRET Jean-Bernard, *La comptabilité publique*, Bruylant, 2016, 406 p.

MATTRET Jean-Bernard, *La nouvelle comptabilité publique*, LGDJ, 2010, 252 p.

MELYON Gérard et MELYON Kévin, *Comptabilité analytique*, Bréal, 5^{ème} éd., 2013, 288 p.

MORAND-DEVILLER Jacqueline, *Droit administratif des biens*, Montchrestien, coll. Cours, 9^{ème} éd., 2016, 884 p.

NICINSKI Sophie, *Droit public des affaires*, LGDJ, précis Domat droit public, 5^{ème} éd., 2016, 775 p.

PINARD-FABRO Marie-Hélène, *L'audit fiscal*, Francis Lefebvre, 2008, 631 p.

RENARD Jacques, *Théorie et pratique de l'audit interne*, Eyrolles, 9^{ème} éd., 2016, 464 p.

RICHARD Jacques, BENSADON Didier et COLLETTE Christine, *Comptabilité financière. IFRS versus normes françaises*, Dunod, 10^{ème} éd., 2014, 702 p.

SERLOOTEN Patrick, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 16^{ème} éd., 2017, 861 p.

SCHILLER Sophie, *Droit des biens*, Dalloz, 7^{ème} éd., 2015, 338 p.

SCHMIDT Jean et KORNPORST Emmanuel, *Fiscalité immobilière*, Lexis Nexis, Précis fiscal, 12^{ème} éd., 2013, 832 p.

SLOMAN John et al., *Principes d'économie*, 9^{ème} éd., édition française dirigée par Patrick COHENDET et al., Pearson Education, 2015, 733 p.

SORBARA Jen-Gabriel, *Manuel de droit administratif des biens*, PUF, coll. Droit fondamental, 2016, 308 p.

STIGLITZ Joseph et al., *Principes d'économie moderne*, De Boeck, 4^{ème} éd, traduction par Françoise Nougès, 2014, 949 p.

TERRE François et SIMLER Philippe, *Droit civil. Les biens*, Dalloz, 9^{ème} éd., 2014, 870 p.

TIROLE Jean, *Economie du bien commun*, PUF, 2016, 628 p.

ZENATI-CASTAING Frédéric et REVET Thierry, *Les biens*, PUF, coll. Droit fondamental, 3^{ème} éd., 2008, 759 p.

Varii auctores, *Mémento fiscal*, éd. Francis Levebvre, coll. Mémento pratique, 2017, 1583 p.

II. Ouvrages spécialisés

ALBERT Jean-Luc, *Fiscalité et personnes publiques*, LGDJ, coll. Systèmes, 2012, 184 p.

ALEXIS André, *La taxe d'enlèvement des ordures ménagères*, éd. Librairie Rodstein, 1937, 120 p.

ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt. Livre I. De l'Antiquité au XVIIème siècle*, Fayard, 1971, 634 p.

ARDANT Gabriel, *Histoire de l'impôt. Livre II. Du XVIIIème au XXIème siècle*, Fayard, 1972, 870 p.

ASHWORTH Elisabeth et al., *La TVA immobilière après la réforme*, Francis Lefebvre, 2010, 313 p.

BARBE Odile et DIDELOT Laurent, *Maîtriser les IFRS*, Groupe Revue Fiduciaire, 8^{ème} édition, 2016, 941 p.

BARRERE Alain, *Histoire de la pensée et de l'analyse économiques*, éd. Cujas, 1994, 717 p.

BOFFA Romain (sous la dir.), *L'avenir du droit des biens*, LGDJ, Actes du colloque organisé à Lille le 7 mars 2014, 236 p.

BILHERAN Ariane, *L'autorité*, éd. Armand Colin, La collection universitaire de poche, 2009, 118 p.

BOLONA KELLY German, *Les biens publics en droit français*, éd. Gerbo, 1992, 470 p.

CHEVALLIER Jacques, *L'Etat post-moderne*, LGDJ, 4^{ème} éd., 2014, 265 p.

CLAMAGERAN Jean-Jules, *Histoire de l'impôt en France : depuis l'époque romaine jusqu'en 1774*, éd. Slatkine, 1980, réédition de l'ouvrage de 1867, 519 p.

DE LA VILLEGUERIN Yves (sous la dir.), *Plan comptable annoté*, Groupe Revue Fiduciaire, 19^{ème} éd., 2015, 579 p.

DEMEESTERE René, LORINO Philippe et MOTTIS Nicolas, *Pilotage de l'entreprise et contrôle de gestion*, Dunod, 6^{ème} éd., 2017, 405 p.

DEMEESTERE René, *Le contrôle de gestion dans le secteur public*, LGDJ, coll. Systèmes, 2^{ème} éd., 2005, 224 p.

DES ROBERT Jean-François et COLIBERT Jacques, *Les normes IPSAS et le secteur public*, Dunod, 2008, 282 p.

GEFFROY Jean-Baptiste, *Grands problèmes fiscaux contemporains*, PUF, 1993, 671 p.

GOUJON Yves, *Taxe d'aménagement et versement pour sous-densité. Principes – champs d'application – mise en œuvre*, Le moniteur, 2012, 239 p.

GOUTAL Yvon et al., *La valorisation du patrimoine public*, Lamy, coll. Axe droit, 2013, 310 p.

HUTEAU Serge, *La nouvelle gestion publique locale*, Le Moniteur, coll. Action locale, 2008, 676 p.

LANG Armand et al., *La contribution économique territoriale. Mécanisme de l'impôt. Financement des collectivités territoriales*, Lamy, coll. Axe droit, 2010, 249 p.

LATOURNERIE Marie-Aimée, *Point de vue sur le domaine public*, Montchrestien, coll. Clef, 2004, 160 p.

LEVOYER Loïc, *TVA et collectivités territoriales*, Le Moniteur, 2007, 339 p.

LEVOYER Loïc, *Guide de l'imposition des collectivités territoriales*, Berger-Levrault, 2006, 552 p.

LEVOYER Loïc, *Les collectivités territoriales et la TVA*, Le Moniteur, 2005, 164 p.

MAILLET Catherine, *La fonction fiscale : outil au service de la gestion financière ou axe stratégique dans l'entreprise ?*, Chambre de commerce et d'industrie de Paris, Les cahiers de recherche, Série Comptabilité, audit et contrôle de gestion, n°00-148, 2000, 45 p.

MICHEAU Claire, *Droit des aides d'Etat et des subventions en fiscalité. Droit de l'Union européenne et de l'OMC*, Larcier, 2013, 255 p.

NEURISSE André, *Histoire de l'impôt*, PUF, coll. Que sais-je ?, 1978, 125 p.

ORSONI Gilbert, *L'interventionnisme fiscal*, PUF, 1995, 299 p.

PORTELLI Elodie, *Audit interne des collectivités territoriales*, Ellipses, 2013, 167 p.

POTHERAT DE THOU André, *Recherches sur les origines de l'impôt*, Levrault, 1838, 363 p.

PROUDHON Pierre-Joseph, *Théorie de l'impôt*, 1868, texte commenté et présenté par Thierry LAMBERT, L'Harmattan, 1995, 328 p.

ROSSIGNOL Jean-Luc (sous la dir.), *La gouvernance juridique et fiscale des organisations*, Lavoisier, 2010, 400 p.

SCHICK Pierre, VERA Jacques et BOURROUILH-PAREGE Olivier, *Audit interne et référentiels de risques*, Dunod, 2^{ème} éd., 2014, 353 p.

STREBLER Jean-Philippe, *Taxes et participations d'urbanisme*, EFE, 2008, 346 p.

SOUTY François, *Le droit et la politique de la concurrence de l'Union européenne*, Montchrestien, coll. Clef, 4^{ème} éd., 2013, 158 p.

VALIER Jacques, *Brève histoire de la pensée économique*, Flammarion, 2014, 241 p.

VUITRY Adolphe, *Etudes sur le régime financier de la France avant 1789*, Tome I, éd. Guillaumin et cie, 1878, 540 p.

VUITRY Adolphe, *Etudes sur le régime financier de la France avant 1789*, Nouvelle série, Tome I, éd. Slatkine, réed. 1977, 531 p.

VUITRY Adolphe, *Etudes sur le régime financier de la France avant 1789*, Nouvelle série, Tome II, éd. Slatkine, réed. 1977, 690 p.

WALTER Jacques et NOIROT Philippe, *Contrôle interne*, Afnor Editions, 2010, 177 p.

Varii auctores, *Contribution économique territoriale*, Francis Lefebvre, 2^{ème} éd., 2011, 623 p.

Varii auctores, *Contribution économique territoriale*, Groupe Revue Fiduciaire, 2011, 447 p.

III. Thèses

ARAGOU Benoît, *De l'insécurité fiscale : le risque lié à la production de la règle fiscale*, dactyl., Université Toulouse 1, 2007, 382 p.

BERLIOZ Pierre, *La notion de bien*, LGDJ, bibliothèque de droit privé, Tome 489, 2007, 587 p.

BERMOND Laurence, *L'imposition des personnes publiques locales. Recherche d'un critère*, dactyl., Université de Pau, 2006, 510 p.

BLANCHET Jean, *Les services publics en régie devant l'impôt*, éd. Duriez-Bataille, 1937, 319 p.

BOUISSOU Fernand, *La fiscalité de l'urbanisme en droit français*, Librairie générale de droit et de jurisprudence, 1972, 415 p.

CHADEFAUX Martial, *L'audit fiscal*, Litec, 1987, 301 p.

CHAMPION Gabriel, *La notion de dépenses obligatoires en finances locales*, dactyl., Université Montpellier 1, 2007, 459 p.

CHAMARD Caroline, *La distinction des biens publics et des biens privés. Contribution à la définition de la notion de biens publics*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, 2004, Tome 33, 670 p.

CLAMOUR Guylain, *Intérêt général et concurrence. Essai sur la pérennité du droit public en économie de marché*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèse, Tome 51, 2006, Tome 51, 1044 p.

DEDEURWAERDER Gilles, *Théorie de l'interprétation et droit fiscal*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, Tome 94, 2010, 486 p.

DELVOLVE Pierre, *Le principe d'égalité devant les charges publiques*, LGDJ, bibliothèque de droit public, Tome 88, 1969, 467 p.

DOAT Mathieu, *Recherche sur la notion de collectivité locale en droit administratif français*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 230, 2003, 311 p.

DUSSART Vincent, *L'autonomie financière des pouvoirs publics constitutionnels*, CNRS éditions, 2000, 334 p.

GASQUET Thierry, *Contribution à la théorie du recouvrement de l'impôt. Le trésor face aux dettes fiscales de l'entreprise*, dactyl., Université Toulouse 1, 1996, 479 p.

GIACUZZO Jean-François, *La gestion des propriétés publiques en droit français*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 283, 2014, 764 p.

GOUR Pascal, *Les biens professionnels : contribution à l'étude d'une notion émergente en droit fiscal*, dactyl., Université de Montpellier, 2007, 319 p.

GUEZ Julien, *L'interprétation en droit fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de l'Institut André Tunc, Tome 12, 2007, 376 p.

JOURDAIN Jean-Yves, *Aides fiscales d'Etat et concurrence fiscale dans le système juridique de l'Union européenne*, dactyl., Université Paris III, 2004, 422 p.

LABROT Emilie, *L'imprévision : étude comparée droit public-droit privé des contrats*, L'Harmattan, 2016, 684 p.

LARRERE Catherine, *L'invention de l'économie au XVIIIème siècle*, PUF, coll. Léviathan, 1992, 325 p.

LINDITCH Florian, *Recherche sur la personnalité morale en droit administratif*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 176, 1997, 334 p.

MOUBACHIR Yasmina, *Impositions et régime fiscal*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, Tome 45, 2007, 405 p.

MOULIE Pierre, *L'imposition des personnes publiques*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, Tome 9, 1972, 609 p.

MOYSAN Hervé, *Le droit de propriété des personnes publiques*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 219, 2001, 296 p.

PALMA-AMALRIC Valérie, *L'autonomie financière des autorités indépendantes*, L'Harmattan, 2017, 615 p.

PASQUALINI François, *Le principe de l'image fidèle en droit comptable*, Litec, 1992, 389 p.

ROUEN Philippe, *La pertinence de la notion de patrimoine en comptabilité*, dactyl., Université d'Aix-Marseille, 2005, 350 p.

ROUX Christophe, *Propriété publique et droit de l'Union européenne*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 290, 2015, 836 p.

SABATTE Gilles, *La notion d'entreprise et le droit public*, dactyl., Université Toulouse I – Capitole, 2010, 474 p.

SIBONY Anne-Lise, *Le juge et le raisonnement économique en droit de la concurrence*, LGDJ, coll. Droit et économie, 2008, 883 p.

TARLET Fanny, *Les biens publics mobiliers*, Dalloz, Nouvelle bibliothèque de thèses, Tome 170, 2017, 746 p.

TEITGEN-COLLY Catherine, *La légalité de l'intérêt financier dans l'action administrative*, Economica, 1981, 536 p.

TERNY Guy, *Economie des services collectifs et de la dépense publique*, Dunod, 1971, 402 p.

VIDAL Laurent, *L'équilibre financier du contrat dans la jurisprudence administrative*, Bruylant, 2005, 1392 p.

YOLKA Philippe, *La propriété publique. Eléments pour une théorie*, LGDJ, Bibliothèque de droit public, Tome 191, 1997, 610 p.

IV. Encyclopédies

AYRAULT Ludovic, « Fiscalité locale des propriétés publiques », *JCl propriétés publiques*, fasc. 59, 2015

AYRAULT Ludovic, « Fiscalité des propriétés publiques », *JCl propriétés publiques*, fasc. 59, 2009

BOUVIER Michel, « Impôts directs locaux », *JCl Collectivités territoriales*, fasc. 2500, 2010

BOUVIER Michel, « Impôts indirects », *JCl Collectivités territoriales*, fasc. 2600, 2009

BRACONNIER Stéphane, « Fiscalité des partenariats public – privé », *JCl Contrats et Marchés publics*, fasc.646-1, 2015

GRARD Loïc, « Aides d’Etat – Notion », *JCl Europe Traité*, fasc. 1530, 2011

LAJOYE Christophe, « Patrimoine des collectivités territoriales », *JCl administratif*, fasc. 128, 2009

LEVOYER Loïc, « Fonds de compensation de la TVA », *JCl Collectivités territoriales*, fasc. 2850, 2011

LEVOYER Loïc, « Impôts directs », *JCl Contrats et Marchés publics*, fasc. 20, 2011

LEVOYER Loïc, « Taxe sur la valeur ajoutée », *JCl Contrats et Marchés publics*, fasc. 22, 2011

LEVOYER Loïc, « Autres impôts et taxes », *JCl Contrats et Marchés publics*, fasc. 25, 2011

MALWE Claire, « Propriétés publiques immatérielles », *JCl administratif*, fasc. 410, 2011

TAILLEFAIT Antony, « Règles budgétaires et comptables », *JCl propriétés publiques*, fasc. 59-12, 2007

UBAUD-BERGERON Marion, « Bail emphytéotique administratif », *JCl administratif*, fasc. 681, 2009

V. Articles

AMAND Christian, « VAT for public entities and charities – Should the sixth directive be renegotiated ? », *International VAT monitor*, n°6, novembre-décembre 2006, pp.433-443

ADANS Bernard, « LOLF et M14 deux façons de réformer la comptabilité publique », *RFFP*, n°93, février 2006, pp. 61-73

ALBERT Jean-Luc, « La sincérité devant le juge financier », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp. 105-114

ALEXIS Alain et KLEINER Thibaut, « Politique des aides d’Etat : une analyse économique plus fine au service de l’intérêt commun », *Concurrences*, n°4, 2005, pp. 45-52

AMIÉL Pierre, « Une régie de service public exploitant un port de plaisance peut-elle être exonérée de l’impôt sur les sociétés ? », *Revue Droit maritime français*, n°741, 1^{er} novembre 2012, pp.899-908

- AMSELEK Paul**, « Peut-il y avoir un Etat sans finances ? », *RDP*, 1983, pp. 267-283
- ASHWORTH Elisabeth**, « TVA : taxation et déduction des personnes publiques, la double inconstance », *Bulletin fiscal Francis Lefebvre*, n°7, juillet 2012, pp. 627-632
- AUBY Jean-Bernard**, « L'immatériel dans l'Etat », *Droit Administratif*, n°6, juin 2007, repère 6
- AUBY Jean-Bernard**, « Quelques observations sur la notion économique de bien public et ses rapports possibles avec le droit public », *La Gazette du Palais*, n° 273-274, 30 septembre 2011, pp. 22-23
- AYRAULT Ludovic**, « Personne publique et droit fiscal », pp. 199-212, in Travaux de l'AFDA, *La personnalité publique*, Litec, 2007, 256 p.
- AYRAULT Ludovic**, « Domaine public et taxes foncières », *Droit Administratif*, n°3, mars 2005, étude 4
- AZOULAI Loïc**, « Sur un sens de la distinction public/privé dans le droit de l'Union européenne », *RTD Eur.*, n°4, octobre 2010, pp. 842-860
- BACHELIER Gilles**, « Le rescrit fiscal », *RFFP*, n°130, avril 2015, pp. 57-70
- BACHELIER Gilles**, « Le concept du domaine public : un concept toujours pertinent », pp. 35-44, in *Juger l'administration, administrer la justice*, mélanges en l'honneur de Daniel LABETOULLE, Dalloz, 2007, 882 p.
- BARBE Odile**, « La place du référentiel IFRS dans la normalisation comptable internationale et les enjeux actuels », *Revue Banque*, n°772, mai 2014, pp.41-43
- BARBIER Hugo**, « Qu'est-ce que le risque ? », *Journal des sociétés*, n°105, janvier 2013, pp.9-13.
- BARQUE François**, « La sincérité des budgets et comptes publics », pp. 61-81, in LE BLOT Olivier (*sous la coord.*), « La sincérité en droit », *Larcier*, 2011, 282 p.
- BATIFFOL Henri**, « Problèmes contemporains de la notion de biens », *ADP*, tome 24, 1979, pp.9-16
- BAZEX Michel**, « L'application du régime des aides d'Etat à la gestion des services d'intérêt économique général », *Droit Administratif*, n°4, Avril 2012, comm. 43
- BAZEX Michel**, « La notion de bien public, entre droit positif et rationalité économique », *La Gazette du Palais*, n°140-141, 20 mai 2011, pp.7-8
- BAZIN Julie et BENSIMON Joseph**, « Activités déléguées et récupération de la TVA : vers la suppression du TDD ? », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°122, juin 2012, pp.95-98

BAZIN Julie et OURLY-DORE Laëtitia, « Les collectivités territoriales face à l'impôt sur les sociétés », *Le moniteur – Contrats Publics*, n°127, décembre 2012, pp.79-82

BAZY MALAURIE Claire, « Constitution et confiance légitime », *RFFP*, n°130, avril 2015, pp. 33-45

BENARD Yohann, « Aides d'Etat : le temps de l'insouciance est-il révolu ? », *RJF*, n°3, 1^{er} mars 2007, pp.195-204

BENSIMON Joseph et OURLY-DORE Laëtitia, « Suppression du transfert des droits à déduction : comment récupérer la TVA dans les conventions de DSP », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°162, février 2016, pp.58-61

BENSIMON Joseph et OURLY-DORE Laëtitia, « Les nouvelles règles de TVA pour les sous-traitants de travaux immobiliers », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°143, mai 2014, pp.73-77

BENSIMON Joseph, « Clarification du régime des conventions de recherches d'économies », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°122, juin 2012, p.3

BINCTIN Nicolas, « Les insuffisances du traitement comptable des biens intellectuels », *Revue des sociétés*, n°11, 2011, pp. 599-611

BOISSEAU Bertrand, « SPL, plaidoyer pour une fiscalité "dans la maison" », *Le moniteur – Contrat public*, n°131, avril 2013, pp.60-62

BOISSEAU Bertrand, « La fiscalité des sociétés publiques locales », *RFDA*, n°6, novembre 2012, pp.1146-1154

BOKDAM-TOGNETTI Emilie, « Les collectivités territoriales et leurs régies de service public face à l'impôt : illustrations et limites du principe de réalisme fiscal », *RJF*, n°10, octobre 2012, pp.795-802

BOUBLI Bernard, « Le nouveau droit des marchés publics », *Bulletin Pratique Immobilier*, n°4, juillet 2016, pp.4-7

BOUCHET Delphine et MOREL Céline, « TVA : avantage aux entreprises ? », *Option finance*, n°1275, 23 juin 2014, pp.31-32

BOUDET Jean-François, « Comptabilité générale et comptabilité analytique : enjeux locaux, perspectives nationales », *RLCT*, n°12, avril 2006, pp.59-63

BOULLANGER Hervé, « L'audit interne dans le secteur public », *RFAP*, n°148, avril 2013, pp.1029-1041

BOUVARD Michel, « La sécurité fiscale vue du Parlement », *RFFP*, n°133, février 2016, pp.157-159

BOUVIER Michel, « Le contrôle fiscal en France et ses conséquences », *RFFP*, n°132, novembre 2015, pp.11-36

BOUVIER Michel, « La sincérité budgétaire et comptable : un principe paradoxal ? », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.169-174

BOUVIER Michel, « La certification des comptes de l'Etat : expression d'une nouvelle gouvernance financière publique », *RJEP*, n°649, janvier 2008, pp.3-6

BRACONNIER Stéphane, « Les nouveaux marchés publics globaux et marchés de partenariat », *AJDA*, n°32, 5 octobre 2015, pp.1795-1804

BRACONNIER Stéphane, « L'ordonnance du 23 juillet 2015 sur les marchés publics. Simplification et ambitions contrariées », *JCP A*, n°40, 28 septembre 2015, doct. 1043

BRENET François, « Les nouvelles bases du droit des concessions », *AJDA*, n°18, 23 mai 2016, pp.992-999

BRENET François, « La patrimonialisation des autorisations administratives – Réalités et implications », *Droit Administratif*, n°8, août 2007, étude 14

BUISSON Jacques, « Impôt et souveraineté », *ADP*, n°46, 2002, pp. 25-31

BUREL Aurélien, « Les conditions d'éligibilité au FCTVA », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°133, juin 2013, pp. 32-35

CABANNES Xavier, « Le rescrit : le Conseil d'Etat cerne la notion et dessine des perspectives d'évolution », *Gestion et Finances publiques*, n°3-4, mars-avril 2015, p.76-80

CAFARELLI François, « Remunicipalisation et finances », *JCPA*, n°10, 10 mars 2014, n°2069

CALVI-REVEYRON Monique, « L'adaptation de la comptabilité publique à l'exigence de sincérité », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.115-124

CARASSUS David, « La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique », *RFFP*, n°107, juin 2009, pp.167-191

CARREZ Gilles, « La sécurité fiscale, un volet essentiel de la sécurité juridique », *RFFP*, n°133, février 2016, p.153-156

CASTAGNEDE Bernard, « Le contrôle constitutionnel d'égalité fiscale », *LPA*, n°86, 1^{er} mai 2001, pp. 4-14

CASTOR Catherine, « Où en est le droit des aides d'Etat ? », *Droit Administratif*, n°5, mai 2010, étude 9

CIAUDO Alexandre, « Les conventions de recherche d'économies à l'épreuve du droit de la commande publique », *Contrats et marchés publics*, n°7, juillet 2011, étude 9

CHADEFAUX Martial et ROSSIGNOL Jean-Luc, « La performance fiscale des entreprises », *Dr. Fisc.*, n°30, 27 juillet 2006, n°54

CHAHID-NOURAI Noël et al., « Fiscalité des PPP : liberté, égalité, neutralité », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1013, 1^{er} décembre 2008, pp. 20-24

CHALMETON Hélène et François TENAILLEAU, « Neutralité fiscale des partenariats public-privé : une dernière pierre à l'édifice ? – A propos du décret n°2009-569 du 20 mai 2009 », *JCPA*, n°24, 8 juin 2009, act. 716

CHAMARD-HEIM Caroline, « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n°5, mai 2016, chron. 4

CHAMARD-HEIM Caroline, « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n°5, mai 2015, chron. 4

CHAMARD-HEIM Caroline, « La nouvelle définition de l'appréciation du caractère lucratif des activités publiques : le retour du droit administratif », *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°583, 18 septembre 2014

CHAMARD-HEIM Caroline, « Un an de fiscalité des contrats publics », *Contrats et Marchés publics*, n°3, mars 2014, chron. 3

CHAMARD-HEIM Caroline, « Les EPIC face au droit fiscal », *JCP A*, n°31, 27 juillet 2009, n°2200

CHATELET Pauline, « Les dotations aux établissements publics », *LPA*, n°15, 21 janvier 2016, p.6-12

CHEVALLIER Jacques, « Déclin ou permanence du mythe de l'intérêt général ? », p.83-93, in *L'intérêt général*, mélanges en l'honneur de Didier TRUCHET, Dalloz, 2015, 693 p.

CHEVALLIER Jacques, « La gestion publique à l'heure de la banalisation », *Revue Française de Gestion*, n°115, septembre-octobre 1997, p.26-37

CLAM Jean, « Qu'est-ce qu'un bien public ? Une enquête sur le sens et l'ampleur de la socialisation de l'utilité dans les sociétés complexes », *ADP*, 1997, Tome 41, pp.215-265

CLOUZOT Ludivine, « La théorie de l'imprévision en droit des contrats administratifs : une improbable désuétude », *RFDA*, n°5, 1^{er} septembre 2010, pp.937-948

COCHETEUX Patrick, « Le rescrit et la sécurité juridique », *La Gazette du Palais*, n°230, 18 août 2009, pp.2-13

COLLET Martin, « Taxe foncière et équipements publics : le régime des délégations de service public n'est pas extensif ! », *Complément Services publics*, n°20, octobre 2015, pp.9-12

COLLET Martin, « Sécurité juridique et rétroactivité de la loi fiscale », *RFFP*, n°130, avril 2015, pp.107-124

COLLET Martin, « A quelles conditions une régie locale de service public peut-elle échapper à l'impôt sur les sociétés ? », *AJDA*, n°32, 1^{er} octobre 2012, pp.1807-1811

COLLET Martin, « La pratique de l'amortissement de caducité par les délégataires de service public », *Dr. Fisc.*, n°17, 23 avril 2009, n°285

COLLIARD Jean-Edouard et MONTIALOUX Claire, « Une brève histoire de l'impôt », *Regards croisés sur l'économie*, n°1, 2007, pp. 56-65

COLLINET Carole, « La fiscalité : nouvel enjeu des contrats publics », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°133, juin 2013, p.3

COUDY-LAMAIGNERE Claire et DEFERT Florence, « La certification des comptes des collectivités territoriales : une exigence nécessaire ? », *JCP A*, n°44, 28 octobre 2013, n°2312

COUVREUR Samuel et METZGER Olivier, « La tentation des conventions de recherches d'économies sur les charges fiscales et sociales », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°133, juin 2013, pp.59-62

COZIAN Maurice, « Propos désobligeants sur une "tarte à la crème" : l'autonomie et le réalisme du droit fiscal », *Dr. Fisc.*, n°13, 1999, n°100125

COZIAN Maurice, « Taxe professionnelle et mise à disposition gratuite d'immobilisations corporelle », *BF Francis Lefebvre*, n°7, juillet 1996, pp.389-392

CREPEY Edouard, « La nature non normative de la doctrine administrative », *RFFP*, n°130, avril 2015, pp.47-56

DANJOU Philippe, « Ce n'est pas parce que certaines choses sont difficiles à mesurer qu'il faut les ignorer », *Revue Banque*, n°772, mai 2014, pp.30-32

DAUMAS Vincent, « Subvention et TVA : que mettre dans son assiette ? », *RJF*, n°10, octobre 2010, pp.715-719

DAVOUDET Eric et EL ARJOUN Omar, « Opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'Union européenne : état des lieux et perspectives », *Dr. Fisc.*, n°37, 12 septembre 2013, n°405

De CROUY-CHANEL Emmanuel, « La citoyenneté fiscale », *ADP*, Tome 46, 2002, pp.39-77

De DAVID BEAUREGARD-BERTHIER Odile, « Le patrimoine immatériel de l'Etat », pp. 23-35, in *Biens publics, bien commun*, mélanges en l'honneur d'Etienne FATOME, Dalloz, 2011, 478 p.

De FONTAINE Sophie, « Cessions de foncier réalisées par des exploitants agricoles et TVA : précisions sur quelques imprécisions », *Revue de Droit Rural*, n°400, février 2012, étude 2

DEGUERGUE Maryse, « intérêt général et intérêt public : tentative de distinction », pp.131-142, in *L'intérêt général*, Mélanges en l'honneur de Didier Truchet, Dalloz, 2015, 694 p.

De LA MARDIERE Christophe, « Le pouvoir créateur du juge de l'impôt », *ADP*, n°50, 2006, pp.229-235

De LA RICA Jean-Paul, « Domanialité publique et droit communautaire : "Peau de chagrin" ou nouvelle mutation ? », pp.373-394, in Gabriel ECKERT (*sous la dir.*), *Incidences du droit communautaire sur le droit public français*, Presse Universitaire de Strasbourg, 2007, 460 p.

De LAUBADERE André, « Domanialité publique, propriété administrative et affectation », *RDP*, 1950, pp.5-28

DELAUNAY Benoît, « Aides d'Etat et droit public de la concurrence », *RJC*, n°6, novembre 2014, pp.469-480

DELION André, « L'insolvabilité des entités publiques autres que l'Etat », *RIDC*, juin 2002, n°2, pp.603-612

DELMAS Bernard, « Les physiocrates, Turgot et le "grand secret de la science fiscale" », *Revue d'Histoire Moderne et Contemporaine*, n°56-2, février 2009, pp.79-103

DOUAT Etienne, « Les aspects financiers », *Droit administratif*, n°4, avril 2003, chron. 100001

DOUET Frédéric, « "Petite rétroactivité" et "lois fiscales rétrospectives" », *JCP E*, n°38, 19 septembre 2013, n°1510

DOUET Frédéric, « Les paradoxes de la sécurité juridique en matière fiscale », *JCP N*, n°19, 7 mai 2004, n°1230

DREXL Josef, « La constitution économique européenne – L'actualité du modèle ordolibéral », *RIDE*, n°4, 2011, pp.419-454

DREYFUS Jean-David, « Contrats de recherche d'économies : rappel à l'ordre aux sociétés de conseil aux collectivités territoriales », *AJDA*, n°28, 6 septembre 2010, pp.1599-1601

DREYFUS Jean-David, « La valorisation par l'Etat de son patrimoine immatériel », *AJDA*, n°13, 13 avril 2009, pp.696-698

DRIE Jean-Claude, « Garanties du contribuable et impôts locaux : à quand la fin de l'âge de la préhistoire ? », pp.697-709 ; in *Ecrits de fiscalité des entreprises*, Etudes à la mémoire de Maurice COZIAN, Litec, 2009, 948 p.

DUBOUT Edouard, « Les formes publique et privée de l'Etat. Essai d'une modélisation à l'aune du droit européen de la concurrence », *Droit Administratif*, n°12, décembre 2013, étude 17

- DURAND Philippe**, « La contractualisation des relations entre l'administration fiscale et les entreprises : quel contexte ? », *Option Finance*, n°1220, 6 mai 2013, p.29-30
- DURAND Philippe**, « La relation de confiance : quelles perspectives pour le projet de l'administration fiscale ? », *Option Finance*, supplément au n°1216, 8 avril 2013, pp.8-9
- DUROY Stéphane**, « Nouveaux aspects du régime des biens publics ; biens meubles culturels et cultuels », *RFDA*, novembre-décembre 2007, pp.1155-1164
- DUSSART Vincent**, « Les difficultés de financement des investissements des collectivités territoriales », *RFFP*, n°129, 1^{er} février 2015, pp.47-59
- DUSSART Vincent**, « La loi organique n°2004-758 du 29 juillet 2004 relative à l'autonomie financière des collectivités territoriales : réflexions critiques sur une loi controversée », *Gestion et Finances publiques*, n°11/12, novembre-décembre 2014, pp.103-107
- ECKERT Gabriel**, « Le champ d'application du nouveau droit des concessions », *Contrats et Marchés publics*, n°3, mars 2016, dossier 2
- ECKERT Gabriel**, « La poursuite d'intérêts publics à travers la participation directe des collectivités publiques aux activités économiques – Point de vue français », *RUDH*, n°3-6, octobre 2003, pp.118-130
- ESCLASSAN Marie-Christine**, « Sincérité et gouvernance financière publique : y a-t-il une sincérité financière publique spécifique ? », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.47-59
- EVEILLARD Gweltaz**, « L'exigence de critères objectifs et rationnels dans le contrôle de l'égalité devant l'impôt par le Conseil constitutionnel », *LPA*, n°20, 28 janvier 2000, pp.8-16
- FELIX Arnaud**, « Le contrôle interne : le concept », *LPA*, n°74, 12 avril 2007, p.5-6
- FIEVET Frédéric**, « La fiabilité des comptes publics locaux », *RFFP*, n°121, février 2013, pp.143-150
- FOULQUIER Norbert**, « les catégories du droit des biens publics », pp.691-712, in Jean-Bernard AUBY (*sous la dir.*), *L'influence du droit européen sur les catégories du droit public*, Dalloz, 2010, 990 p.
- FOUQUET Olivier**, « Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt », *Les Nouveaux Cahiers du Conseil constitutionnel*, n°33, 2011, pp.7-13
- FOUQUET Olivier**, « Comptabilité et fiscalité : les vases communicants ? », *Revue administrative*, n°353, septembre 2006, pp.496-498
- FOUQUET Olivier**, « Interprétation française et interprétation européenne de l'abus de droit », *RJF*, n°5, mai 2006, pp.383-385

FOUQUET Olivier, « Complexité et instabilité de la loi fiscale », pp. 3-9, *in Regards critiques et perspectives sur le droit de la fiscalité*, liber amicorum Cyrille DAVID, LGDJ 2005, 424 p.

FOURGOUX Jean-Louis, « La clause de révision de prix dans les contrats d'affaires », *AJ Contrats d'affaires – Concurrence – Distribution*, n°1, avril 2014, pp.24-26.

FRAISSINIER-AMIOT Virginie, « Les entreprises face à l'insécurité juridique en matière fiscale : état des lieux (1^{ère} partie). Une norme fiscale source d'insécurité juridique pour les entreprises », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1064, 15 mars 2011, pp.17-20

FRAISSINIER-AMIOT Virginie, « Les entreprises face à l'insécurité juridique en matière fiscale : état des lieux (2^{ème} partie). Des tentatives de restauration de la sécurité juridique aux résultats mitigés », *Les Nouvelles Fiscales*, n° 1065, 1^{er} avril 2011, pp.20-27

FROMONT Michel, « Rapport introductif », pp. 1-9, *in La personnalité publique*, actes du colloque de l'AFDA, Lexis Nexis, 14 et 15 juin 2007, 256 p.

GAUDEMAR Hervé (de), « Les propriétés publiques immobilières externalisables », *JCP A*, n°17, 30 avril 2012, pp. 23 – 26, *in L'externalisation des propriétés publiques – Pratiques, techniques et résultats*, actes du colloque de l'Institut d'Etudes Administratives du 23 septembre 2011

GAUDEMET Jean, « *Dominium – imperium*. Les deux pouvoirs dans la Rome ancienne », *Revue Droits*, n°22, 1995, pp. 3-17

GAUDEMET Yves, « Pour un acte II du droit des propriétés publiques... », *RJEP*, n°715, janvier 2014, repère 1

GAUTHIER Catherine, « Les incidences du droit de l'Union européenne sur le droit français des propriétés publiques », *Cahiers de Droit Européen*, n°3-4, septembre 2007, pp.381-420

GENESTE Bernard et **VANNINI Claire**, « Fiscalité et concurrence : une problématique renouvelée par le droit des aides d'Etat ? », *Concurrences*, n°3, 2009, pp.69-77

GINTRAND Eric, « Conventions de délégation de service public et contraintes fiscales », *Le moniteur – Contrats Publics*, n°113, juin 2013, pp.44-47

GODIVEAU Grégory, « La contribution de la certification des comptes à la bonne gouvernance financière de l'Etat », *JCP G*, n°50, 12 décembre 2007, doct. 213

GRZEGORCZYK Christophe, « Le concept de bien juridique : l'impossible définition ? », *ADP*, Tome 24, 1979, pp.259-272

GUIGUE Alexandre, « Du besoin à l'obligation de sincérité », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.27-36

GUTMANN Daniel, « Du droit à la philosophie de l'impôt », *ADP*, Tome 46, 2002, pp.7-13

HEINTZ Sébastien et **PORTAL Marine**, « De la certification des comptes de l'Etat à la certification des comptes des collectivités, les enjeux », *RLCT*, n°46, mai 2009, pp.62-65

HERNU Paul, « Une comparaison des systèmes budgétaires et comptables de l'Etat et des collectivités locales », *RFFP*, n°109, février 2010, pp.181-213

HERTZOG Robert, « La sincérité des documents budgétaires : principe nécessaire, multiforme et inachevé », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.139-149

HOARAU Christian, « Place et rôle de la normalisation comptable en France », *Revue Française de Gestion*, n°147, juin 2003, pp.33-47

HUL Sylvain, « Marchés publics et obligation de révision : jusqu'où les acheteurs peuvent-ils faire l'impasse ? », *AJDA*, n°27, août 2009, pp.1481-1483

HURON David, **MARTY Frédéric** et **SPINDLER Jacques**, « De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés », *RFFP*, n°100, novembre 2007, pp.135-143

IANNUCCI Frédéric, « La DGFIP partenaire des collectivités locales, un partenariat approfondi », *RFFP*, n°112, novembre 2010, pp.145-153

IANNUCCI Frédéric, « L'information et le conseil en matière fiscale et financière », *Gestion et Finances publiques*, n°11, novembre 2009, pp.912-915

IDOT Laurence, « Regards sur la modernisation du contrôle des aides d'Etat », *Concurrences*, n°4, 2014, pp.83-91

IDOT Laurence, « La notion d'entreprise », *Revue des sociétés*, n°2, avril 2001, pp.191-209

ISRAEL Hervé, « Aides d'Etat de nature fiscale : des subventions sous contrôle », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1027, 1^{er} juillet 2009, pp.20-23

JEGOUZO Yves, « Les autorisations administratives vont-elles devenir des biens meubles ? », *AJDA*, 2004, p.945

JOSSELIN Jean-Michel et **MARCIANO Alain**, « L'analyse économique du droit et le renouvellement de l'économie politique des choix publics », *Revue de l'Institut d'Economie Publique*, n°7, janvier 2001, pp.5-13.

JOYE Jean-François, « La sincérité, premier principe financier », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.17-25

JOYE Jean-François, « Les vicissitudes du principe de sincérité », *JCP G*, n°12, 18 mars 2009, doct. 126

KARPENSCHIF Michaël, « Le RGEC : nouveau départ pour le droit des aides d'Etat ? », *JCP A*, n°5, 26 janvier 2009, n°2023

KARPENSCHIF Michaël, « Qu'est-ce qu'une compensation d'obligations de service public ? – A propos de l'arrêt de la CJCE, Altmark Trans du 24 juillet 2003 », *LPA*, n°64, 30 mars 2004, pp.4-14

KARYDIS Georges, « Le principe de l' "opérateur économique privé", critère de qualification des mesures étatiques, en tant qu'aides d'Etat, au sens de l'article 87§1 du TCE », *RTD Eur.*, n°3, juillet 2003, pp.389-413

KORNPROBST Emmanuel, « Fiscalité du contrat de partenariat public privé », *RGCT*, n°36, septembre-octobre 2005, pp.359-363

KORNPROBST Emmanuel, « L'incidence des normes communautaires sur le champ d'application de la TVA pour les personnes morales de droit public », *Dr. Fisc.*, n°14, 4 avril 1990, n°100011

LABETOULE Alexandre et al., « Panorama des principales nouveautés de la réforme du droit des marchés publics : ce qu'il faut retenir », *JCP A*, n°20, 23 mai 2016, 2130

LACOMBE Jean, « Régularité et sincérité des comptes et image fidèle de l'entreprise : la quadrature du cercle ? », pp.311-324, in *Aspects actuels du droit commercial français : commerce, société, banque et opérations commerciales, procédures de règlement du passif*, mélanges René ROBLOT, LGDJ, 1984, 574 p.

LAMARCHE Thierry, « La notion d'entreprise », *RTD Com.*, n°4, octobre 2006, pp.709-733

LAMARQUE Danièle et MILLER Gilles, « Les chambres régionales des comptes et la fiabilité des comptes locaux », *AJDA*, n°32, septembre 2003, pp.1708-1714

LAMARQUE Jean, « La TVA et la distinction entre services publics administratifs et services publics industriels et commerciaux », pp.283-300 in *Gouverner, administrer, juger*, Liber amicorum Jean WALINE, Dalloz, 2002, 784 p.

LAMBERT Guy, « Introduction à l'examen de la notion juridique d'entreprise », pp.77-100, in *Mélanges Pierre KAYSER*, tome 2, Presses Universitaires d'Aix-Marseille, 1979, 455 p.

LAMBERT Thierry, « La concurrence et l'assujettissement des personnes publiques à la TVA », *RFFP*, n°128, novembre 2014, pp.53-63

LAMBERT Thierry, « La sécurité du contribuable vis-à-vis de l'administration », pp.157-177, in Jacques BUISSON (*sous la dir.*), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 2011, 219 p.

LANDBECK Dominique, « La notion de sincérité en finances publiques », *RFDA*, n°4, août 2002, p.798-806

LANDMANN Stéphane, « Taxe sur les salaires et TVA : quel avenir ? », *Les Nouvelles Fiscales*, n°998, 15 mars 2008, pp.4-5

LANGELIER Elise, « Le bail et le juge administratif : de l'art d'exorbiter le droit privé », *JCP A*, n°27, 7 juillet 2017, n°2207

LARRERE Catherine, « Impôts directs, impôts indirects : économie, politique, droit », *ADP*, Tome 46, 2002, pp.117-130

LATOURNERIE Marie-Aimée, « Pour un nouveau concept du domaine public », *RJEP*, n°617, février 2005, pp.47-53

LAVIALLE Christian, « La condition et la fonction des meubles en droit administratif des biens », *RFDA*, n°2, 1^{er} mars 2013, pp.251-258

LAVIALLE Christian, « Les propriétés publiques saisies par la comptabilité », *AJDA*, 2005, p.2257

LEBARS Benoît, « L'image fidèle : la fonction pivot de l'élément intentionnel », *LPA*, n°74, 12 avril 2007, pp.27-28

LE CHATELIER Gilles, « L'encadrement institutionnel et financier des nouveaux contrats », *RDI*, n°6, novembre 2003, pp.515-519

LEGAL Hubert, « Les nouvelles méthodes de gestion des biens publics », *AJDA*, n°18, 14 mai 2007, pp.949-953

LESQUINS Jean-Louis, « Politiques de concurrence et analyse économique », *RLC*, n°36, 1^{er} juillet 2013, pp.152-163

LEVOYER Loïc, « Le traitement fiscal et financier de l'externalisation des propriétés publiques », *JCP A*, n°17, 30 avril 2012, n°2133, in *L'externalisation des propriétés publiques – Pratiques, techniques et résultats*, actes du colloque de l'Institut d'Etudes Administratives du 23 septembre 2011

LEVOYER Loïc, « Un an de fiscalité des contrats publics », *Revue Contrats et Marchés publics*, n°3, mars 2012, chron. 3

LEVOYER Loïc, « La fiscalité des baux emphytéotiques administratifs », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°108, mars 2011, pp. 54-58

LEVOYER Loïc, « Un an de fiscalité des contrats publics », *Revue Contrats et Marchés publics*, n°3, mars 2011, chron. 2

LEVOYER Loïc, « Assujettissement et récupération de la TVA dans le cadre d'un contrat de partenariat », *Revue Gestion et Finances publiques*, n°8-9, août-septembre 2010, pp.618-620

LEVOYER Loïc, « Un an de fiscalité des contrats publics », *Revue Contrats et Marchés publics*, n°3, mars 2010, chron. 1

LEVOYER Loïc, « Fiscalité directe locale et contrat de partenariat », *Revue Contrats et Marchés publics*, n°5, mai 2009, étude 6

LEVOYER Loïc, « L'imparfaite connaissance du patrimoine immobilier de l'Etat », *RDI*, n°10, octobre 2009, pp.531-534

LEVOYER Loïc, « L'harmonisation fiscale des contrats de partenariat public-privé », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°81, octobre 2008, p.84-86

LEVOYER Loïc, « Contrats de partenariat et TVA », *Revue Contrats et Marchés publics*, n°12, décembre 2006, n°10

LEVOYER Loïc, « TVA et délégation de service public industriel et commercial », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°54, avril 2006, pp.83-86

LEVOYER Loïc, « L'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés », *JCP A*, n°7, 16 février 2006, étude 6

LEVOYER Loïc, « L'assujettissement des collectivités territoriales à la TVA », *JCP A*, n°6, 6 février 2006, n°1027

LEVOYER Loïc, « Le transfert du droit à déduction de la TVA au fermier ou au concessionnaire », *Revue Contrat et Marché publics*, n° 10, octobre 2005, n°8

LEVOYER Loïc, « Les nouvelles dispositions comptables applicables aux départements », *La Revue du Trésor*, n°6, juin 2003, pp.361-366

LIEB Jean-Pierre et HEURTIER Richard, « Propos introductifs à la sécurité juridique en matière fiscale », pp.13-36, in Jacques BUISSON (*sous la dir.*), *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, 219 p.

LINDITCH Florian, « Faut-il encore payer ses dettes ? L'exemple des collectivités locales », *LPA*, n°63, 29 mars 2006, pp.3-8

LOUVARIS Antoine, « Biens publics et concurrence : bref inventaire des fruits d'une union de raison », pp.287-295, in *Bien public, bien commun*, mélanges en l'honneur d'Etienne FATOME, Dalloz, 2011, 478 p.

LUXEMBURG Fanny, « Le fait du prince : convergence du droit privé et du droit public », *JCP G*, n°8, 20 février 2008, doct. 119

MAGAR Fabrice, « Ingénierie juridique : pratique des clauses de rencontre et renégociation », *D.*, n°30, 9 septembre 2010, p.1959-1965

MAIA Jean, « A la recherche d'une taxe professionnelle juste et moderne : la part du législateur et la part du juge », *RJF*, n°11, novembre 2001, pp.908-915

MAITROT DE LA MOTTE Alexandre, « Les aides d'Etat et la concurrence fiscale dommageable », *Dr. Fisc.*, n°25, 20 juin 2013, n°334

MALWE Claire, « La valorisation du patrimoine immatériel de l'Etat. Note sous les décrets n°2009-151 et n°2009-157 du 10 février 2009 », *Droit Administratif*, avril 2009, comm. 52

MARCHESSOU Philippe, « Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux », pp.551-564, in *Mélanges Paul Amselek, Bruylant*, 2005, 857 p.

MARSON Grégory, « La neutralisation des distorsions de concurrence devant le juge fiscal : l'analyse économique, facteur de modernisation du contrôle juridictionnel », *RFDA*, juillet-août 2008, pp. 785-794

MARTIN Stanislas et STRASSE Christophe, « La politique communautaire des aides d'Etat est-elle une politique de concurrence ? », *Concurrences*, n°3, 2005, pp. 52-59

MARTUCCI Francesco, « Modernisation des aides d'Etat : une réforme en demi-teinte », *Contrats Concurrence Consommation*, n°6, juin 2014, dossier 17

MARTY Frédéric, « Le critère du bien-être du consommateur comme objectif exclusif de la politique de concurrence – Une mise en perspective sur la base de l'histoire de l'antitrust américain », *RIDE*, n°4, 2014, pp.471-497.

MASSOT Pierre, « L'organisation du contrôle comptable permanent », *Revue Banque*, n°726, juillet-août 2010, pp.86-88

MATHEY Nicolas, « Personne publique et personne privée », pp.63-89, in *La personnalité publique*, actes du colloque de l'AFDA, Lexis Nexis, 14 et 15 juin 2007, 256 p.

MATTRET Jean-Bernard, « Les normes internationales de comptabilité publique en français et en espagnol », *RFFP*, n°93, février 2006, pp.99-120

MAUBLANC-FERNANDEZ Lucienne-Victoire, « Extension du champ des activités des personnes publiques assujetties à la TVA », *Revue de l'Union européenne*, n°555, février 2012, pp.124-129

MAUGARD Florian, « LOLF et mesure de la performance : remarques sur la relation ambiguë entre objectifs et indicateurs », *Revue Gestion et Finances publiques*, n°11-12, novembre-décembre 2014, pp.18-23

MAUGUE Christine et BACHELIER Gilles, « Genèse et présentation du code général de la propriété des personnes publiques », *AJDA*, 29 mai 2006, pp.1073-1085

MAZEAU Denis, « Renégocier ne rime pas avec réviser », *D.*, n°11, 15 mars 2007, p.765-770

MAZIERE Laurent, « Quelle gestion du patrimoine dans les collectivités locales ? », *RFFP*, n°121, février 2013, p.157-164

MEKKI Mustapha, « Hardship et révision des contrats. 2. L'harmonisation souhaitable des conditions de la révision pour imprévision », *JCP G*, n°50, 13 décembre 2010, doct. 1257

MELLERAY Fabrice, « L'échelle de la domanialité », pp.287-300, in *Mouvement du droit public : du droit administratif au droit constitutionnel, du droit français aux autres droits*, mélanges en l'honneur de Franck MODERNE, Dalloz, 2004, 1264 p.

MELLERAY Guy et ROUGIE Jacqueline, « L'inscription d'office des dépenses obligatoires aux budgets des collectivités locales », *RFDA*, novembre-décembre 1987, pp.977-982

MELLERAY Guy, « Domaine public et fiscalité », *AJDA*, 20 juin 1980, pp.323-336

MERCADAL Barthélémy, « La notion d'entreprise », pp.9-16, in *Les activités et les biens de l'entreprise*, mélanges offerts à Jean DERRUPPE, Litec, 1991, 437 p.

MEROLA Massimo et MEDINA Caroline, « De l'arrêt Ferring à l'arrêt Altmark : continuité ou revirement dans l'approche du financement des services publics », *Les Cahiers de Droit européen*, n°5-6, octobre 2003, pp.639-694

MIGNON Emmanuelle, « Taxe professionnelle : notion de disposition d'immobilisation corporelle », *RJF*, n°7-8, juillet-août 2000, pp.571-576

MIGNON Emmanuelle, « Fiscalité et concurrence : un nouveau champ herméneutique pour le juge ? », *RJF*, n°11, novembre 1999, pp.823-832

MIGNOT Marc, « La notion de bien ; contribution à l'étude du rapport entre droit et économie », *Revue de la Recherche Juridique. Droit prospectif*, n°2006/4, octobre 2006, pp. 1805-1857

MILOT Jean-Paul, « Comment comprendre les comptes de l'Etat et à quoi peuvent-ils servir ? », *RFFP*, n°93, février 2006, pp.11-21

MONDINO Jacques, « La bonne foi dans le droit comptable : l'image fidèle », *La Gazette du Palais*, n°76, 17 mars 2009, pp.38-44

MONGOUACHON Claire, « L'ordolibéralisme : contexte historique et contenu dogmatique », *Concurrences*, n°4, 2011, pp.70-78

MONTET Christian, « Marché pertinent, pouvoir de marché : quelles définitions retenir ? », *RLDA*, n°23, janvier 2000, pp.5-13

MORAND-DEVILIER Jacqueline, « La crise du domaine public. A la recherche d'une institution perdue », pp.737-753, in *Le droit administratif : permanences et convergences*, mélanges en l'honneur de Jean-François LACHAUME, Dalloz, 2007, 1122 p.

MORAND-DEVILIER Jacqueline, « La valorisation économique du patrimoine public », pp.273-292, in *L'unité du droit*, mélanges en hommage à Roland DRAGO, Economica, 1996, 503 p.

MORIN Nathalie, « La nouvelle comptabilité de l'Etat, une dynamique partagée au service de la gestion publique », *RFFP*, n°93, février 2006, pp.23-38

MOUZET Pierre, « Le Conseil d'Etat et le contrôle budgétaire des collectivités territoriales », *RFDA*, n°4, 2003, pp.741-750

MULLER-LAGARDE Yvonne, « De la convergence des comptabilités publique privée » pp.19-31, in KOTT Sébastien (*sous la dir.*), *Droit et comptabilité. La spécificité des comptes publics*, Economica, 2017, 507 p.

MULLER Yvonne, « Les enjeux de la révision du cadre conceptuel du normalisateur comptable international », *Droit des sociétés*, n°1, janvier 2015, étude 1

MULLER Yvonne, « Les enjeux de la normalisation comptable internationale. Quand la régulation remplace la loi », *Conventions*, n°11, 2013, pp.1-6

NAPOLITANO Giulio, « Les biens publics et les "tragédies de l'intérêt commun" », *Droit Administratif*, janvier 2007, étude 1

NOGUELLOU Rozen, « L'exécution des contrats de concession », *AJDA*, n°18, 23 mai 2016, pp.1008-1012

NEGRIN Olivier, « Une légende fiscale : la définition de l'impôt de Gaston Jèze », *RDP*, n°1, 1^{er} janvier 2008, pp.130-151

NICINSKI Sophie, « Le domaine public : de la crise à la reconstruction », pp.659-683, in *Confluences*, mélanges en l'honneur de Jacqueline MORAND – DEVILIER, Montchrestien, 2007, 968 p.

OBERT Robert, « Vers un jeu unique de normes comptables mondiales ? », *Revue Banque*, n°772, mai 2014, pp.44-46

OLIVA Eric, « La conception de l'autonomie financière locale. Quel contenu ? Quelle effectivité ? », pp.91-110 ; in LEROY Marc (*sous la dir.*), *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Economica, 2017, 441 p.

OLIVA Eric, « L'autonomie budgétaire et financière des autorités de régulation économique », *RDP*, n°2, mars 2014, pp.340-357

OPPETIT Bruno, « Droit et économie », *ADP*, 1992, Tome 37, pp.17-26

OUAISSI Haïba, « L'audit et l'optimisation des coûts sociaux par les "cost-killers" désormais illicites ! », *LPA*, n°215, 28 octobre 2013, pp.7-9

OUAISSI Haïba, « De l'illicéité à la nullité des conventions d'audit : la fin des cost-killers ? », *JCP E*, n°40, 3 octobre 2013, n°1528

PANDO Annabelle, « Secteur associatif : une mission, son cadre fiscal », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1134, 15 mai 2014, pp.4-6

PANDO Annabelle, « Vers une remise à plat de la fiscalité du secteur associatif ? », *LPA*, n°51, 12 mars 2014, pp.4-7

PARIENTE Alain, « Le mythe de l'autonomie financière », *RFFP*, n°129, février 2015, pp.15-25

PAROT Jean-Claude, « L'évolution de la jurisprudence dans l'appréhension de la notion de disposition », *Dr. Fisc.*, n°5, 29 janvier 2004, n°4

PAULIAT Hélène, « Le nouveau régime applicable aux contrats de concessions de travaux », *RDI*, n°5, 1^{er} mai 2016, pp.246-252

PELLAS Jean-Raphaël, « La sécurité fiscale : quels enjeux juridiques ? », *RFFP*, n°130, avril 2015, pp.7-31

PEREZ-COCHARD Patricia, « Avez-vous tout mis en œuvre pour optimiser votre taux effectif d'impôt ? », *Option Finance*, n°1231, 22 juillet 2013, pp.30-31

PERROTIN Frédérique, « Instaurer une relation de confiance : le nouveau pari de la DGFIP », *LPA*, n°207, 16 octobre 2013, p.4-6

PERRINEAU Benoît, « Les incidences de la réforme de la fiscalité de l'urbanisme sur les contrats publics », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°113, juin 2013, pp.48-50

PHAM-BA Jean-Pascal et **PITRON Michel**, « L'image fidèle de l'entreprise – Du principe à la réalité », *JCP E*, n°3, 16 janvier 2003, n°105

PIERRE-ABELE Fabrice, « La certification des comptes des collectivités, outil de qualité comptable et de transparence », *JCP A*, n°10-11, 13 mars 2017, n°2071

PINARD-FABRO Marie-Hélène, « Focus sur l'audit fiscal », *Bulletin Fiscal Francis Lefebvre*, n°11/08, novembre 2008, pp.865-870

PINOT Sébastien, « Conséquences de l'augmentation des charges fiscales en cours d'exécution du marché », *Le Moniteur – Contrats Publics*, n°113, juin 2013, pp.55-58

PLAGNET Bernard, « Le raisonnement économique dans la jurisprudence fiscale », pp. 529-540, *in Constitution et finances publiques*, mélanges en l'honneur de Loïc PHILIP, Economica, 2005, 622 p.

PLAGNET Bernard, « Le point de vue du fiscaliste », pp. 49-58, *in* Daniel TOMASIN (sous la dir.), *Qu'en est-il de la propriété ? L'appropriation en débat*, actes du colloques des 27 et 28 octobre 2005 de l'IFR Mutation des normes juridiques, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 2007, 265 p.

PLESSIX Benoît, « Une réponse ? Le rescrit », *RDP*, n°1, janvier 2017, p.83-96

- PORTAL Marine**, « De la certification des comptes de l'Etat à la certification des comptes des collectivités, les enjeux », *RLCT*, n°46, mai 2009, pp.62-65
- PRADA Michel**, « Réflexion sur l'histoire de la comptabilité de l'Etat », *RFFP*, n°93, février 2006, pp.89-98
- PRAT Michel-Pierre**, « La sincérité et sa mise en œuvre par les collectivités locales », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.85-92
- PRAT Michel-Pierre**, « Le problème de la certification des comptes des collectivités locales : un rôle nouveau pour les chambres régionales des comptes ? », *RFFP*, n°107, juin 2009, pp.193-202
- PRETOT Xavier**, « La notion d'imposition de toutes natures », *RFFP*, n°100, novembre 2007, pp.145-159
- PRIETO Catherine**, « L'Europe et le droit de la concurrence : des malentendus aux mérites reconnus », *JCP G*, n°12, 21 mars 2007, doct. 132
- RAPP Lucien**, « Actualité législative des contrats de partenariats », *RDI*, n°1, janvier 2009, pp.49-60
- RIBES Didier**, « Le principe constitutionnel d'égalité fiscale », *RJEP*, n°650, février 2008, étude 2
- RIEM Fabrice**, « Concurrence effective ou concurrence efficace ? L'ordre concurrentiel en trompe-l'œil », *RIDE*, n°1, janvier 2008, pp.67-91
- RIVKINE Jérôme**, « Clauses de "hardship" : prévoyez l'imprévisible ! », *Lexbase Hebdo – Edition affaires*, n°236, 27 janvier 2011
- ROSA Audrey**, « La contractualisation et le contribuable », in *La contractualisation en droit public : bilan et perspectives*, Université Lille 2, 23 et 24 mars 2017, à paraître
- ROSSIGNOL Jean-Luc**, « Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise », *Revue Management et Avenir*, n°33, mars 2010, pp.175-186
- ROSSIGNOL Jean-Luc**, « Fiscalité et profession comptable », *Les Nouvelles fiscales*, n°896, 15 juillet 2003, p.20-26
- ROSSIGNOL Jean-Luc**, « Risque et fiscalité de l'entreprise », *Droit et Patrimoine*, n°109, 1^{er} novembre 2002, pp.26-30
- ROSSIGNOL Jean-Luc**, « Prudence, comptabilité et fiscalité », *Les Nouvelles Fiscales*, n°856, 15 octobre 2001, pp.23-25
- ROSSIGNOL Jean-Luc**, « La problématique comptable et fiscale des éléments incorporels – 1^{ère} partie », *LPA*, n°140, 16 juillet 2001, pp.4-14

ROSSIGNOL Jean-Luc, « La problématique comptable et fiscale des éléments incorporels – 2^{ème} partie », *LPA*, n°141, 17 juillet 2001, pp.4-19

ROZET Gérard, « La notion d'aide d'Etat en question, un débat suscité par le financement public des services d'intérêt économique général », *La Gazette du Palais*, n°193, 12 juillet 2003, pp.22-37

RUELLAN Aymeric et HUGE Albane, « Le partage des risques et la portée matérielle des théories de la force majeure, du fait du prince et de l'imprévision », *AJDA*, n°29, 11 septembre 2006, pp.1597-1602

SAIDJ Luc, « Enjeux autour d'un principe controversé », *RFFP*, n°111, septembre 2010, pp.3-14

SAIDJ Luc, « L'influence de la LOLF sur les collectivités locales », *RFFP*, n°107, juin 2009, pp.7-24

SAIDJ Luc, « La modernisation de la comptabilité publique locale », *RLCT*, n°12, avril 2006, pp.46-51

SAIDJ Luc, « La loi organique du 1^{er} août 2001 sur les lois de finances : quels enseignements pour les collectivités locales ? », *RFFP*, n°85, février 2004, pp.39-49

SAIDJ Luc, « L'évolution de la comptabilité publique locale (1982 – 2002) », *RFFP*, n°81, mars 2003, pp.185-198

SAVINEAU Jean-Christophe, « La certification des comptes des universités », *RFFP*, n°124, novembre 2013, pp.197-217

SENECHAL Juliette, « La fixation et l'adaptation du prix du contrat dans le projet de réforme du droit des obligations : une stabilité simplement apparente », *RJC*, n°3, mai-juin 2015, pp.382-392

SERANDOUR Yolande, « La notion d'assujetti à la TVA », *Dr. Fisc.* n°22, 28 mai 2015, n°325

SERLOOTEN Patrick, « La neutralité fiscale. Un principe obsolète ? », pp.701-715, in *Mélanges Louis BOYER*, Presses de l'Université des sciences sociales de Toulouse, 1996, 831 p.

SERPENTIER Régis, « Le régime de TVA applicable aux conventions d'affermage à compter du 1^{er} janvier 2014 », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°140, février 2014, pp.66-70

SERPENTIER Régis, « Les opérations d'aménagements par les personnes publiques après la réforme de la TVA », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°133, juin 2013, pp.36-43

SERPENTIER-LINARES Sandrine, « Commande publique et fiscalité : quelles relations ? », *Le Moniteur – Contrats publics*, n°133, juin 2013, pp.28-31

SEVE René, « Déterminations philosophiques d'une théorie juridique : la théorie du patrimoine d'Aubry et Rau », *ADP*, Tome 24, 1979, pp.247-257

SCHAUB Alexander, « La politique européenne de concurrence : objectifs et règles », *LPA*, n°220, 5 novembre 2001, pp.11-20

SOLEILHAC Thibault, « Vers une commercialité des autorisations administratives », *AJDA*, 2007, pp.2178-2187

SPINLER Jacques, « L'autonomie de gestion en question » pp.147-159 ; in LEROY Marc (*sous la dir.*), *L'autonomie financière des collectivités territoriales*, Economica, 2017, 441 p.

SYMCHOWICZ Nil, « L'introuvable droit au maintien de l'équilibre financier dans les contrats administratifs », pp.463-476, in *A propos des contrats des personnes publiques*, mélanges en l'honneur du Professeur RICHER, 731 p.

TELLER Marina, « La sincérité dans la présentation des budgets et des comptes privés », pp. 83-89, in LE BLOT Olivier (*sous la coordination de*), *La sincérité en droit*, Larcier, 2011, 282 p.

TERNEYRE Philippe, « Les actifs immatériels des personnes publiques », *RJEP*, n°714, décembre 2013, étude 16

TERRE François, « Variation de sociologie juridique sur les biens », *ADP*, 1979, Tome 24, pp.17-29

THEBAULT Stéphane, « A quoi sert la qualité comptable ? », *RFFP*, n°112, novembre 2010, pp.103-118

THEVENET Bernard, « La taxe sur les salaires, un impôt très contesté mais toujours en vigueur », *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°487, 31 mai 2012

THIRIA Philippe, « Trois nouveaux domaines de responsabilité : audit des risques, taux effectif d'impôt, adaptation à la nouvelle donne comptable et juridique », intervention au colloque organisé par le groupement français de l'Association Fiscale Internationale et la Chambre de Commerce et d'Industrie de Paris, *La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis*, 21 mars 2005

TIXIER Gilbert, « La fiscalité des entreprises publiques en France », pp.377-386, in *mélanges en l'honneur de Michel STASSINOPOULOS*, 1974, 597 p.

URY Didier, « l'administration fiscale échoue à vouloir se faire législateur (ou du bon usage de la doctrine administrative) », *Les Nouvelles Fiscales*, n°1188, 15 novembre 2016, pp.21-24

URY Didier, « Le droit souple appliqué à la matière fiscale », *RFFP*, n°135, septembre 2016, p.277-294

URY Didier, «Le statut hybride de la comptabilité analytique en droit fiscal », *BF Francis Lefebvre*, n°8-9, août-septembre 2016, pp.429-430

VACHIA Jean-Philippe, « L'émergence du principe de sincérité dans le droit public financier », *RFFP*, n°91, septembre 2005, pp.173-199

VALDELIEVRE Guillaume, « La clause de sauvegarde ou hardship », *RLDC*, n°136, 1^{er} avril 2016, pp.61-62

VAREILLE Lionel, « Quelle forme pour les états financiers des Etats ? – Une comparaison internationale », *RFFP*, n°93, février 2006, pp.75-89

VILA Jean-Baptiste, « Nouvelles règles pour la TVA applicable aux délégations de services publics », *JCP A*, n°4, 27 janvier 2014, n°2020

VILA Jean-Baptiste, « Traitement comptable et financier de la concession de service public. Fiche pratique n°2 », *JCP A*, n°10-11, 12 mars 2012, n°2075

VILA Jean-Baptiste, « Traitement comptable et financier des partenariats public-privé. Fiche pratique n°1 », *JCP A*, n°9, 5 mars 2012, n°2070

VILA Jean-Baptiste, « Recherches sur le rôle de l'amortissement pour rationaliser la rémunération du cocontractant. Cas des délégations de services publics et des partenariats public-privé », *Contrats et Marchés publics*, n°5, mai 2010, étude 5

VILLEMOT Dominique et SARFATI Edgar, « Le Conseil d'Etat a-t-il définitivement sauvé la taxe sur les salaires ? », *Dr. Fisc.*, n°38, 18 septembre 2008, n°490

WEBER Caroline, « Les normes IFRS sont souvent contre-intuitives, trop axées sur le bilan », *Revue Banque*, n°772, mai 2014, pp.36-38

WEBER Yves, « Personnes publiques et fiscalité », *AJDA*, juin 1970, pp.324-341

XIFARAS Mikhaïl, « Le code hors du code. Le cas de la transposition de la propriété au droit administratif », *Revue Droits*, n°42, 2006, pp.49-74

YOLKA Philippe, « Personnalité publique et patrimoine », pp.35-49, *in La personnalité publique*, actes du colloque de l'AFDA, Lexis Nexis, 14 et 15 juin 2007, 256 p.

ZAPF Hervé et TOULEMONT Betty, « Une nouvelle percée des droits du contribuable en matière de rehaussements d'impôts directs locaux », *Décideurs-Stratégie-Finances-Droit*, n°136, mars 2012, pp.53-54

VI. Rapports

Commission européenne, Summary report of the outcome of the public consultation on the review of existing VAT legislation on public bodies and tax exemptions in the public interest, TAXUD/C1, 18 décembre 2014

Commission européenne, Document de consultation – Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, TAXUD/C1

Copenhagen Economics et KPMG, *La TVA dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public*, Rapport final à la Commission Européenne, TAXUD/2011/DE/334, 10 janvier 2013

Copenhagen economics et KPMG, *La TVA dans le secteur public et les exonérations accordées dans l'intérêt public*, Rapport final à la Commission européenne, TAXUD/2009/DE/316, 1^{er} mars 2011, 30 p.

FOUQUET Olivier, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, La documentation française, juin 2008, 70 p.

Inspection générale des finances, conseil général des ponts et chaussées et inspection générale de l'administration des affaires culturelles, Rapport sur la redevance d'archéologie préventive remis au ministre des transports, de l'équipement, du tourisme et de la mer, janvier 2006, 36 p.

GOULARD Guillaume, *Clarifier le régime fiscal des associations*, Rapport au Premier ministre, La documentation française, décembre 1998, 59 p.

Rapports du Conseil d'Etat

Conseil d'Etat, *Le rescrit : sécuriser les initiatives et les projets*, Etude du Conseil d'Etat, La documentation française, 2014, 192 p.

Conseil d'Etat, *Sécurité juridique et complexité du droit*, Rapport public, EDCE n°57, La documentation française, 2006, 412 p.

Conseil d'Etat, *Redevances pour service rendu et redevances pour occupation du domaine public*, Etude du Conseil d'Etat, La documentation française, 2002, 103 p.

Conseil d'Etat, *Collectivités publiques et concurrence*, Rapport public, EDCE n°53, La documentation française, 2002, 465 p.

Conseil d'Etat, *L'intérêt général*, Rapport public, EDCE n°50, La documentation française, 1999, 450 p.

Rapports de la Cour des Comptes

Cour des comptes, *Simplifier la collecte des prélèvements versés par les entreprises*, rapport public thématique, juillet 2016, 273 p.

Cour des comptes, *La comptabilité générale de l'Etat, dix ans après. Une nouvelle étape à engager*, Rapport public thématique, février 2016, 145 p.

Analyse de l'exécution du budget

Cour des comptes, Analyse de l'exécution du budget de l'Etat par mission et programme – exercice 2012 – compte d'affectation spéciale « participation financière de l'Etat », mai 2015

Cour des comptes, Analyse de l'exécution du budget de l'Etat par mission et programme – exercice 2012 – compte d'affectation spéciale « participation financière de l'Etat », mai 2014

Cour des comptes, Analyse de l'exécution du budget de l'Etat par mission et programme – exercice 2012 – compte d'affectation spéciale « participation financière de l'Etat », mai 2013

Rapport de certification des comptes

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2016, 31 mai 2017, 68 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2015, 25 mai 2016, 75 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2014, 27 mai 2015, 87 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2013, 28 mai 2014, 96 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2012, 22 mai 2013, 105 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2011, 23 mai 2012, 92 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2010, 19 mai 2011, 79 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2009, 25 mai 2010, 84 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2008, 25 mai 2009, 86 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2007, 21 mai 2008, 72 p.

Cour des comptes, Rapport de certification des comptes de l'Etat pour l'exercice 2006, 29 mai 2007, 72 p.

Rapport annuel de performance

Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2016, 44 p.

Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2015, 40 p.

Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2014, 42 p.

Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2013, 42 p.

Compte d'affectation spéciale « Participations financières de l'Etat », Rapport annuel de performance pour 2012, 42 p.

VII. Jurisprudence

Conseil Constitutionnel :

CC, 14 novembre 2014, n°2014-425 QPC, Société mutuelle Saint-Christophe ; note Franck LAFAILLE, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°597, 15 janvier 2015

CC, 17 septembre 2010, n°2010-28 QPC, Association sportive Football Club de Metz, *RJF*, n°12, décembre 2010, n°1214

CC, 29 décembre 2009, n°2009-599 DC, loi de finances pour 2010, commentaire Nathalie BETTIO, *Revue Administrative*, n°375, juin 2010, pp.250-263 ; commentaire Hervé ZAPF et Betty TOULEMONT, *La Gazette du Palais*, n°57-58, 26 février 2010, pp.30-32 ; commentaire Wanda MASTOR, *AJDA*, n°5, 15 février 2010, pp.277-282 ; note Philippe BILLET, *Environnement*, n°2, février 2010, alerte 14 ; note Noëlle LENOIR, *Option Finance*, n°1062, 1^{er} février 2010, pp.23-24 ; commentaire Laurent VALLEE, *Dr. Fisc.*, n°4, 28 janvier 2010, comm. 98 ; commentaire Philippe BILLET, *JCP A*, n°4, 25 janvier 2010, n°2038 ; note André BARILARI, *JCP G*, n°3, 18 janvier 2010, n°61

CC, 29 décembre 2005, n°2005-531 DC, loi de finances rectificative pour 2005, *RJF*, n°4, avril 2006, n°291 ; chronique Yohann BENARD, *RJF*, n°4, avril 2006, p.267-277

CC, 29 décembre 2005, n°2005-530 DC, Loi de finances pour 2006, note Philippe DURAND, *Revue administrative*, n°350, 1^{er} mars 2006, pp.152-155 ; note Loïc PHILIP, *Dr. Fisc.*, n°8, 23 février 2006, n°7 ; note Dominique SOULE et Nicolas MELOT, *option finance*, n°867, 23 janvier 2006, p.22

CC, 29 juillet 2005, n°2005-519 DC, loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale, commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *RFDA*, n°5, septembre 2005, pp.1030-1039

CC, 25 juillet 2001, n°2001-488 DC, loi organique relative aux lois de finances

CC, 16 janvier 2001, n°2000-439 DC, loi relative à l'archéologie préventive, commentaire Frédérique RUEDA, *RDP*, n°3, septembre 2001, pp.947-961 ; commentaire Pierre-Laurent FRIER, *AJDA*, n°2, 20 février 2001, pp.182-187, commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *LPA*, n°30, 12 février 2001, pp.18-25

CC, 29 décembre 1998, n°98-405 DC, loi de finances pour 1999, *RJF*, n°2, février 1999, n°194 ; *LPA*, n°2, 4 janvier 1999, p.4 ; note Katia BLANCHARD, *La Gazette du Palais*, n°64, 5 mars 1999, pp.10-11 ; commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *AJDA*, n°1, 20 janvier 1999, pp.14-20

CC, 29 juillet 1998, n°98-403 DC, loi relative à la lutte contre les exclusions, commentaire Michel VERPEAUX, *CJEG*, n°560, 20 décembre 1999, pp.411-426 ; commentaire Jean-Eric SCHOETTL, *AJDA*, n°9, 20 septembre 1998, pp.705-715 ; note Olivia DUFOUR, *LPA*, n°91, 31 juillet 1998, pp.3-4

CC, 30 décembre 1997, n°97-395 DC, loi de finances pour 1998

CC, 29 décembre 1994, n°94-315 DC, loi de finances pour 1995, note Jean-Pierre CAMBY, *AJDA*, 20 avril 1995, pp. 336-340

CC, 28 décembre 1990, n°90-285, loi de finances pour 1991

CC, 30 décembre 1981, n°81-133 DC, loi de finances pour 1982

Tribunal des conflits

TC, 9 juin 1986, n°02428, Commune de Kintzheim, mentionné aux tables du recueil

Conseil d'Etat :

CE, 19 juillet 2017, n°405377, Association immobilière Notre-Dame des Champs, inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 9 novembre 2015, n°383452, EHPAD Maison de retraite départementale de la Loire, *Dr. Fisc.*, n°2, 14 janvier 2016, comm. 66 ; inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 8 juillet 2015, n°371466, Société hippique de Marseille, note Frédéric PERROTIN, *LPA*, n°180, 9 septembre 2015, p.4 ; inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 17 juin 2015, n°371162, Société Autobus Aixois ; *RJF*, n°10, octobre 2015, n°782 ; *Dr. Fisc.*, n°42, 15 octobre 2015, comm. 638 ; inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 20 mai 2015, n°373271, Semmaris, conclusions Marie-Astrid NICOLAZO DE BARMON, *BDCF*, n°8, août 2015, n°105 ; *RJF*, n°8, août 2015, n°700 ; *Dr. Fisc.*, n°42, 15 octobre 2015, comm. 634 ; inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 16 février 2015, n°364793, Commune du Perthus, conclusions Edouard CREPEY, *Dr. Fisc.*, n°17, 23 avril 2015, comm. 284 ; *RJF*, n°5 mai 2015, n°395 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 28 janvier 2015, n°371501, Syndicat mixte de l'aéroport de Saint-Brieuc Armor, *RJF*, n°4, avril 2015, n°326 ; commentaire Louis BAHOUAGNE, *JCP A*, n°16, 20 avril 2015, n°2105 ; commentaire Aurélie RALKOS, *Dr. Fisc.*, n°18, 30 avril 2015, comm. 294 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 19 janvier 2015, n°360009, Commune d'Auberive, conclusions de Frédéric ALADJIDI, *BDCF*, n°4, avril 2015, n°47 ; *RJF*, n°4, avril 2015, n°322 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 10 décembre 2014, n°365577, Ministre de l'intérieur contre Communauté d'agglomération du pays rochefortais, *JCP A*, n°28, 13 juillet 2015, n°2214 ; *BJCL*, n°3/15, mars 2015, pp.214-221 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 23 juillet 2014, n°364490, Société Fibres ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°10, octobre 2014, comm. 273 ; inédit au recueil

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 4 décembre 2013, n°354228, Société civile Groupe Valois, *Dr. Fisc.*, n°12, 20 mars 2014, comm. 220 ; *RJF*, n°3, mars 2014, n°219 ; note Denis BENSUAUDE, *La Gazette du Palais*, n°178-179, 27 juin 2014, p.18 ; note Arnaud DE BISSY, *RJC*, n°3, mai 2014, pp.196-197 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 21 octobre 2013, n°358873, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat contre société SEMIDEP ; conclusions Benoît BOHNERT et observations Xavier CABANNES, *BJCL*, n°11, novembre 2013, pp.757-762 ; note Jean-Baptiste VILA, *AJDA*, n°4, 3 février 2014, pp. 30-235 ; note Salim ZIANI, *JCP A*, n°51, 16 décembre 2013, n°2363 ; mentionné aux tables du Recueil

CE, Avis, Section, 8 mars 2013, n°353782, Mme Monzani, conclusions Edouard CREPEY, *BDCF*, n°5, mai 2013, n°60 ; *RJEP*, n°710, 1^{er} juillet 2013, comm. 33 ; *RJF*, n°5, mai 2013, n°518 ; note Alice MINET, *JCP A*, n°31, 29 juillet 2013, n°2246 ; note Gweltaz EVEILLARD, *Droit administratif*, n°6, 1^{er} juin 2013, comm. 40 ; note Olivier FOUQUET, *Dr. Fisc.*, n°15, 11 avril 2013, n°326 ; *Rec.* pp.28-38

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section, 27 février 2013, n°337634, ministre du budget contre CCI de Béthune ; *RJF*, mai 2013, n°504 ; commentaire Jean-Baptiste VILA, *JCP A*, n°4, 27 janvier 2014, n°2021 ; commentaire Jean-Pierre JOUGUELET, *RLCT*, n°91, juin 2013, pp.40-42 ; commentaire Gabriel ECKERT, *Revue Contrats et Marchés publics*, n°5, mai 2013, comm. 146 ; note Martin COLLET, *Dr. Fisc.*, n°16, 18 avril 2013, comm. 246 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 13 février 2013, n°342953, Association groupe de plongée de Carantec, conclusions Frédéric ALADJIDI, *BDCF*, n°5, mai 2013, n°53 ; *RJF*, n°5, mai 2013, n°472 ; commentaire Jean-Luc PIERRE, *Droit des sociétés*, n°10, octobre 2013, comm. 170 ; commentaire Thierry LAMULE, *Dr. Fisc.*, n°16, 16 mai 2013, comm. 249 ; note Philippe NEAU-LEDUC, *RTD Com.*, n°2, avril 2013, pp.374-376 ; mentionné aux tables du recueil

CE, Assemblée, 21 décembre 2012, n°342788, Commune de Douai, conclusions Bertrand DACOSTA, *RFDA*, n°1, janvier 2013, pp.25-37 ; note Lucienne ERSTEIN, *JCP G*, n°1, 7 janvier 2013, n°33 ; note Etienne AMBLARD et Sylvain BERGES, *La Gazette du Palais*, n°30-31, 30 janvier 2013, pp.11-13 ; note David CAPITANT, *D.*, n°4, 31 janvier 2013, p.252 ; note François LLORENS et Pierre SOLER-COUTEAUX, *Contrats et Marchés Publics*, n°11, novembre 2013, repère 10 ; note Jean FACON, *RLCT*, n°87, 1^{er} février 2013, p.60 ; note Jean-Pierre JOUGUELET, *Le Moniteur – Contrats publics*, n°129, février 2013, pp.13-14 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°2, février 2013, comm. 41 ; commentaire Jean-Sébastien BODA et Philippe GUELLIER, *JCP A*, n°8, 18 février 2013, n°2044 ; commentaire Jean-Baptiste VILA, *JCP A*, n°8, 18 février 2013, n°2045 ; Marie-Christine ROUAULT, *RLCT*, n°88, 1^{er} mars 2013, pp.41-44 ; commentaire Gweltaz EVEILLARD, *Droit Administratif*, n°3, mars 2013, comm. 20 ; note Xavier DOMINO et Aurélie BRETONNEAU, *AJDA*, n°8, 4 mars 2013, pp.457-464 ; note Fanny MICHEL, *LPA*, n°59, 22 mars 2013, pp.9-20 ; *Rec.* p.477-496

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole ; conclusions Vincent DAUMAS, *BDCF*, n°10, 1^{er} octobre 2012, n°110 ; *BJCL*, n°09, septembre 2012, pp.606-610 ; *RJF*, n°10, octobre 2012, n°902 ; *Dr. Fisc.*, n°30, 26 juillet 2012, comm. 394 ; *Rec.* pp. 609, 718

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 7 mai 2012, n°342240, Assistance publique des hôpitaux de Marseille, *RJF*, n°7, juillet 2012, n°708 ; *Dr. Fisc.*, n°29, 19 juillet 2012, comm. 382 ; *Rec.* p.701

CE, 7 mars 2012, n°331970, Commune de Saint-Cyprien ; conclusions Vincent DAUMAS, *BDCF*, n°6, 1^{er} juin 2012, n°110 ; *BJCL*, n°05, mai 2012, pp.390-394 ; *RJEP*, n°702, novembre 2012, comm. 54 ; *RJF*, n°6, juin 2012, n°902 ; *Dr. Fisc.*, n°21, 24 mai 2012, comm. 309 ; commentaire Sandra ROUGE, *JCP A*, 16 juillet 2012, n°28 ; commentaire Louis BAHOUAGNE, *JCP A*, n°16, 20 avril 2015, n°2105 ; *Rec.* pp. 609, 718

CE, 9 novembre 2011, n°342965, Société Laboratoire Juva Santé, conclusions Nathalie ESCAUT, *BDCF*, n°2, février 2012, n°18 ; *RJF*, n°2, février 2012, n°115 ; note Odile COOURJON et Jean-Claude BOUCHARD, *Dr. Fisc.*, n°6, 9 février 2012, comm. 136 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 5^e et 4^e sous-section réunies, 30 mars 2011, n° 342142, Société Betelic Enterprises limited ; commentaire Michel BAZEX, *Droit Administratif*, n°6, juin 2011, comm. 63 ; note Jean-Gabriel SORBARA, *JCP G*, n°15, 11 avril 2011, n°431 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz, conclusions Claire LEGRAS ; *BDCF*, n°3, mars 2011, n°30 ; *RJF*, n°3, mars 2011, n°296 ; note Cyril SNIADOWER, *Dr. Fisc.*, n°13, 31 mars 2011, comm. 287 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Com*, n°2, avril 2011, pp.322-323 ; note Christophe MONDOU, *RLCT*, n°67, avril 2011, pp.12-14 ; note Laëtitia OURLY-DORE, *RLCT*, n°68, mai 2011, pp.11-13 ; *Rec.* p.527

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehuteur-Lelièvre, conclusions Laurent OLLEON, *Dr. Fisc.*, n°4, 27 janvier 2011, comm. 130 ; commentaire Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, février 2011, comm. 58 ; note Xavier CABANNES, *AJCT*, n°2, 19 février 2011, p.95 ; note Betty TOULEMONT et Hervé ZAPF, *La Gazette du Palais*, n°105-106, 15 avril 2011, pp.44-45 ; *Rec.* p.650

CE, section, 13 octobre 2010, n° 342142, Sté Betclie Enterprises Limited ; commentaire Michel BAZEX, *Droit Administratif*, n° 1, Janvier 2011, comm. 13 ; inédit au recueil

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 8 octobre 2010, n°316723, Société d'HLM Un toit pour tous, commentaire Philippe BILLET, *Droit administratif*, n°1, janvier 2011, comm. 4 ; commentaire Alexandre GUIGUE, *JCP A*, n°51-52, 20 décembre 2010, 2375 ; note Vivien ZALEWSKI, *AJDI*, n°2, février 2011, pp.130-132 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 5 juillet 2010, n°309693, Pinacothèque d'Athènes, conclusions Emmanuelle CORTO-BOUCHER, *BDCF*, n°11, novembre 2010, n°122 ; *RJF*, n°11, novembre 2010, n°1092 ; commentaire Frédéric DIEU, *Dr. Fisc.*, n°44, 4 novembre 2010, comm. 543 ; note Olivier FOUQUET, *RTD Com.*, n°4, octobre 2010, pp.819-823 ; *Rec.* p.243

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 juin 2010, n°301586, Société Carilis, conclusions Laurent OLLEON ; *BDCF*, n°10, octobre 2010, n°99 ; *RJF*, n°10, octobre 2010, n°884 ; commentaire Martin COLLET, *AJDA*, n°8, 7 mars 2011, pp.453-458 ; note Joseph BENSIMON et Laëtitia OURLY, *Les Nouvelles Fiscales*, n°1056, 15 novembre 2010, pp.4-6 ; inédit au recueil

CE, 8^e et 3^e sous-sections réunies, 5 mai 2010, n°301420, M. Bernard ; commentaire Caroline CHAMARD-HEIM, *RJEP* n°681, décembre 2010, comm. 59 ; commentaire Nathalie ESCAUT, *BJCP*, n°71, 1^{er} septembre 2010, pp.266-273 ; note Emmanuel GLASER, *RLCT*, n°60, septembre 2010, p.43 ; commentaire Martin COLLET, *Dr. Fisc.*, n°29, 22 juillet 2010, comm. 427 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et marchés publics*, n°7, 1^{er} juillet 2010, comm. 260 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 16 mars 2010, n°324239, Société CIMEP, inédit au recueil

CE, 16 mars 2010, n°324240, Société Sogébaïl, *Contrats et Marchés publics*, n°6, juin 2010, comm. 228 ; inédit au recueil

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 27 janvier 2010, n°299113, SARL Les jardins de Beauce, *RJF*, n°4, avril 2010, n°339 ; *Dr. Fisc.*, n°21, 27 mai 2010, comm. 329 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 7^{ème} et 2^{ème} sous-sections réunies, 9 décembre 2009, n°328803, Département de l'Eure, conclusions Nicolas BOULOUIS, *BJCP*, n°69, avril 2010, pp.78-82 ; commentaire David MOREAU, *RJEP*, n°675, mai 2010, comm. 24 ; note Rozen NOGUELLOU, *RDI*, n°3, mars 2010, pp.155-156 ; commentaire Frédérique OLIVIER, *Contrats et marchés publics*, n°2, février 2010, comm. 60 ; note Florian LINDITCH, *JCP A*, n°3, 18 janvier 2010, n°2020 ; note Jean-Pierre JOUGUELET, *Le Moniteur – Contrats publics*, n°95, janvier 2010, pp.16-17 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 6 novembre 2009, n°310642, Ministre de la Défense, inédit au recueil

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 4 mars 2009, n°298981, SMPEP, conclusions Laurent Olléon, *BDCF*, n°5, mai 2009, n°57 ; *RJF*, n°5, mai 2009, n°464 ; commentaire Jean-Claude CHOCQUE, *Dr. Fisc.*, n°26, 25 juin 2009, comm. 385, mentionné aux tables du recueil

CE, 11 décembre 2008, n°309427, SA Hôtelière La chaîne Lucien Barrière, conclusions Laurent OLLEON, *Dr. Fisc.*, n°17, avril 2009, comm. 290 ; note Richard BEAUVAIS, *BGFE*, n°2, mai 2009, pp.1-3 ; commentaire Martin COLLET, *RJEP*, n°663, avril 2009, comm. 17 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections, 18 janvier 2008 n° 290366, ministre contre Région Ile-De-France, conclusions Pierre COLLIN ; *BDCF* n°4, avril 2008, n°54 ; *RJF* n°4, avril 2008, n°524 ; *Dr. Fisc.*, n°10, 6 mars 2008, comm. 200 ; note Jean-Pierre MAUBLANC, *AJDI*, n°11, novembre 2008, pp.874-875 ; note Christophe MONDOU, *RLCT*, n°34, 1^{er} avril 2008, pp.11-13 ; note Norbert FOULQUIER, *RDI*, n°2, mars 2008, pp.98-99 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 14 janvier 2008, n°297541, Société Sogeparc France, conclusions Laurent Olléon, *BDCF*, n°4, avril 2008, n°46 ; *RJF*, 4, avril 2008, n°401 ; commentaire Martin COLLET, *RJEP*, n°655, juillet 2008, étude 6 ; *Dr. Fisc.*, n°11, 13 mars 2008, comm. 207 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 21 décembre 2007, n°295646, SPAS Football Club de Metz, conclusions Pierre COLIN, *BDCF*, n°3, mars 2008, n°37 ; *Dr. Fisc.*, n°6, 7 février 2008, comm. 167 ; *RJF*, n°3, mars 2008, n°300 ; commentaire Dominique VILLEMOT et Edgar SARFATI, *Dr. Fisc.*, n°38, 18 septembre 2008, n°490 ; note Philippe TOURNES, *BGFE*, n°2, juin 2008, pp.8-10 ; note Stéphane LANDMANN, n°998, 15 mars 2008, n° ; note Denys SIMON, *Europe*, n°3, mars 2008, comm. 96 ; note Olivier FOUQUET, *Dr. Fisc.*, n°6, 7 février 2008, comm. 167 ; note Gilles BACHELIER, *RTD Com.*, n°1 ; janvier 2008, pp.202-204 ; *Rec.* p.537

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 6 juin 2007, n°284826, Société Orgachim, conclusions Stéphane VERCLYTTE, *BDCF*, n°10, octobre 2007, n°109 ; *RJF*, n°10, octobre 2010, n°1063 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 16 mai 2007, n°272727, Communauté de communes du pays de Landernau-Daoulas, conclusions Laurent VALLEE, *BDCF*, n°8-9, août-septembre 2007, n°100 ; *RJF*, n°8-9, août-septembre 2007, n°929 ; note Loïc LEVOYER, *AJDA*, n°26, 16 juillet 2007, pp.1420-1424 ; mentionné aux tables du recueil

CE, Section, 6 avril 2007, n°284736, Commune d'Aix-En-Provence, note Mickaël KARPENSCHIF, *JCP A*, n°19, 7 mai 2007, n°2111 ; note Jean-Marie PONTIER, *JCP A*, n°21, 21 mai 2005, n°2128 ; note Frédéric LENICA et Julien BOUCHER, *AJDA*, n°19, 21 mai 2007, pp.1020-1026 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et marchés publics*, n°6, juin 2007, comm. 191 ; note Michel BAZEX et Sophie BLAZY, *Droit administratif*, n°6, juin 2007, comm. 95 ; note François SENERS, *RJEP*, n°644, 1^{er} juillet 2007, comm. 3 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Comm.*, n°4, octobre 2007, pp.694-698 ; *Rec.* p.155

CE, Assemblée, 31 mai 2006, n°275531, Ordre des avocats au barreau de Paris, conclusions Didier CASAS, *RJEP*, n°636, novembre 2006, pp.430-440 ; *BJCP*, n°47, 1^{er} septembre 2006, pp.295-302 ; note Didier LINOTTE, *La Gazette du Palais*, n°84, 25 mars 2007, pp.39-42 ; note Virgile RENAUDIE, *La Gazette du Palais*, n°340, 6 décembre 2006, pp.6-12 ; note Marie-Christine ROUAULT, *RLCT*, n°18, 1^{er} novembre 2006, pp.21-23 ; note Gilbert ORSONI, *RTD Com.*, n°4, octobre 2006, pp.774-776 ; commentaire Guylain CLAMOUR, *RLC*, n°9, octobre 2006, pp.44-52 ; note Claire LANDAIS et Frédéric LENICA, *AJDA*, n°29, 11 septembre 2006, pp.1592-1596 ; note Michel BAZEX, *Droit administratif*, n°8, août 2006, comm. 129 ; note Bertrand Du MARAIS, *Concurrences*, n°3 ; juillet 2006, pp.167-168 ; note Gabriel ECKERT, *Contrats et Marchés publics*, n°7, juillet 2006, comm. 202 ; commentaire Florian LINDITCH, *JCP A*, n°24, 12 juin 2006, n°1133 ; *Rec.* p.272

CE, Assemblée, 4 novembre 2005, n°247298, Société Jean-Claude DECAUX, conclusions Didier CASAS, *RJEP*, n°628, février 2006, pp.58-70 ; *BJCP*, n°44, 1^{er} janvier 2006, pp.57-36 ; note Samuel DELIANCOURT, *LPA*, n°259, 28 décembre 2006, pp.10-21 ; note Charles-André DUBREUIL, *LPA*, n°142, 18 juillet 2006, pp.20-31 ; note Frédéric ROLIN, *Revue des contrats*, n°2, avril 2006, pp.485-493 ; note Adriano TASSONE, *Contrats et Marchés publics*, n°4, avril 2006, étude 4 ; note François LICHERE, *RJEP*, n°628, février 2006, pp.71-79 ; commentaire Jean-Bernard AUBY, *Droit administratif*, n°2, février 2006, comm. 25 ; commentaire Alain MENEMESIS, *AJDA*, n°3, 23 janvier 2006, pp.120-129 ; commentaire Florian LINDITCH, *JCP G*, n°3, 18 janvier 2006, II 10007 ; commentaire Jean-Paul PIETRI, *Contrats et Marchés publics*, n°12, décembre 2005, comm. 297 ; *Rec.* pp.476-489

CE (na), 8^{ème} sous-section, 21 octobre 2005, n°270647, Société Etienne, *RJF*, n°1, janvier 2006, n°51

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 29 juin 2005, n°262697, Communauté urbaine de Lyon, conclusions Laurent OLLEON, *BDCF*, n°10, octobre 2005, n°117 ; *RJF*, n°10, octobre 2005, n°117 ; *Dr. Fisc.*, n°46, 17 novembre 2005, comm. 732 ; mentionné aux tables du recueil

CE (na), 13 avril 2005, n°263668, Caisse de crédit municipal de Dijon, *RJF*, n°7, juillet 2005, n°708

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 janvier 2005, n°263506, Région Ile-De-France, conclusions Laurent OLLEON, *JCP A*, n°27, 4 juillet 2005, n°1255 ; *Dr. Fisc.*, n°22, juin 2005, comm. 445 ; *BDCF*, n°4, avril 2005, n°48 ; *RJF*, n°4, avril 2005, n°342 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 20 octobre 2004, n°249978, SA Etablissements Laurent Meunier, conclusions Laurent VALLEE, *BDCF*, n°1, janvier 2005, n°10 ; *RJF*, n°1, janvier 2005, n°59 ; note Henri De FEYDEAU, *BGFE*, n°1, février 2005, pp.20-21 ; note Vincent AGULHON, *Option Finance*, n°810, 29 novembre 2004, p.26 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 17 décembre 2003, n°249089, Société Natexis-Banques Populaires, note Jacques MOREAU, *JCP A*, n°8, 16 février 2004, n°1115 ; inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 25 avril 2003, n°228438, Société Asco Joucomatic, conclusions Laurent VALLE, *BDCF*, n°7, juillet 2003, n°96 ; *Dr. Fisc.*, n°50, 10 décembre 2003, comm. 894 ; *RJF*, n°7, juillet 2003, n°861 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 19 juin 2002, n°163430 et 163497, Commune de Bourail et Commune de Pouembout, mentionné aux tables du recueil

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 5 juin 2002, n°219840, Simoens, conclusions Jean COURTIAL, *Dr. Fisc.*, n°41, 9 octobre 2002, comm. 810 ; *BDCF*, n°8-9, août-septembre 2002, n°113 ; *RJF*, n°8-9, août-septembre 2002, n°934 ; note Daniel FAUCHER, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°53, 9 janvier 2003 ; note Henri de FEYDEAU, *BGFE*, n°4, août 2002, pp.18-19 ; chronique Laurent OLLEON, *RJF*, n°12, décembre 2002, pp.951-954 ; *Rec.* p.200

CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, Commission des opérations de bourse, conclusions Gilles BACHELIER ; *BDCF*, n°5, mai 2001, n°69 ; *RJF*, n°5, mai 2001, n°637 ; *Dr. Fisc.*, n°21, 23 mai 2001, comm. 478 ; *Rec.* p.80

CE, Section, 6 octobre 2000, n°208765, SARL Trace, conclusions Gilles BACHELIER, *BDCF*, n°12, décembre 2000, n°139 ; *Dr. Fisc.*, n°49, 6 décembre 2000, comm 975 ; *RJF*, n°12, décembre 2000, n°1497 ; chronique Jean MAIA, *RJF*, n°12, décembre 2000, p.895-903 ; *Rec.* p.406

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 19 avril 2000, n°172003, SA Fabricauto-Essarauto, conclusions Jean COURTIAL, *BDCF*, n°5, mai 2000, n°64 ; *Dr. Fisc.*, n°37, 13 septembre 2000, comm. 660 ; *RJF*, n°5, mai 2000, n°631 ; chronique Emmanuelle MIGNON, *RJF*, n°7-8, juillet-août 2000, pp.571-576 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 1^{er} mars 2000, n°197584, Association Foire nationale des vins, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *BDCF*, n°4, avril 2000, n°45 ; *Dr. Fisc.*, n°40, 4 octobre 2000, comm. 732 ; *RJF*, n°4, avril 2000, n°465 ; *Rec.* p.112

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-section réunies, 9 février 2000, n°188160, Office national des anciens combattants et victimes de guerre, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *BDCF*, n°3, mars 2000, n°37 ; *Dr. Fisc.*, n°25, 21 juin 2000, comm. 505 ; *RJF*, n°3, mars 2000, n°368 ; *Rec.* p.42

CE, Section, 1^{er} octobre 1999, n°170289, Association Jeune France, conclusions Jean COURTIAL, *CJEG*, n°559, novembre 1999, pp.400-407 ; *Dr. Fisc.*, n°7, 16 février 2000, comm. 106 ; note Jean-Louis. LENCLOS, *D.*, n°22, 2000, pp.477-481 ; note Xavier SARRAU, *BGFE*, n°5, novembre 1999, pp.9-10 ; *Rec.* p.285

CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 18 septembre 1998, n°171087, CCI de Dunkerque, mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 8 avril 1998, n°170119, Leleu, *Dr. Fisc.*, n°45, 4 novembre 1998, comm. 990 ; *Rec.* p.857

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 24 novembre 1997, n°165027, Ministre de la Défense, conclusions Gilles Bachelier, *Dr. Fisc.*, n°11, 11 mars 1998, comm. 190 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 12 mai 1997, n°172318, Commune de Mont-Lès-Neufchâteau, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *Dr. Fisc.*, n°37, 10 septembre 1997, comm. 927 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 21 avril 1997, n°147602, Ministre du budget contre Société SAGIFA, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA ; *Dr. Fisc.*, n°37, 10 septembre 1997, comm. 928 ; note Etienne FATOME et Philippe TERNEYRE, *RFDA*, n°5, octobre 1997, pp.935-940 ; commentaire Christian LAVIALLE, *Droit Administratif*, n°10, octobre 1997, comm. 316 ; note Jean-Bernard AUBY et Christine MAUGUE, *RDI*, n°3, juillet-septembre 1997, p.418 ; inédit au recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections, 21 juin 1996, n°157433, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul, *Dr. Fisc.*, n°45, 6 novembre 1996, comm. 1377 ; *RJF*, n°8-9, août-septembre 1996, n°1023 ; *Rec.* p.239

CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 28 février 1996, n°155893, Cogéma, conclusions François LOLOUM, *BDCF*, n°2, avril 1996, pp.28-30 ; *Dr. Fisc.*, n°24, 12 juin 1996, comm. 747 ; *RJF*, n°4, avril 1996, n°446 ; inédit au recueil

CE (na), 1^{er} décembre 1995, n°164205, Société Arlux ; *RJF*, n°5, mai 1996, n°593

CE, Section, 25 février 1994, n°144641, Sofap Marignan, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *RFDA*, n°3, mai-juin 1994, pp.510-519 ; commentaire Etienne FATOME et Philippe TERNEYRE, *CJEG*, n°504, novembre 1994, pp.569-585 ; note Hugues PERRINET-MARQUET, *AJDA*, n°7-8, juillet-août 1994, pp.550-555 ; *Rec.* p.94

CE, 23 janvier 1993, n°62067, SA Sopark, conclusions Olivier FOUQUET, *LPA*, n°60, 19 mai 1993, pp.4-6 ; *Dr. Fisc.*, n°25, 23 juin 1993, comm. 1284 ; inédit au recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 12 octobre 1992, n°96396, Commune de Montreuil-Juigné, *Dr. Fisc.*, n°8, 24 février 1993, comm. 362 ; *RJF*, n°12, décembre 1992, n°1663 ; inédit au recueil

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 12 octobre 1992, n°76635, SARL Garage Saint-Barthélémy, conclusions Jacques ARRIGHI DE CASANOVA, *RJF*, n°12, décembre 1992, p.962-964 et n°1628 ; *Dr. Fisc.*, n°9, 3 mars 1993, comm. 409 ; *JCP E*, n°16, 22 avril 1993, n°427 ; *Rec.* p.369

CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 21 janvier 1991, n°76390, SARL Cabinet Henri Melhem, *Dr. Fisc.*, n°44, 30 octobre 1991, comm. 2082 ; *RJF*, n°3, mars 1991, n°262 ; inédit au recueil

CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 30 novembre 1990, n°73449, SA Groupe immobilier Lenchener, *RJF*, n°1, janvier 1991, n°44 ; *Dr. Fisc.*, n°18, 1^{er} mai 1991, comm. 1005 ; *JCP E*, n°1, 3 janvier 1991, act. 20 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 5^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 30 novembre 1990, n°53636, Société Coignet Entreprise, mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 22 octobre 1990, n°46600, Société Compagnie parisienne de chauffage urbain ; *Dr. Fisc.*, n°45, 6 novembre 1991, comm. 2152 ; *RJF*, n°12, décembre 1990, n°1437 ; mentionné aux tables du recueil

CE, Section, 6 juillet 1990, n°88224, CODIAC, conclusions Pierre-François RACINE, *RJF*, 8-9, août-septembre 1990, p.543 et n°989 ; *Rec.* p.210

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-section réunies, 16 novembre 1988, n°47685, Commune d'Arcachon, conclusions Mme De SAINT-PULGENT ; *Dr. Fisc.*, n°6, 8 février 1989, comm. 202 ; *RJF*, n°1, janvier 1989, n°69 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 4 juillet 1986, n°50789 et 50847 Commune de Brest et n°50790 et 50848 Commune de Crozon, *Dr. Fisc.*, n°41, 8 octobre 1986, comm. 1697 ; *Rec.* p.190

CE, 18 juin 1984, n°42503, SA Cofiroute, conclusions Philippe BISSARA, *Dr. Fisc.*, n°45-46, 7 novembre 1984, comm. 2000 ; *RJF* 8-9, août-septembre 1984, n°993 ; *Rec.* p.223

CE, 17 novembre 1982, n°24728, SA SOGEPARC-Paris, *RJF*, n°1, janvier 1983, n°79

CE, 5^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 2 juillet 1982, n°23653, Société routière Colas, *Rec.* p.261

CE, 1^{ère} et 4^{ème} sous-sections réunies, 30 mars 1981, n°00871, Etablissements Jean X, mentionné aux tables du recueil

CE 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 22 octobre 1980, n°13474, *Dr. Fisc.*, n°7, 1981, comm. 285 ; *RJF*, n°12, décembre 1980, n°945 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 28 novembre 1979, n°4571, Société immobilière Bellecour ; *RJF*, n°2, février 1980, n°123 ; *Dr. Fisc.*, n°4, 21 janvier 1980, comm. 165 ; inédit au recueil

CE, 3^{ème} et 5^{ème} sous-sections réunis, 12 juillet 1978, n°02627, Syndicat intercommunal de tourisme de Modane-les-Fournaux et Société Acomat, *RDP*, n°5, septembre-octobre 1980, p.1481 ; mentionné aux tables du recueil

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 16 mars 1977, n°89010, Société X, conclusions Daniel FABRE, *Dr. Fisc.*, n°6, juin 1978, comm. 228 ; *RJF*, n°5, mai 1977, n°273 ; *Rec.* p.141

CE, Section, 7 février 1975, n°88611, Ordre des avocats au barreau de Lille, *Dr. Fisc.*, n°20, 19 mai 1975, comm. 687 ; *RJF*, n°4, avril 1975, n°205 ; *Rec.* p.96

CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 3 juillet 1974, n°91946, Société X, conclusions Marie-Aimée LATOURNERIE, *Dr. Fisc.*, n°52, 23 décembre 1974, comm. 1602 ; *Rec.* p.396

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 13 décembre 1972, n°81107 et 81108, Société X, conclusions Lucien MEHL, *Dr. Fisc.*, n°5, 29 janvier 1973, comm. 152 ; *Rec.* p.800

CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 25 octobre 1972, n°80122, Société X, conclusions Jacques DELMAS-MARSALET, *Dr. Fisc.*, n°43, 22 octobre 1973, comm. 1468 ; *Rec.* p.675

CE, Section, 8 mars 1968, n°58649, Ministre des finances et des affaires économiques, *Dr. Fisc.*, n°15, 12 avril 1968, comm. 586 ; note Roland DRAGO, *AJDA*, 1969, II, p.106 ; *Rec.* p.175

CE, 20 novembre 1964, n°57979, ministre contre société de l'autoroute Estérel-côte d'Azur, *Dr. Fisc.*, n°50, 1964, comm. 1272 ; *Rec.* p.569

CE, 22 février 1963, n°51867, Ville d'Avignon, *Rec.* p.115

CE, 17 décembre 1958, n°78723, Ville de Constantine, *Rec.* p.647

CE, Assemblée, 16 novembre 1956, Union syndicale des industries aéronautiques, *D.*, 1956, pp.759-762 ; chron. FOURNIER et BRAIBANT, *AJDA*, 1956, II, pp.489-488 ; *Rec.* p.434

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 16 janvier 1956, n°13019, Régie municipale des eaux minérales de Royat, conclusions POUSSIÈRE, *Dr. Fisc.*, n°7, 2 mars 1956, doct. ; *Dr. Fisc.*, n°4, 10 février 1956, comm. 131 ; *D.*, sommaire, 1956, p.112 ; *Rec.* 1956, p.17

CE, 17 juillet 1950, n°91250, Sieur Chouard, *Rec.* p.444

CE, 4 mai 1949, n°75480 et 75481, Ville de Toulon, *Rec.* p.197

CE, 9 mai 1947, n°63794, Etablissements Paul Lapra, *Rec.* p.183

CE, 31 juillet 1942, n°64927, Société X, *Rec.* p.241

CE, 18 novembre 1935, n°44612, Syndicat intercommunal d'électricité des Deux-Sèvres, *Rec.* p.1067

CE, 20 décembre 1929, n°9334, Compagnie lyonnaise de construction de voitures et jouets d'enfants, *Rec.* p.1144

CE, 30 octobre 1925, n°70003, Mas-Gayet, *Rec.* p.836

CE, 30 mars 1916, n°59928, Compagnie générale d'éclairage de Bordeaux, conclusions CHARDENET ; *D.*, n°3, 1916, pp.25-33 ; note Gaston JEZE, *RDJ*, 1916, pp.206-242 ; note Maurice HAURIOU, *S.*, n°3, 1916, p.17 ; *Rec.* p.143

CE, 11 mars 1910, n°16178, Compagnie générale française des tramways, conclusions Léon BLUM, *D.*, n°3, 1912, pp.49-52 ; note Maurice HAURIOU, *S.*, n°3, 1911, p.1 ; note Gaston JEZE, *RDJ*, 1910, pp.270-290 ; *Rec.* pp.216-225

CE, 8 novembre 1909, n°31901, Ville de Saint-Omer contre Bouclet, *Rec.*, p.843

CE, 10 janvier 1908, n°17770, Sieur Siesse, *Rec.* p.10

CE, 29 décembre 1905, n°10302, Sieur Bardy contre ville de Bergerac, conclusions Jean ROMIEU, *Rec.* pp.1015-1020

CE, 20 mai 1904, n°2966, Compagnie marseillaise de navigation à vapeur, conclusions Georges TEISSIER, *Rec.* pp.425-430

CE, 9 avril 1897, Société d'éclairage au gaz de la ville de Montluçon contre la ville de Montluçon, conclusions M.ARRIVIERE ; *Rec.* pp.305-306

CE, 27 décembre 1895, n°75266, Silvestre et Rosazza contre Ville de Digne, *Rec.* p.879

CE, 20 septembre 1865, Commune de Saint-Gaudens, *Rec.* p.921

CE, 15 février 1864, Lambinet, *Rec.* p.135

CE, 21 mars 1860, Ministre des finances contre commune d'Hesdin, *D.P.*, 1860, III, p.77

CE, 31 mai 1859, Gouget-Desfontaines, *Rec.* p.391

Cour administrative d'appel :

CAA Versailles, 29 septembre 2015, n°14VE00562, SAEML Soregies, *RJF*, n°3, mars 2016, n°221

CAA Marseille, 3 février 2015, n°13MA02155, Rugby Club Toulonnais, commentaire Christophe GERSHEL, *Jurisport*, n°157, 2015, p.36

CAA Lyon, 16 décembre 2014, n°13LY03454, Société d'équipement de Villard-de-Lans

CAA Nantes, 17 avril 2014, n°13NT00324, SA Polyclinique du Parc

CAA Bordeaux, 13 mars 2014, n°12BX01918, Union Sportive Montalbanaise Rugby

CAA Lyon, 27 février 2014, n°13LY00739 M. et Mme Caron ; commentaire William STEMMER et Mélinda CORABOEUF, *Dr. Fisc.*, n°37, 11 septembre 2014, comm. 521

CAA Nancy, 4 juin 2012, n°10NC02028, Société CTR

CAA Lyon, 24 mai 2012, n°11LY01141, Caisse des règlements pécuniaires des avocats aux barreaux de Lyon et de l'Ardèche (CARPA Lyon et Ardèche), conclusions Pierre Monnier, commentaire Martial CHADEFaux, *Dr. Fisc.*, n°10, 7 mars 2013, comm. 186

CAA Lyon, 22 mars 2012, n°11LY01452, Société CTR

CAA Paris, 12 juillet 2011, n°10PA00403, SARL Mallis Intérim

CAA Bordeaux, 11 janvier 2011, n°09BX02684, Société CTR

CAA Versailles, 6 mai 2010, n°09VE01017, Société Brit Air

CAA Paris, 25 mars 2010, n°08PA03658, SARL A La Frégate, conclusions Serge GOUES, *BDCF*, n°7, juillet 2010, n°81 ; *RJF*, n°7, juillet 2010, n°709 ; note Michel GUICHARD et Romain GRAU, *Dr. Fisc.*, n°36, 9 septembre 2010, comm. 465

CAA Bordeaux, 1^{er} septembre 2009, n°08BX00188, Société Laho Centre, commentaire Jean-Baptiste VILA, *JCP A*, n°26, 28 juin 2010, n°2209

CAA Lyon, 7 juin 2007, n°04LY00124, Commune de Saint-Jorioz

CAA Douai, plénière, 26 avril 2005, n°02DA00736, SA Segafredo Zanetti France, conclusions Jérôme MICHEL, *BDCF*, n°11, novembre 2005, n°137 ; *RJF*, n°11, novembre 2005, n°1175 ; *Dr. Fisc.*, n°36, 8 septembre 2005, comm. 581

CAA Bordeaux, 19 février 2004, n° 02BX01896, Cercle mixte du premier régiment d'infanterie de marine de Bayonne, *RJF*, n°7, juillet 2004, n°738

CAA Douai, 30 décembre 2003, n°01DA00011, Commune du Havre, conclusions Jérôme MICHEL, *Dr. Fisc.*, n°41, 7 octobre 2004, comm. 745 ; note Jean-David Dreyfus, *AJDA*, n°24, 28 juin 2004, pp.1308-1311

CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 26 juin 2003, n°99NT02585, Caisse de crédit municipal du Havre, *Dr. Fisc.*, n°7, 12 février 2004, comm. 242

CAA Nantes, 16 octobre 2002, 98NT00119 et 99NT01666, Organisme de gestion de l'école catholique Saint-Vincent-de-Paul, *Dr. Fisc.*, n°10, 5 mars 2003, comm. 182

CAA Paris, 2 juillet 2002, n°97PA00757, Ministre de l'Intérieur contre commune d'Alforville

CAA Marseille, 10 février 1998, n° 96MA00788, CFPA du ressort de la cour d'appel d'Aix-en-Provence ; *RJF* n°5, mai 1999, n°584 ; *Dr. Fisc.*, n°30, 22 juillet 1998, comm. 710

CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 29 juin 1995, n°93NT00997, Syndicat départemental d'électrification et d'équipement collectif du Calvados, *Dr. Fisc.*, n°8, 21 février 1996, comm. 218

CAA Nantes, 8 décembre 1993, n°93NT00200, Commune de Blainville-Sur-Mer, conclusion Henri ISAIA, *Dr. Fisc.*, n°16, 20 avril 1994, comm. 768

CAA Nancy, 1^{ère} chambre, 9 juillet 1991, n°90NC00639, 90NC00640, Cercle des sous-officiers de la garnison de Metz, *Dr. Fisc.*, n°16, 15 avril 1992, comm. 835

CAA Nancy, 2 mai 1990, n°89NC00917, Ministre du budget contre commune de Lens, *Dr. Fisc.*, n°6, 6 février 1991, n°185

Tribunaux administratif

TA Versailles, 5^{ème} chambre, 24 juin 1993, n°90-319, Commune de Draveil, *Dr. Fisc.*, n°10, 9 mars 1994, n°439

Cour de cassation :

Cour de cassation, chambre criminelle, 17 février 2016, n°15-85363, Société Bygmalion, commentaire Stéphane BRACONNIER, Frédérique OLIVIER et Jennifer HALTER, *Contrats et Marchés publics*, n°10, octobre 2016, n°9 ; note Hervé ROBERT, *JCP G*, n°27, 4 juillet 2016, n°787 ; commentaire Sylvain NIQUEGE, *AJDA*, n°22, 20 juin 2016, pp.1239-1242 ; note Arnaud FEVRIER et Emilie CAZENAVE, *AJDP*, n°5, mai 2016, pp.266-267 ; note Philippe TERNEYRE, *BJCP*, n°106, mai 2016, pp.230-231 ; note Bernard BOULOC, *RTD Com.*, n°2, avril 2016, pp.345-346 ; commentaire Marion UBAUD-BERGERON, *Contrats et Marchés publics*, n°4, avril 2016, comm. 95 ; commentaire Charlotte CLAVERIE-ROUSSET, *Droit pénal*, n°4, avril 2016, comm. 57 ; *bull. crim.*, n°53

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 15 septembre 2015, n°14-13817, Société Jouets Ecoiffier contre SCI du Marais ; note Bruno PAYS, *Annales des loyers*, n°11, 1^{er} novembre 2015, pp.117-118 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, chambre civile 1, 19 juin 2013, n°12-20832, Société Groupe Altax contre Société Covinor, note Bertrand FAGES et Hugo BARBIER, *RTD Civ.*, n°4, octobre 2013, pp.834-836 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 22 mai 2013, n°12-18995, Société Delfimmo contre Société Séphora ; note Jehan-Denis BARBIER, *La Gazette du Palais*, n°214-215, 3 août 2013, pp.27-28 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 26 mars 2013, n°11-24311, Société Ed, note Frédéric PLANCKEEL, *AJDI*, n°11, novembre 2013, pp.755-756 ; note Pierre MOUSSERON, *JCP E*, n°24, 13 juin 2013, n°1344 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, chambre commerciale, 12 février 2013, n°12-12087, Société Velfor Plast contre société Cap2 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, 1^{ère} chambre civil, 20 décembre 2012, n°11-28292, Société Printemps contre Société L.B Conseils, inédit au bulletin

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 13 juin 2012, n°11-17114, Société Bacotec gestion ; note Philippe BILLET et Frédérique FERRAND, *RTDI*, n°4, décembre 2012, pp.24-26 ; note Jean-Pierre BLATTER, *AJDI*, n°1, janvier 2013, pp.37-38 ; note Fabien KENDERIAN, *RTD Com.*, n°2, avril 2013, p.231 ; note Adeline CERATI-GAUTHIER, *Annales des loyers*, n°10, octobre 2012, pp.2294-2295 ; *bull. civ.*, III, n°92

Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 13 décembre 2011, n°10-27686, Centre départemental de Méjannes le Clap ; inédit au bulletin

Cour de cassation, 1^{ère} chambre civile, 15 novembre 2010, n°09-66319, Conseil National des Barreaux contre SAS Alma Consulting Group, note Christophe JAMIN, *JCP E*, n°3, 17 janvier 2011, 46 ; note Stéphane BORTOLUZZI, *JCP E*, n°48, 29 novembre 2010, 1193 ; *Bull. civ.*, I, n°230

Cour de cassation, chambre commerciale, 18 novembre 2008, n°07-19762, Consorts Marie ; commentaire Jean-Pierre MAUBLANC, *Dr. Fisc.*, n°4, 22 janvier 2009, comm. 91 ; note Daniel GUTMANN, *BGFE*, n°1, février 2009, p.15 ; *bull. civ.*, IV, n°195

Cour de cassation, chambre commerciale, 3 octobre 2006, n°04-13214, Société Soffimat, note Jacques MESTRE et Bertrand FAGES, *RTD Civ.*, n°2, avril 2007, pp.340-342 ; commentaire Denis MAZEAU, *D.*, n°11, 15 mars 2007, pp.765-770 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 28 juin 2005, n°02-13895, OPAC d'Amiens-Picardie ; *Lexbase hebdo – Edition fiscale*, n°177, 21 juillet 2005 ; *bull. civ.*, IV, n°145

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 3 juin 2004, n°02-18724, Société Amidis, inédit au bulletin

Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 10 octobre 2000, n°97-20287, OPAC des Ardennes, *Dr. Fisc.*, n°11, 14 mars 2001, comm. 226 ; note Valérie LE QUINTREC, *Lettre Juridique Lexbase*, n°177, 20 juillet 2005, pp.30-33 ; inédit au bulletin

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 10 janvier 1996, n°94-11950, Société d'HLM La Renaissance immobilière châlonnaise ; *bull. civ.*, III, n°9

Cour de cassation, chambre commerciale, 15 mars 1988, n°86-16362, Société Ingebat, *Dr. Fisc.*, n°24, 15 juin 1988, comm. 1218 ; *bull. civ.*, IV, n°109

Cour de cassation, chambre civile, 6 mars 1876, De Galiffet contre commune de Pélissanne, note Antoine GIBOULOT, *D.*, n°1, 1876, pp.193-197

Cour de cassation, chambre civile, 18 novembre 1823, La direction générale de l'enregistrement contre ville de Lyon, journal des audiences de la Cour de cassation, 1823, pp.455-458

Cour de Justice de l'Union Européenne :

CJUE, 13 juillet 2017, aff. C-633/15, *London Borough of Ealing*, conclusions Melchior WATHELET

CJUE, 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *National Roads Authority*, conclusions Maciej SZPUNAR

CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën*, conclusions Juliane KOKOTT, commentaire Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°7, juillet 2016, comm. 247

CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor contre Fazenda Publica*, conclusions Niilo JAASKINEN, note Audrey ZIANS, *RTD Eur.*, n°1 janvier 2016, pp.191-192 ; commentaire Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°12, décembre 2015, comm. 515 ; note Dominique BERLIN, *JCP G*, n°46, 9 novembre 2015, n°1255

CJUE, 16 juillet 2015, aff. C-485/14, *Commission contre République française*, *RJF*, n°11, novembre 2015, n°973, note Frédéric SUBRAC, *Lexbase Hebdo – Edition Fiscale*, n°624, 10 septembre 2015

CJUE, 9 octobre 2014, aff. C-522/13, *Ministerio de Defensa, Navantia SA contre Concello de Ferrol*, commentaire Laurence IDOT, *Europe*, n°12, décembre 2014, comm. 539 ; note Séverine CHAVAROCHE-BOUFFERET, *Le Moniteur-Contrats Publics*, n°149, décembre 2014, pp.11-12 ; note Elodie MARGUERITE, *RTDI*, n°1, janvier 2015, p.31 ; chron. Vincent CORREIA, *JCP A*, n°5, 2 février 2015, n°2022 ; *RJF*, n°1, janvier 2015, n°85

CJUE, 27 février 2014, aff. C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH contre Finanzamt Dresden-Süd*, note Marie MEISTER, *Europe*, n°4, avril 2014, comm. 173

CJUE, 3 octobre 2013, aff. C-322/12, *GIMLE SA*, note Thierry GRANIER, *Bulletin Joly Sociétés*, n°1, 31 janvier 2014, pp. 28-31

CJUE, grande chambre, 5 juin 2012, aff. C-124/10, *Commission européenne contre EDF* ; note Michel BAZEX, *Droit Administratif*, n°11, novembre 2012, comm. 88 ; note Anémone CARTIER-BRESSON, *RFDA*, n°6, novembre 2012, pp. 1188-1195

CJUE, 10 novembre 2011, aff. C-259/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre The Rank Group plc*, commentaire Odile COURJON et Jean-Claude BOUCHARD, *Dr. Fisc.*, n°6, 9 février 2012, comm. 136 ; *Rec. CJUE* p.I-10947

CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-180/10 et 181/10, *Jaroslav Slaby contre Minister Finansow et Emilian Kuc, Halina Jeziorska-Kuc contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie*, conclusions Jan MAZAK, note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°11, novembre 2011, comm. 426 ; note William STEMMER, *Dr. Fisc.*, n°48, 1^{er} décembre 2011, comm. 608 ; *Rec. CJUE* p.I-08461

CJUE, 2 septembre 2010, aff. C-399/08 P, *Commission contre Deutsche Post*, note Laurence IDOT, *Europe*, n°11, novembre 2010, comm. 378 ; *Rec. CJUE* p.I-07831

CJUE, 10 juin 2010, aff. C-262/08, *CopyGene A/S contre Skatteministeriet*, note Anne BOUVERESSE, *Europe*, n°8, août 2010, comm. 286 ; *Rec. CJUE* p.I-05053

CJCE, 29 octobre 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S* ; note Thierry LAMBERT, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°374, 3 décembre 2009 ; *Rec. CJCE* p.I-10567

CJCE, 30 avril 2009, aff. C-494/06 P, *Commission contre Italie*, conclusions Eleanor SHARPSTON, note Emmanuelle BROUSSY et al., *AJDA*, n°28, 7 septembre 2009, pp.1539-1540 ; note Laurence IDOT, *Europe*, n°6, juin 2009, comm. 239 ; *Rec. CJCE* p.I-03639

CJCE, 23 avril 2009, aff. C-357/07, *TNT Post UK Ltd.*, conclusions Juliane KOKOTT

CJCE, 16 octobre 2008, aff. C-253/07, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club*, *Dr. Fisc.*, n°43, 23 octobre 2008, act. 312 ; *RJF*, n°1/2009, janvier 2009, n°101 ; *Rec. CJCE* p.I-07821

CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *Isle of wight council*, conclusions Luis Miguel POIARES MADURO, *RJF*, n°1, janvier 2009, n°100 ; *Dr. Fisc.*, n°39, 25 septembre 2008, act. 275 ; *RLCT*, n°39, octobre 2008, pp.50-51 ; note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°11, novembre 2008, comm. 385 ; *Rec. CJCE* p.I-07203

CJCE, 1^{er} juillet 2008, aff. C-49/07, *MOTOE contre Elliniko Dimosio*, conclusions Juliane KOKOTT, note Julien ZYLBERSTEIN, *La Gazette du Palais*, n°81-83, 22 mars 2009, pp.22-24 ; note Véronique SELINSKY et Sylvie CHOLET, *RLDA*, n°31, octobre 2008, pp.67-68 ; note Laurence IDOT, *Europe*, n°8, août 2008, comm. 276 ; *Rec. CJCE* p. I-4863

CJCE, 10 avril 2008, aff. C-309/06, *Marks et Spencer plc*, conclusions Juliane KOKOTT, note Anne-Laure MOSBRUCKER, *Europe*, n°6, juin 2008, comm. 171 ; *Rec. CJCE* p.I-02283

CJCE, 8 juin 2006, aff. C-106/05, *L.u.P GmbH contre Finanzamt Bochum-Mitte*, note Yolande SERANDOUR, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°221, 29 juin 2006 ; *Rec. CJCE* p.I-5155

CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, Halifax, conclusions Luis Miguel POIARES-MADURO, *BDCF*, n°5, mai 2006, n°68 ; *RJF*, n°5, mai 2006, n°648 ; note Daniel GUTMANN et Eric PORNIN, *Droit et patrimoine*, n°154, 1^{er} décembre 2006, pp.86-88 ; note Henri De FEYDEAU, *BGFE*, n°3, juillet 2006, pp.17-18 ; commentaire Yolande SERANDOUR, *Dr. Fisc.*, n°16, 20 avril 2006, n°16, *Rec. CJCE* p.I-01609

CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, Fini H, conclusions Francis Geoffrey JACOBS, *BDCF*, n°5, mai 2005, n°59 ; *Dr. Fisc.*, n°25, 23 juin 2005, comm. 487 ; *RJF*, n°5, mai 2005, n°519 ; *Rec. CJCE* p.I-1599

CJCE, 18 novembre 2004, aff. C-284/03, Etat belge contre Temco Europe SA, conclusions de l'avocat général Damaso RUIZ-JARABO COLOMER ; note Valérie LE QUINTREC, *Lexbase Hebdo – Edition fiscale*, n°146, 9 décembre 2004 ; *Rec. CJCE* p.I-11237

CJCE, 29 avril 2004, aff. C-77/01, *EDM contre Fazenda Pública*, conclusions Philippe LEGER, *Rec. CJCE* p.I-04295

CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH*, conclusions Philippe LEGER, commentaire Michaël KARPENSCHIF, *LPA*, n°64, 30 mars 2004, pp.4-14 ; note Olivier DUPERON, *LPA*, n°229, 17 novembre 2003, pp.6-12 ; note Stéphane BRACQ, *RTD Eur.*, n°1, mars 2004, pp.33-70 ; note Michel BAZEX et Sophie BLAZY, *Droit Administratif*, n°10, octobre 2003, comm. 186 ; note Yves CLAISSE, *Lexbase Hebdo – Edition affaires*, n°89, octobre 2003 ; *Rec. CJCE* p.I-077047

CJCE, 22 novembre 2001, aff. C-184/00, Office des produits wallons ASBL, conclusions Leendert Adri GEELHOEND, *RJF*, n°2, février 2002, n°250 ; *BDCF*, n°2, février 2002, n°20 ; *Dr. Fisc.*, n°74, 2002, n°5 ; note Hervé ZAPF et Rémi CASTEBERT, *Les Nouvelles Fiscales*, n°1106, 15 février 2013, pp.24-28 ; *Rec. CJCE* p.I-09115

CJCE, 4 octobre 2001, aff. C-326/99, *Stichting Goed Wonen*, conclusions Francis Geoffrey JACOBS, *Rec. CJCE* p.I-06831

CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, Commission contre France, conclusions Jean MISCHO *RJF*, n°8-9, août-septembre 2001, n°1169 ; commentaire Eric MEIER, *Dr. Fisc.*, n°43, 24 octobre 2001, comm. 979 ; commentaire Roger CANTACUZENE, *LPA*, n°21, 23 octobre 2001, pp.18-22 ; commentaire Michel GUICHARD, *Dr. Fisc.*, n°36, 5 septembre 2001, n°100181, *Rec. CJCE* p.I-3383

CJCE, 18 novembre 1999, aff. C-107/98, Teckal Srl, conclusions Georges COSMAS, *BJCP*, n°8, janvier 2000, pp.43-52 ; note Fabienne KAUFF-GAZIN, *Europe*, n°1, janvier 2000, comm. 28 ; *Rec. CJCE* p.I-8121

CJCE, 18 juin 1998, aff. C-35/96, Commission contre Italie, conclusions Georges COSMAS, *Rec. CJCE* p. I-3851

CJCE, 16 novembre 1995, aff. C-244/94, Fédération française des sociétés d'assurance contre ministère de l'agriculture et de la pêche, conclusions Giuseppe TESAURO, *Rec. CJCE* p.I-4013

CJCE, 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España*, *Rec. CJCE* p.I-877

CJCE, 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Höfner et Elser*, conclusions Francis Geoffrey JACOBS, Michaël KARPENSCHIF et Cyril NOURRISSAT (*sous la dir.*), *Les grands arrêts de la jurisprudence de l'Union européenne*, PUF, 3^{ème} éd., 2016, p.192-196 ; Chahira BOUTAYEB (*sous la dir.*), *Les grands arrêts du droit de l'Union européenne*, LGDJ, 2014, pp.526-541 ; *Rec. CJCE* p. I-1979

CJCE, 21 mars 1990, aff. C-142/87, *Commission contre Belgique*, *Rec. CJCE* p.I-0959

CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato*, conclusions Jean MISCHO, *RJF*, n°1, janvier 1990, n°20 ; *Dr. Fisc.*, n°14, 4 avril 1990, n°729 ; commentaire Emmanuel KORNPORST, *Dr. Fisc.*, n°14, 14 avril 1990, pp.516-519 ; *Rec. CJCE* p.03233

CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, *Apple and Pear Development Council*, conclusions Gordon SLYNN, *Dr. Fisc.*, n°15 ; 12 avril 1989, comm. 813 ; *RJF*, 8-9, août-septembre 1988, n°970 ; Chahira BOUTAYEB (*sous la dir.*), *op.cit.*, pp.469-486 ; *Rec. CJCE* p.01443

CJCE, 25 novembre 1986, aff. C-201/85 et C-202/85, *Marthe Klensch et al.*, *Rec. CJCE* p.3477

CJCE, 27 novembre 1985, aff. C-295/84, *SA Rousseau Wilmot et caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce*, *Rec. CJCE* p.3759

CJCE, 29 octobre 1980, aff. 209/78 à 215/78 et 218/78, *Heintz van Landewyck sarl et autres contre Commission des Communautés européennes*, *Rec. CJCE* p.3250

CJCE, 19 octobre 1977, aff. 117-76 et 16-77, *Albert Ruckdeschel et al.*, *Rec. CJCE* p.1753

CJCE, 19 octobre 1977, aff. 124/76 et 20/77, *SA Moulins et Huileries de Pont-à-Mousson et al.*, *Rec. CJCE* p.1795

Tribunal de première instance de l'Union européenne

TPI, 4 septembre 2009, aff. T-211/05, *Commission contre Italie*, *Rec. CJCE* p.II-02777

Juridictions financières

CRC Centre, 21 avril 2015, n°2015-0002, *Communauté de communes du Pays d'Issoudun*

CDBF, 11 octobre 2013, n°191-701, *Maison de retraite intercommunale « Château de Bourron » à Champcevrains*, note Diane POUPEAU, *AJDA*, n°35, 21 octobre 2013, p.2004

Cour des comptes, 8 décembre 2011, n°62319, Maison de retraite « Les Fontenottes » à Ancy-Le-Franc, note Christian MICHAUT et Patrick SITBON, *AJDA*, n°23, 2 juillet 2012, pp.1274-1277

Cour des comptes, 18 juillet 2011, n°61618, Centre de sécurité sociale des travailleurs migrants

VIII. Travaux parlementaires

Projets et proposition de lois

Proposition de loi n°131, visant à assurer la sincérité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales, présentée au Sénat par Vincent DELAHAYE et *al.*, 22 novembre 2016

Projet de loi n°4332, de finances rectificative pour 2012, présenté au nom de François FILLON, Premier ministre par Mme Valérie PECRESSE, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 8 février 2012

Projet de loi n°3952, de finances rectificative pour 2011, présenté au nom de François FILLON, Premier ministre par Mme Valérie PECRESSE, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 16 novembre 2011

Projet de loi n°211, relatif aux contrats de partenariat, présenté au nom de François FILLON par Mme Christine LAGARDE, Ministre de l'économie, des finances et de l'emploi, enregistré à la présidence du Sénat le 13 février 2008

Rapports parlementaires

ARTHUIS Jean, Rapport d'information n°220, fait au nom de la commission des finances du Sénat sur les objectifs et les indicateurs de performance de la LOLF, 2 mars 2005, 213 p.

BAERT Dominique et YANNO Gaël, Rapport d'information n°1508 déposé par la commission des finances de l'Assemblée nationale relatif aux enjeux des nouvelles normes comptables, 10 mars 2009, 164 p.

BETEILLE Laurent, Rapport n°239, fait au nom de la commission des lois du Sénat sur le projet de loi relatif aux contrats de partenariat, 26 mars 2008, 180 p.

BIGNON Charles, Rapport n°807 fait au nom de la commission des lois de l'Assemblée nationale sur le projet de loi sur la modernisation des bases de la fiscalité directe locale, 29 novembre 1973

BLIN Maurice, REVOL Henri et VALADA Jacques, Rapport n°121 fait au nom de la commission spéciale au Sénat sur le projet de loi de programme pour la recherche, 8 décembre 2005, 173 p.

BOURGUIGNON Pierre, Rapport n°956 fait au nom de la commission des lois de l'Assemblée nationale sur le projet de loi relatif à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV^{ème} directive adoptée par le Conseil des Communautés européennes le 25 juillet 1978, 71 p.

BRAYE Dominique, Rapport n°8 fait au nom de la commission des Affaires économiques du Sénat sur le projet de loi de mobilisation pour le logement et la lutte contre l'exclusion, 8 octobre 2008, 387 p.

BRICQ Nicole, Rapport n°164 fait au nom de la commission des finances du Sénat sur le projet de loi de finances rectificative pour 2011, Tome 1, 7 décembre 2011, 521 p.

BURCKEL Jean-Claude, Rapport n°1695 fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République de l'Assemblée nationale sur le projet de loi supprimant la patente et instituant une taxe professionnelle, juin 1975

CARREZ Gilles, Rapport n°4006 fait par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificatives pour 2011, le 23 novembre 2011, 659 p.

CARREZ Gilles, Rapport n°2998 fait par la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances rectificative pour 2010, 1^{er} décembre 2010, 624 p.

CARREZ Gilles, Rapport n°1967 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2010, Tome 2, Volume 2, 14 octobre 2009, 301 p.

CARREZ Gilles, Rapport n°276 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2008, Tome 3, 11 octobre 2007, 232 p.

CARREZ Gilles, Rapport n°2568 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 2006, Tome 2, 12 octobre 2005, 718 p.

DASSAULT Olivier, Rapports n°1089 et n°1090, fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République de l'Assemblée nationale sur la proposition de loi constitutionnelle (n°567) et la proposition de loi organique (n°568) tendant à encadrer la rétroactivité des lois fiscales, 29 mai 2013, 49 p.

DI FOLCO Catherine, Rapport n°411 fait au nom de la commission des lois du Sénat sur la proposition de loi visant à assurer la sincérité et la fiabilité des comptes des collectivités territoriales, 15 février 2017, 64 p.

GUENE Charles, Avis n°243, présenté au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi relatif aux contrats de partenariat, 26 mars 2008, 77 p.

LAMBERT Alain, Rapport d'information n°8 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur la taxe sur les salaires, JOS, 10 octobre 2001, 83 p.

MARINI Philippe, Rapport n°91 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi de finances pour 2008, Tome 3, 22 novembre 2007, 293 p.

MARINI Philippe, Rapport n°114 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi de finances rectificative pour 2004, tome 2, 15 décembre 2004, 323 p.

MARINI Philippe, Rapport n°73 fait au nom de la commission des finances, du contrôle budgétaire et des comptes économiques de la Nation du Sénat sur le projet de loi de finances pour 2004, Tome 3, 20 novembre 2003, 598 p.

MIGAUD Didier, Rapport n°2908 fait au nom de la commission spéciale de l'Assemblée nationale chargée d'examiner la proposition de loi organique relatives aux lois de finances, 31 janvier 2001, 314 p.

PIERRET Christian, Rapport n°2347 fait au nom de la commission des finances, de l'économie générale et du plan de l'Assemblée nationale sur le projet de loi de finances pour 1985

WARSMANN Jean-Luc, Rapport n°1009 fait au nom de la commission des lois constitutionnelles, de la législation et de l'administration générale de la République de l'Assemblée nationale sur le projet de loi constitutionnelle, modifié par le Sénat, de modernisation des institutions de la Vème République, 2 juillet 2008, 240 p.

Questions au gouvernement

Question écrite n°22527 du sénateur Philippe BONNECARRERE, JOS, 30 juin 2016, p.2847

Réponse de Bernard CAZENEUVE, ministre délégué auprès du ministre de l'économie et des finances, chargé du budget, à la question écrite n°14499 du député Lionel TARDY, JOAN, 30 avril 2013, p.4757

Réponse de Nicolas SARKOZY, ministre du budget, à la question écrite n°9 du député Yves COUSSAIN, JOAN, 5 juillet 1993, p.1910

Réponse d'Hervé NOVELLI, secrétaire d'Etat chargée du commerce, à la question n°281 du sénateur Jean-Paul ALDUY, JOS, n°60, 9 juillet 2008, p.4228

Réponse de Christine LAGARDE, ministre de l'économie, des finances et de l'emploi, à la question écrite n°172 du sénateur François MARC, JOS, 30 août 2007, p.1540

Réponse de Dominique STRAUSS-KAHN, ministre de l'économie, à la question écrite n°1106 du député Charles MIOSSEC, JOAN, 6 octobre 1997, p.3302

Réponse d'Edouard BALLADUR, ministre de l'économie, des finances et de la privatisation, à la question écrite n°31282 du député Pierre PASCALLON, JOAN, 12 janvier 1988, p.120 ; *Dr. Fisc.*, n°11, 16 mars 1988, n°561

Réponse de Pierre BEREGOVOY, ministre de l'économie, des finances et du budget à la question n°45768 de la députée Marie-France LECUIR, JOAN, n°36, 10 septembre 1984, p.4048

Réponse n°42571 de Jacques DELORS, ministre de l'économie, des finances et du budget, à la question écrite n°33660, du député Augustin BONREPAUX et à la question n°36130 du député Henri BAYARD, JOAN, 6 février 1984, p.521

Réponse de Maurice PAPON, ministre du budget, à la question n°32938 du sénateur Henri CAILLAVET, JOS, 16 juillet 1980, p.3433

Comptes rendus des débats

Compte rendu intégral des débats, 2^{ème} séance du 13 novembre 2014, JOAN, n°115, 14 novembre 2014

Compte rendu intégral des débats, séance du mercredi 2 avril 2008, JOS, n°21, 3 avril 2008

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du 7 décembre 2006, JOAN, n°114, 8 décembre 2006

Compte rendu intégral des débats, séance du 3 novembre 2004, JOS, n°94, 4 novembre 2004

Compte rendu intégral des débats, séance du 9 décembre 2003, JOS, n°120, 10 décembre 2003

Compte rendu intégral des débats, séance du 18 décembre 2000, JOS, n°104, 19 décembre 2000

Compte rendu des débats, 2^{ème} séance du mardi 26 mai 1992, JOAN, n°36, 27 mai 1992

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du 31 mai 1991, JOAN, n°42, 1^{er} juin 1991

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du 4 décembre 1989, JOAN, n°103, 5 décembre 1989

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du mercredi 15 décembre 1982, JOAN, 16 décembre 1982

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du 28 octobre 1982, JOAN, 29 octobre 1982

Compte rendu intégral des débats, 1^{ère} séance du 7 octobre 1982, JOAN, 8 octobre 1982

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du mardi 9 octobre 1979, JOAN, n°80, 10 octobre 1979

Compte rendu intégral des débats, 1^{ère} séance du mercredi 28 juin 1967, JOAN n°57, 29 juin 1967

Compte rendu intégral des débats, 2^{ème} séance du 23 mars 1954, JOAN, n°25, 24 mars 1954

Compte rendu intégral des débats, 2^{ème} séance du vendredi 6 février 1953, JOAN, n°16, 7 février 1953

Compte rendu intégral des débats, 3^{ème} séance du jeudi 5 février 1953, JOCR, n°15, 6 février 1953

Compte rendu intégral des débats, 1^{ère} séance du 28 décembre 1900, JOAN, 29 décembre 1900

IX. Documents divers

Instructions comptables

Direction générale des finances publiques, *Instruction comptable commune*, BOFIP-GCP-17-0003, 20 janvier 2017

Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M4*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017

Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M14*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017

Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M21*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017

Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M31*, en vigueur au 1^{er} janvier 2016

Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M52*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017

Direction générale des finances publiques, *Instruction budgétaire et comptable M71*, en vigueur au 1^{er} janvier 2017

Ministère des finances et des comptes publics, *Recueil des normes comptables de l'Etat*, mars 2015, 312 p.

Documents de l'Union européenne

Décision de la Commission, C(2017) 5176 final, concernant le régime d'aide mis à exécution par la France-fiscalité des ports en France, 27 juillet 2017

Commission européenne, Communication relative à la notion d'aides d'Etat visée à l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le Fonctionnement de l'Union européenne, n°2016/C 262/01, 19 juillet 2016

Commission européenne, Document de consultation – Réexamen de la législation existante en matière de TVA en ce qui concerne les organismes publics et les exonérations fiscales d'intérêt général, TAXUD/C1, p.3.

Décision de la Commission, C(2016) 167 final, concernant l'aide d'Etat mise à exécution par les Pays-Bas-exonération de l'impôt sur les sociétés accordées aux entreprises publiques, 21 janvier 2016

Communication de la Commission relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'Etat aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général, JOUE n°2012/C-8/02, 11 janvier 2012

Communication de l'Union européenne applicable aux aides d'Etat sous forme de compensations de service public, JOUE n°2012/C-8/03, 11 janvier 2012

Décision de la commission du 20 décembre 2011 relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides d'Etat sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général, JOUE n°2012/21/UE, 11 janvier 2012

Communication de la Commission sur l'avenir de la T.V.A., vers un système de T.V.A. plus simple, plus robuste et plus efficace, adapté au marché unique, COM(2011) 851 final, 6 décembre 2011

Directive du Conseil relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, JOCE n°2006/112/CE, 28 novembre 2006

Plan d'action de la Commission dans le domaine des aides d'Etat, COM(2005) 107, 7 juin 2005

Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen, *Stratégie de l'UE en matière d'information financière : la marche à suivre*, COM (2000) 359 final, 13 juin 2000

Communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'Etat aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises, JOCE n°98/C-384/3, 10 décembre 1998

Conclusion du Conseil Ecofin du 1^{er} décembre 1997 en matière de politique fiscale, JOCE n°98/C-2/01, 6 janvier 1998

Documents ministériels

Direction des affaires juridiques, « Les modalités de modifications des contrats en cours d'exécution », 21 février 2017,

Direction générale des finances publiques, *Guide de la TVA à l'usage des collectivités locales*, 22 juillet 2016, 123 p.

Direction des Affaires Juridiques, *Fiche technique consacrée aux marchés de partenariat*, 29 juin 2016, 9 p.

Direction générale des finances publiques, *Rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat et de ses organismes publics. Exercice 2016*, mai 2017, 38 p.

Ministère de l'économie et des finances, *Guide de la performance*, mars 2015, 39 p.

Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et Ministère du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat, *Vade-mecum des aides d'Etat*, La documentation française, 2015, 313 p.

Comité de fiabilité des comptes locaux, *L'expérimentation de la certification des comptes publics locaux : enjeux et méthodes – Annexe*, Décembre 2014, 16 p.

Direction générale des finances publiques, *Relation de confiance*, juin 2013

Direction des Affaires Juridiques, *Le prix dans les marchés publics. Guide et recommandations*, avril 2013, 95 p.

Direction des affaires juridiques, *Introduction d'une nouvelle taxe ou modification de son taux en cours d'exécution du marché*, Fiche technique, 31 juillet 2012

Direction générale de l'offre de soins, *Guide méthodologique de comptabilité analytique hospitalière*, janvier 2012, 89 p.

Direction générale des finances publiques, *Guide de fiabilisation des comptes des hôpitaux*, Bulletin officiel de la comptabilité publique, novembre 2011, 50 p.

Mission d'appui à la réalisation des contrats de partenariat, *Les contrats de partenariat : guide méthodologique*, 25 mars 2011, 179 p.

Direction générale des finances publiques, *La DGFIP et les collectivités locales : nouvelles prestations fiscales et financières et modernisation*, juillet 2009, 20 p.

Ministère du budget, *guide pratique pour une démarche d'amélioration globale et progressive de la gestion publique locale*, 2007

Direction générale de la comptabilité publique, *Le référentiel de contrôle interne comptable interministériel*, janvier 2005, 52 p.

Index

A.

Acquisition : 58 ; 64 et s. ; 99 et s. ; 124 et s. ; 295 ; 489

Activité économique : 287 et s. ; 455 et s. ; 486 ; 514 et s.

Association : 4 ; 90 ; 163 ; 312 ; 417 et s.

Audit : 727 et s. ; 858 et s. ; 870 et s.

Autonomie financière : 7 et s. ; 131 ; 208 ; 281 ; 306 et s.

B.

Bail :

- A construction : 506 ; 521 ; 527 ; 541 ; 558
- A réhabilitation : 507 ; 527 ; 558
- Emphytéotique : 505 et s. ; 521 et s. ; 528 ; 541 ; 557 et s.
- Emphytéotique administratif : 521 et s. ; 528 ; 541 ; 545 et s.
- Emphytéotique hospitalier : 541 ; 545 et s. ; 561
- Rural : 504 ; 505

Budget annexe : 9 ; 131 ; 208 ; 281 ; 307 et s. ; 351 ; 759

C.

Centre d'analyse : 826 ; 827 ; 830

Cession : 19 ; 110 et s. ; 495 ; 513 et s.

Charges récupérables : 536 ; 537

Commande publique : 546 ; 549 ; 561 et s. ; 875 et s.

- Concession : 157 ; 469 ; 530 ; 562 et s. ; 665 et s.
- Contrat de partenariat : 523 ; 541 et s. ; 577 et s. ; 664 ; 684 et s.
- Délégation de service public : 530 et s. ; 557 et s. ; 578 et s. ; 587 ; 652
- Marché de partenariat : 523 ; 541 ; 551 ; 579 ; 684 et s.
- Marché public : 574 ; 642 et s. ; 683 et s. ; 870 et s.
- Régie intéressée : 577 ; 652

Comptabilité d'exercice : 796 ; 811

Compte d'affectation spéciale : 130 et s.

Contribution économique territoriale : 21 ; 208 ; 255 et s. ; 490 ; 801

Crédit-bail : 519 ; 567 et s. ; 587 ; 769

D.

Droit d'enregistrement : 66 et s. ; 100 et s. ; 489 ; 504 ; 543 et s. ; 608 ; 813

Droit de mutation :

- De jouissance : 502 ; 506
- De propriété : 82 ; 99 ; 107

Droit réel : 502 ; 520 et s. ; 544 et s. ; 558

Dualité fonctionnelle : 5 ; 59 ; 284 ; 489 ; 842 ; 882

E.

Egalité de traitement : 14 et s. ; 84 ; 491 ; 876 ; 887

Etats financiers : 48 et s. ; 140 ; 707 ; 731 et s. ; 803 et s. ; 833

- Annexe : 48 et s. ; 140 ; 786 ; 798 et s.
- Bilan : 48 et s. ; 140 ; 786 et s.
- Compte de résultat : 48 et s. ; 140 ; 791 et s. ; 808 et s.

F.

FCTVA : 404 et s. ; 579 et s.

Fondation : 4 ; 90 ; 163 ; 362 ; 381

Formalité fusionnée : 72 ; 502

I.

Image fidèle : 696 et s. ; 740 ; 811

Imposition de toutes natures : 18 ; 94

Indicateur de performance : 849 et s.

M.

MAPPP : 664 ; 676 et s. ; 684

Marché pertinent : 414 et s. ; 447 ; 635

O.

Organisme d'habitation à loyer modéré : 172 ; 188 ; 380 ; 456

R.

Redressement : 510 ; 601 ; 741 et s. ; 756

Rehaussement : 601 et s. ; 614 et s. ; 638 ; 738 ; 745 et s. ; 764 et s.

Revenus patrimoniaux : 390 et s. ; 718

Révision de prix : 662 et s. ; 671

S.

Sécurité juridique : 331 ; 346 ; 399 ; 561 ; 591 et s. ; 768 et s.

Société d'économie mixte : 113 ; 114 ; 547

Société publique locale : 547 ; 574

T.

Tableau de bord : 849 et s.

Taxation d'office : 605 ; 608

V.

Valorisation : 56 ; 396 ; 495 et s. ; 588 ; 643 ; 883

Table de jurisprudence

Conseil constitutionnel

CC, 14 novembre 2014, n°2014-425 QPC, Société mutuelle Saint-Christophe : 246

Conseil constitutionnel, 17 septembre 2010, n°2010-28 QPC, Association sportive Football Club de Metz : 348

CC, 29 décembre 2009, n°2009-599 DC, loi de finances pour 2010 : 8

CC, 29 décembre 2005, n°2005-531 DC, loi de finances rectificative pour 2005 : 625

CC, 29 décembre 2005, n°2005-530 DC, Loi de finances pour 2006 : 620

CC, 25 juillet 2001, n°2001-448 DC, loi organique relative aux lois de finances : 708

CC, 29 décembre 1998, n°98-405 DC, loi de finances pour 1999 : 14

CC, 29 juillet 1998, n°98-403 DC, loi relative à la lutte contre les exclusions : 188, 189

CC, 30 décembre 1997, n°97-395 DC, loi de finances pour 1998 : 9

CC, 28 décembre 1990, n°90-285, loi de finances pour 1991 : 16

CC, 30 décembre 1981, n°81-133 DC, loi de finances pour 1982 : 16

Tribunal des conflits

TC, 9 juin 1986, n°02428, Commune de Kintzheim : 316

Conseil d'Etat

CE, 19 juillet 2017, n°405377, Association immobilière Notre-Dame des Champs : 197

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 9 novembre 2015, n°383452, EHPAD Maison de retraite départementale de la Loire : 350

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 8 juillet 2015, n°371466, Société hippique de Marseille : 369

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 17 juin 2015, n°371162, Société Autobus Aixois : 360

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 20 mai 2015, n°373271, Semmaris : 577

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 16 février 2015, n°364793, Commune du Perthus : 340

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 28 janvier 2015, n°371501, Syndicat mixte de l'aéroport de Saint-Brieuc Armor : 316 ; 530

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 19 janvier 2015, n°360009, Commune d'Auberive : 316

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 10 décembre 2014, n°365577, Ministre de l'intérieur contre Communauté d'agglomération du pays rochefortais : 580

CE, 23 juillet 2014, n°364490, Société Fibres : 530

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 4 décembre 2013, n°354228, Société civile Groupe Valois : 745

CE, 21 octobre 2013, n°358873, Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat contre société SEMIDEP : 530

CE, Avis, Section, 8 mars 2013, n°353782, Mme Monzani : 631

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section, 27 février 2013, n°337634, ministre du budget contre CCI de Béthune : 530 ; 559 ; 562

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 13 février 2013, n°342953, Association groupe de plongée de Carantec : 369 ; 376

CE, Assemblée, 21 décembre 2012, n°342788, Commune de Douai : 530 ; 562

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 20 juin 2012, n°341410, Commune de la Ciotat et Communauté urbaine Marseille Provence Métropole : 312 ; 315 ; 316 ; 427 ; 478 ; 573 ; 602

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 7 mai 2012, n°342240, Assistance publique des hôpitaux de Marseille : 152 ; 155

CE, 7 mars 2012, n°331970, Commune de Saint-Cyprien : 320 ; 321 ; 322 ; 327 ; 330

CE, 9 novembre 2011, n°342965, Société Laboratoire Juva Santé : 15

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 23 décembre 2010, n°307856, Commune de Saint-Jorioz : 344 ; 426 ; 477 ; 602 ; 635

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-section réunies, 24 novembre 2010, n°323982, Association Lehueur-Lelièvre : 155 ; 528 ; 558

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 8 octobre 2010, n°316723, Société d'HLM Un toit pour tous : 538

CE, 3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 5 juillet 2010, n°309693, Pinacothèque d'Athènes : 55

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 juin 2010, n°301586, Société Carilis : 586

CE, 8^e et 3^e sous-sections réunies, 5 mai 2010, n°301420, M. Bernard : 653

CE, 16 mars 2010, n°324239, Société CIMEP : 527

CE, 16 mars 2010, n°324240, Société Sogébaïl : 527

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 27 janvier 2010, n°299113, SARL Les jardins de Beauce : 587

CE, 7^{ème} et 2^{ème} sous-sections réunies, 9 décembre 2009, n°328803, Département de l'Eure : 662

CE, 6 novembre 2009, n°310642, Ministre de la Défense : 152

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 4 mars 2009, n°298981, SMPEP : 559 ; 562

CE, 11 décembre 2008, n°309427, SA Hôtelière La chaîne Lucien Barrière : 569

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections, 18 janvier 2008 n° 290366, ministre contre Région Ile-De-France : 191

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 14 janvier 2008, n°297541, Société Sogeparc France : 569

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 21 décembre 2007, n°295646, SPAS Football Club de Metz: 348

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 6 juin 2007, n°284826, Société Orgachim : 766

CE, 16 mai 2007, n°272727, Communauté de communes du pays de Landernau-Daoulas : 312 ; 316 ; 372 ; 421

CE, Section, 6 avril 2007, n°284736, Commune d'Aix-En-Provence : 574

CE, Assemblée, 31 mai 2006, n°275531, Ordre des avocats au barreau de Paris : 4 ; 297

CE, Assemblée, 4 novembre 2005, n°247298, Société Jean-Claude DECAUX : 870

CE (na), 8^{ème} sous-section, 21 octobre 2005, n°270647, Société Etienne : 528

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 29 juin 2005, n°262697, Communauté urbaine de Lyon : 155

CE (na), 13 avril 2005, n°263668, Caisse de crédit municipal de Dijon : 159

CE, 8^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 10 janvier 2005, n°263506, Région Ile-De-France : 558 ; 559

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 20 octobre 2004, n°249978, SA Etablissements Laurent Meunier : 766

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 17 décembre 2003, n°249089, Société Natexis-Banques Populaires : 724

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 25 avril 2003, n°228438, Société Asco Joucomatic : 261

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 19 juin 2002, n°163430 et 163497, Commune de Bourail et Commune de Pouembout : 724

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-sections réunies, 5 juin 2002, n°219840, Simoens : 613

CE, Assemblée, 23 février 2001, n°204425, Commission des opérations de bourse : 210 ; 228 ; 232 ; 612

CE, Section, 6 octobre 2000, n°208765, SARL Trace : 597

CE, 9^{ème} et 10^{ème} sous-section réunies, 19 avril 2000, n°172003, SA Fabricauto-Essarauto : 259

CE, 1^{er} mars 2000, n°197584, Association Foire nationale des vins : 312 ; 367 ; 418

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-section réunies, 9 février 2000, n°188160, Office national des anciens combattants et victimes de guerre : 244

CE, Section, 1^{er} octobre 1999, n°170289, Association Jeune France : 367 ; 417

CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 18 septembre 1998, n°171087, CCI de Dunkerque : 724

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 8 avril 1998, n°170119, Leleu : 169

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 24 novembre 1997, n°165027, Ministre de la Défense : 151

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 12 mai 1997, n°172318, Commune de Mont-Lès-Neufchâteau : 155

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 21 avril 1997, n°147602, Ministre du budget contre Société SAGIFA : 530

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections, 21 juin 1996, n°157433, Chambre de commerce et d'industrie de Gray-Vesoul : 222 ; 228 ; 232 ; 239

CE, 9^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 28 février 1996, n°155893, Cogéma : 623

CE (na), 1^{er} décembre 1995, n°164205, Société Arlux : 261

CE, Section, 25 février 1994, n°144641, Sofap Marignan : 517

CE, 23 janvier 1993, n°62067, SA Sopark : 534

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 12 octobre 1992, n°96396, Commune de Montreuil-Juigné : 155

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 12 octobre 1992, n°76635, SARL Garage Saint-Barthélémy : 745

CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 21 janvier 1991, n°76390, SARL Cabinet Henri Melhem : 744

CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 30 novembre 1990, n°73449, SA Groupe immobilier Lenchener : 649

CE, 5^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 30 novembre 1990, n°53636, Société Coignet Entreprise : 670

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 22 octobre 1990, n°46600, Société Compagnie parisienne de chauffage urbain : 569

CE, Section, 6 juillet 1990, n°88224, CODIAC : 584

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-section réunies, 16 novembre 1988, n°47685, Commune d'Arcachon : 155 ; 558

CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 4 juillet 1986, n°50789 et 50847 Commune de Brest et n°50790 et 50848 Commune de Crozon : 152

CE, 18 juin 1984, n°42503, SA Cofiroute : 161

CE, 17 novembre 1982, n°24728, SA SOGEPARC-Paris : 534

CE, 5^{ème} et 3^{ème} sous-sections réunies, 2 juillet 1982, n°23653, Société routière Colas : 670

CE, 1^{ère} et 4^{ème} sous-sections réunies, 30 mars 1981, n°00871, Etablissements Jean X : 649

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 22 octobre 1980, n°13474 : 745

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 28 novembre 1979, n°4571, Société immobilière Bellecour : 534

CE, 3^{ème} et 5^{ème} sous-sections réunies, 12 juillet 1978, n°02627, Syndicat intercommunal de tourisme de Modane-les-Fournaux et Société Acomat : 641

CE, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 16 mars 1977, n°89010, Société X : 571

CE, Section, 7 février 1975, n°88611, Ordre des avocats au barreau de Lille : 228 ; 232

CE, 9^{ème} et 7^{ème} sous-sections réunies, 3 juillet 1974, n°91946, Société X : 749

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies, 13 décembre 1972, n°81107 et 81108, Société X : 749

CE, 7^{ème}, 8^{ème} et 9^{ème} sous-sections réunies, 25 octobre 1972, n°80122, Société X : 749

CE, Section, 8 mars 1968, n°58649, Ministre des finances et des affaires économiques : 312

CE, 20 novembre 1964, n°57979, ministre contre société de l'autoroute Estérel-côte d'Azur : 161

CE, 22 février 1963, n°51867, Ville d'Avignon : 674

CE, 17 décembre 1958, n°78723, Ville de Constantine : 534

CE, Assemblée, 16 novembre 1956, Union syndicale des industries aéronautiques : 313

CE, 7^{ème} et 8^{ème} sous-section réunies, 16 janvier 1956, n°13019, Régie municipale des eaux minérales de Royat : 329

CE, 17 juillet 1950, n°91250, Sieur Chouard : 674 ; 681

CE, 4 mai 1949, n°75480 et 75481, Ville de Toulon : 674

CE, 9 mai 1947, n°63794, Etablissements Paul Lapra : 675

CE, 31 juillet 1942, n°64927, Société X : 568

CE, 18 novembre 1935, n°44612, Syndicat intercommunal d'électricité des Deux-Sèvres : 222

CE, 20 décembre 1929, n°9334, Compagnie lyonnaise de construction de voitures et jouets d'enfants : 178

CE, 30 octobre 1925, n°70003, Mas-Gayet : 675

CE, 30 mars 1916, n°59928, Compagnie générale d'éclairage de Bordeaux : 669

CE, 11 mars 1910, n°16178, Compagnie générale française des tramways : 680

CE, 8 novembre 1909, Ville de Saint-Omer contre Bouclet : 240

CE, 10 janvier 1908, n°17770, Sieur Siesse : 179

CE, 29 décembre 1905, n°10302, Sieur Bardy contre ville de Bergerac : 683

CE, 20 mai 1904, n°2966, Compagnie marseillaise de navigation à vapeur : 683

CE, 9 avril 1897, Société d'éclairage au gaz de la ville de Montluçon contre la ville de Montluçon : 683

CE, 27 décembre 1895, n°75266, Silvestre et Rosazza contre Ville de Digne : 683

CE, 20 septembre 1865, Commune de Saint-Gaudens : 156

CE, 15 février 1864, Lambinet : 240

CE, 21 mars 1860, Ministre des finances contre commune d'Hesdin : 299

CE, 31 mai 1859, Gouget-Desfontaines : 240

Cours administratives d'appel

CAA Versailles, 29 septembre 2015, n°14VE00562, SAEML Soregies : 570

CAA Marseille, 3 février 2015, n°13MA02155, Rugby Club Toulonnais : 369

CAA Lyon, 16 décembre 2014, n°13LY03454, Société d'équipement de Villard-de-Lans : 534

CAA Nantes, 17 avril 2014, n°13NT00324, SA Polyclinique du Parc : 749

CAA Bordeaux, 13 mars 2014, n°12BX01918, Union sportive montalbanaise rugby : 369

CAA Lyon, 27 février 2014, n°13LY00739 M. et Mme Caron : 517

CAA Nancy, 4 juin 2012, n°10NC02028, Société CTR : 867 ; 869 ; 871

CAA Lyon, 24 mai 2012, n°11LY01141, Caisse des règlements pécuniaires des avocats aux barreaux de Lyon et de l'Ardèche (CARPA Lyon et Ardèche) : 394

CAA Lyon, 22 mars 2012, n°11LY01452, Société CTR : 865 ; 866 ; 867 ; 870 ; 873

CAA Paris, 12 juillet 2011, n°10PA00403, SARL Mallis Intérim : 749

CAA Bordeaux, 11 janvier 2011, n°09BX02684, Société CTR : 871 ; 873 ; 874

CAA Versailles, 6 mai 2010, n°09VE01017, Société Brit Air : 749

CAA Paris, 25 mars 2010, n°08PA03658, SARL A La Frégate : 632

CAA Bordeaux, 1^{er} septembre 2009, n°08BX00188, Société Laho Centre : 570

CAA Lyon, 7 juin 2007, n°04LY00124, Commune de Saint-Jorioz : 421

CAA Douai, plénière, 26 avril 2005, n°02DA00736, SA Segafredo Zanetti France : 632

CAA Bordeaux, 19 février 2004, n° 02BX01896, Cercle mixte du premier régiment d'infanterie de marine de Bayonne : 246

CAA Douai, 30 décembre 2003, n°01DA00011, Commune du Havre : 312 ; 372 ; 419

CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 26 juin 2003, n°99NT02585, Caisse de crédit municipal du Havre : 158

CAA Nantes, 16 octobre 2002, 98NT119 et 99NT1666, Organisme de gestion de l'école catholique Saint-Vincent-de-Paul : 527

CAA Paris, 2 juillet 2002, n°97PA00757, Ministre de l'Intérieur contre commune d'Alforville : 407

CAA Marseille, 10 février 1998, n° 96MA00788, CFPA du ressort de la cour d'appel d'Aix-en-Provence : 249

CAA Nantes, 1^{ère} chambre, 29 juin 1995, n°93NT00997, Syndicat départemental d'électrification et d'équipement collectif du Calvados : 155

CAA Nantes, 8 décembre 1993, n°93NT00200, Commune de Blainville-Sur-Mer : 155

CAA Nancy, 1^{ère} chambre, 9 juillet 1991, n°90NC00639, 90NC00640, Cercle des sous-officiers de la garnison de Metz : 152

CAA Nancy, 2 mai 1990, n°89NC00917, Ministre du budget contre commune de Lens : 152

Tribunal administratif

TA Versailles, 5^{ème} chambre, 24 juin 1993, n°90-319, Commune de Draveil : 152

Cour de cassation

Cour de cassation, chambre criminelle, 17 février 2016, n°15-85363, Société Bygmalion : 876

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 15 septembre 2015, n°14-13817, Société Jouets Ecoiffier contre SCI du Marais : 533

Cour de cassation, chambre civile 1, 19 juin 2013, n°12-20.832, Société Groupe Altax contre Société Covinor : 730 ; 864

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 22 mai 2013, n°12-18995, Société Delfimmo contre Société Séphora : 533

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 26 mars 2013, n°11-24311, Société Ed : 533

Cour de cassation, chambre commerciale, 12 février 2013, n°12-12087, Société Velfor Plast contre société Cap2 : 864

Cour de cassation, 1^{ère} chambre civil, 20 décembre 2012, n°11-28292, Société Printemps contre Société L.B Conseils : 866

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 13 juin 2012, n°11-17114, Société Bacotec gestion : 537

Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 13 décembre 2011, n°10-27686, Centre départemental de Méjannes le Clap : 280 ; 282 ; 290

Cour de cassation, 1^{ère} chambre civile, 15 novembre 2010, n°09-66319, Conseil National des Barreaux contre SAS Alma Consulting Group : 864

Cour de cassation, chambre commerciale, 18 novembre 2008, n°07-19762, Consorts Marie : 510

Cour de cassation, chambre commerciale, 3 octobre 2006, n°04-13214, Société Soffimat : 672

Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 28 juin 2005, n°02-13895, OPAC d'Amiens-Picardie : 280 ; 282

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 3 juin 2004, n°02-18724, Société Amidis : 533

Cour de cassation, chambre commerciale, financière et économique, 10 octobre 2000, n°97-20287, OPAC des Ardennes : 280 ; 282 ; 290

Cour de cassation, 3^{ème} chambre civile, 10 janvier 1996, n°94-11950, Société d'HLM La Renaissance immobilière châlonnaise : 537

Cour de cassation, chambre commerciale, 15 mars 1988, n°86-16362, Société Ingebat : 511

Cour de cassation, chambre civile, 6 mars 1876, De Galiffet contre commune de Pélissanne : 672

Cour de cassation, chambre civile, 18 novembre 1823, La direction générale de l'enregistrement contre ville de Lyon : 76

Cour de Justice de l'Union européenne / Cour de justice des communautés européennes

CJUE, 13 juillet 2017, aff. C-633/15, *London Borough of Ealing* : 387

CJUE, 19 janvier 2017, aff. C-344/15, *National Roads Authority* : 425 ; 635

CJUE, 12 mai 2016, aff. C-520/14, *Gemeente Borsele contre staatssecretaris van Financiën* : 486 ; 635 ; 879

CJUE, 29 octobre 2015, aff. C-174/14, *Saudaçor contre Fazenda Publica* : 337 ; 425

CJUE, 16 juillet 2015, aff. C-485/14, *Commission contre République française* : 55

CJUE, 9 octobre 2014, aff. C-522/13, *Ministerio de Defensa, Navantia SA contre Concello de Ferrol* : 454 ; 459

CJUE, 27 février 2014, aff. C-454/12, *Pro Med Logistik GmbH contre Finanzamt Dresden-Süd* : 15

CJUE, 3 octobre 2013, aff. C-322/12, *GIMLE SA* : 699

CJUE, 10 novembre 2011, aff. C-259/10, *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contre The Rank Group plc* : 14

CJUE, 15 septembre 2011, aff. C-180/10 et 181/10, *Jaroslav Slaby contre Minister Finansow et Emilian Kuc, Halina Jeziorska-Kuc contre Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie* : 517

CJCE, 2 septembre 2010, aff. C-399/08 P, *Commission contre Deutsche Post* : 458

CJUE, 10 juin 2010, aff. C-262/08, *CopyGene A/S contre Skatteministeriet* : 14

CJCE, 29 octobre 2009, aff. C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S* : 14

CJCE, 30 avril 2009, aff. C-494/06 P, *Commission contre Italie* : 441

CJCE, 23 avril 2009, aff. C-357/07, *TNT Post UK Ltd.* : 399

CJCE, 16 octobre 2008, aff. C-253/07, *Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club* : 376

CJCE, grande chambre, 16 septembre 2008, aff. C-288/07, *Isle of wight council* : 343 ; 424 ; 447 ; 477 ; 482 ; 635

CJCE, 1^{er} juillet 2008, aff. C-49/07, *MOTOE contre Elliniko Dimosio* : 288

CJCE, 10 avril 2008, aff. C-309/06, *Marks et Spencer plc* : 14, 16

CJCE, 8 juin 2006, aff. C-106/05, *L.u.P GmbH contre Finanzamt Bochum-Mitte* : 14

CJCE, 21 février 2006, aff. C-255/02, *Halifax* : 783

CJCE, 3 mars 2005, aff. C-32/03, *Fini H* : 517

CJCE, 18 novembre 2004, aff. C-284/03, *Etat belge contre Temco Europe SA* : 522

CJCE, 29 avril 2004, aff. C-77/01, *EDM contre Fazenda Pública* : 517

CJCE, 24 juillet 2003, aff. C-280/00, *Altmark Trans GmbH* : 481

CJCE, 22 novembre 2001, aff. C-184/00, *Office des produits wallons ASBL* : 585

CJCE, 4 octobre 2001, aff. C-326/99, *Stichting Goed Wonen* : 522

CJCE, 3 mai 2001, aff. C-481/98, *Commission contre France* : 14

CJCE, 18 novembre 1999, aff. C-107/98, *Teckal Srl* : 575

CJCE, 18 juin 1998, aff. C-35/96, *Commission contre Italie* : 288

CJCE, 16 novembre 1995, aff. C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurance contre ministère de l'agriculture et de la pêche* : 288

CJCE, 15 mars 1994, aff. C-387/92, *Banco Exterior de España* : 459

CJCE, 23 avril 1991, aff. C-41/90, *Höfner et Elser* : 288

CJCE, 21 mars 1990, aff. C-142/87, *Commission contre Belgique* : 458

CJCE, 17 octobre 1989, aff. C-231/87 et 129/88, *Communes de Carpaneto Piacentino et de Rivergato* : 337 ; 339 ; 344 ; 347 ; 400

CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, *Apple and Pear Development Council* : 584

CJCE, 25 novembre 1986, aff. C-201/85 et C-202/85, *Marthe Klensch et al.* : 16

CJCE, 27 novembre 1985, aff. C-295/84, *SA Rousseau Wilmot et caisse de compensation de l'organisation autonome nationale de l'industrie et du commerce* : 333

CJCE, 29 octobre 1980, aff. 209/78 à 215/78 et 218/78, *Heintz van Landewyck sarl* et autres contre Commission des Communautés européennes : 288

CJCE, 19 octobre 1977, aff. 117-76 et 16-77, *Albert Ruckdeschel et al.* : 16

CJCE, 19 octobre 1977, aff. 124/76 et 20/77, *SA Moulins et Huileries de Pont-à-Mousson et al.* : 16

Tribunal de première instance

TPI, 4 septembre 2009, aff. T-211/05, *Commission contre Italie* : 441

Juridictions financières

CRC Centre, 21 avril 2015, n°2015-0002, *Communauté de communes du Pays d'Issoudun* : 725

CDBF, 11 octobre 2013, n°191-701, *Maison de retraite intercommunale « Château de Bourron » à Champcevrains* : 875

Cour des comptes, 8 décembre 2011, n°62319, *Maison de retraite « Les Fontenottes » à Ancy-Le-Franc* : 877

Cour des comptes, 18 juillet 2011, n°61618, *Centre de sécurité sociale des travailleurs migrants* : 538

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION.....	1
I. Objet de l'étude.....	1
A. Le contribuable public.....	2
B. L'identification de la neutralité fiscale.....	8
C. La fiscalité sur les biens du contribuable.....	15
II. Intérêt de l'étude.....	23
A. Approche historique.....	23
B. Approche contemporaine.....	32
III. Délimitation et problématique de l'étude.....	36
PARTIE 1. VERS LA NEUTRALITE DE LA CONTRAINTE FISCALE PESANT SUR LES BIENS DES PERSONNES PUBLIQUES	41
TITRE 1. LA NEUTRALISATION PARTIELLE DE LA FISCALITE PESANT SUR LE CONTROLE DES BIENS DES PERSONNES PUBLIQUES	43
Chapitre 1. La neutralisation de l'imposition par l'assimilation fonctionnelle partielle des propriétés publiques et privées.....	45
Section 1. La large faveur fiscale accordée aux personnes publiques pour l'acquisition de leurs biens..	47
§ 1. La large prise en compte du critère organique dans les exonérations fiscales lors de l'acquisition de biens matériels.....	48
A. Les exonérations de droits d'enregistrement largement fondées sur un critère organique	48
1. Généralités sur les droits d'enregistrement applicables aux acquisitions des personnes publiques.....	48
2. Spécificités des droits d'enregistrement en fonction des modes d'acquisition et des personnes publiques bénéficiaires.....	50
a. Les acquisitions à titre onéreux	50
b. Les acquisitions à titre gratuit	53
B. Vers une assimilation fonctionnelle des propriétés publiques et des propriétés privées dans le cadre de l'imposition des autorisations d'urbanisme.....	55

1.	L'imposition des biens des personnes publiques aux taxes d'urbanisme.....	56
a.	La taxe d'aménagement.....	56
b.	Le versement pour sous-densité	58
2.	L'imposition des propriétés publiques à la redevance d'archéologie préventive.....	59
§ 2.	La large assimilation fonctionnelle de l'imposition des acquisitions des biens immatériels par les personnes publiques et privées.....	62
A.	Le critère fonctionnel déterminant en matière de droit de mutation d'une propriété immatérielle	63
1.	L'imposition des acquisitions de fonds de commerce faites par les personnes publiques	64
2.	L'imposition des acquisitions des autres biens immatériels faites par les personnes publiques	66
a.	L'acquisition de brevets et des marques de fabrique	66
b.	L'acquisition des droits sociaux	67
B.	L'assimilation fonctionnelle potentiellement contre-nature de certaines institutions publiques à la taxe sur les transactions financières	70
1.	Généralités sur la taxe sur les transactions financières	70
2.	L'assujettissement des personnes publiques à la taxe sur les transactions financières.....	73

Section 2. Vers l'assimilation fiscale fonctionnelle des propriétés détenues par les personnes publiques et privées 81

§ 1.	L'importance déterminante du critère fonctionnel dans l'exonération de taxes foncières des propriétés publiques.....	81
A.	L'insuffisance du critère organique pour expliquer les exonérations de taxes foncières des biens des personnes publiques	82
1.	Les normes comptables, preuve de l'imposition des propriétés publiques	82
2.	La faible protection organique accordée par le code général des impôts	83
B.	Le critère fonctionnel expliquant l'exonération de taxes foncières de certaines propriétés publiques	87
1.	La protection fonctionnelle accordée aux propriétés des personnes publiques	88
a.	Le critère fonctionnel de l'affectation à un service public.....	88
b.	Le critère de la non-production de revenus	90
2.	La protection fonctionnelle asymétrique.....	95
§ 2.	L'importance du critère fonctionnel dans la taxation des personnes publiques à diverses taxes dues à raison de la propriété d'un bien.....	97
A.	L'imposition aux taxes additionnelles dues en raison de l'assujettissement aux taxes foncières	97
1.	L'imposition aux taxes additionnelles aux taxes foncières affectées à des établissements publics	98
a.	La taxe pour frais de chambre d'agriculture	98
b.	Les taxes spéciales d'équipement.....	99
2.	L'imposition aux taxes additionnelles aux taxes foncières perçues par les collectivités territoriales	101
a.	La taxe additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties	101
b.	La taxe sur les friches commerciales.....	102

c. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères	103
B. L'imposition principalement fonctionnelle des propriétaires publics aux taxes supplémentaires aux taxes foncières	107
1. L'imposition des propriétés publiques aux taxes supplémentaires aux taxes foncières perçues sur l'ensemble du territoire.....	107
2. L'imposition des propriétés publiques aux taxes supplémentaires aux taxes foncières perçues en Ile-De-France.....	110

Chapitre 2. La neutralisation de l'imposition des biens par l'assimilation fonctionnelle des contrôles matériels publics et privés 115

Section 1. L'imposition fonctionnelle à la taxe d'habitation des biens à usage non économique des personnes publiques 117

§ 1. L'assimilation fonctionnelle des biens des personnes publiques aux biens des personnes privées face à l'imposition à la taxe d'habitation	117
A. L'assujettissement de principe des biens de la plupart personnes publiques à la taxe d'habitation	117
1. La détermination des locaux des personnes publiques redevables de la taxe d'habitation	118
2. La discussion autour de la notion d'organisme redevable de la taxe d'habitation pour leurs biens	120
B. L'assimilation fonctionnelle des biens imposés à la taxe d'habitation.....	123
1. Les conditions tenant à l'assujettissement à la taxe d'habitation des locaux occupés par des personnes publiques	123
2. La similarité des conditions conduisant à l'assujettissement des locaux occupés par des personnes publiques et des locaux occupés par des personnes privés	124
§ 2. Les exemptions organiques discutables de certains locaux publics.....	127
A. L'exemption de taxe d'habitation des bureaux des fonctionnaires.....	127
1. La nature de l'exemption accordée aux bureaux des fonctionnaires publics	128
2. Discussion sur le contenu de l'exemption de taxe d'habitation accordée aux bureaux des fonctionnaires publics	129
a. Les difficultés d'appréciation de l'exemption favorable aux bureaux des fonctionnaires publics posées par l'assimilation des locaux publics et privés	129
b. Une réponse possible aux difficultés liées à l'assimilation des locaux occupés par des personnes publiques et ceux occupés par des personnes privées.....	134
B. L'exonération des établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance	136
1. Les difficultés liées à la détermination de l'activité menée par l'établissement permettant le bénéfice de l'exonération	136
2. Un critère organique discutable.....	138

Section 2. L'imposition fonctionnelle des biens à usage économique des personnes publiques 143

§ 1. L'assimilation fonctionnelle des biens immobiliers à usage économique des personnes publiques et privées face à l'imposition à la contribution économique territoriale	143
---	-----

A.	Le contrôle matériel d'un bien, cause première de l'imposition à la contribution économique territoriale	144
1.	L'imposition d'un local à la contribution économique territoriale.....	145
2.	L'imposition à la contribution économique territoriale de la personne contrôlant matériellement le local	147
B.	Le contrôle économique du bien, cause seconde de l'assujettissement à la contribution économique territoriale et aux taxes supplémentaires.....	149
1.	L'imposition à la contribution économique territoriale en raison du critère fonctionnel du contrôle économique du local.....	149
2.	L'imposition corrélative du local contrôlé économiquement à diverses taxes additionnelles	152
§ 2.	L'assimilation fonctionnelle des biens mobiliers à usage économique des personnes publiques et privées face à l'imposition à la taxe sur les véhicules de société	157
A.	L'imposition des personnes publiques à la taxe sur les véhicules de sociétés pour le contrôle du bien	157
1.	Le principe de la taxation de l'usage du véhicule	157
2.	L'imposition des personnes publiques à la taxe sur les véhicules de société en vertu d'un critère fonctionnel.....	158
B.	L'assimilation variable des différents organismes face à l'imposition à la taxe sur les véhicules de société	162
1.	L'assimilation des notions de société et d'entreprise en matière d'imposition des personnes publiques à la taxe sur les véhicules de société	163
2.	L'utilisation stricte de la notion de société en matière d'imposition des personnes privées à la taxe sur les véhicules de société	166
 CONCLUSION DU TITRE 1		169
 TITRE 2. LA NEUTRALISATION EN VOIE D'ACHEVEMENT DE LA FISCALITE PESANT SUR L'EXPLOITATION DES BIENS DES PERSONNES PUBLIQUES		171
 Chapitre 1. L'imposition essentiellement fonctionnelle des personnes publiques pour l'exploitation de leurs biens.....		173
 Section 1. L'imposition de l'exploitation des biens des personnes publiques liée à leur dualité fonctionnelle		175
§ 1.	L'exigence d'un double critère fonctionnel en matière d'impôt sur les sociétés justifiant l'imposition ou l'exemption.....	175
A.	Le critère fonctionnel général de la lucrativité conditionnant l'entrée dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés	176
1.	L'application aux personnes publiques de l'impôt sur les sociétés.....	176
a.	Le champ d'application personnel : les personnes publiques visées.....	176
b.	Le champ d'application matériel de l'imposition déterminé par le contenu de la lucrativité	

2.	Le rapprochement problématique des notions de lucrativité et de service public industriel et commercial.....	183
B.	L'exonération fonctionnelle particulière des collectivités territoriales et de leurs régies de services publics	185
1.	Un critère a priori organique expliquant les exonérations d'impôt sur les sociétés	186
2.	Un critère fonctionnel déterminant en pratique les exonérations d'impôt sur les sociétés bénéficiant aux collectivités publiques.....	188
a.	L'exonération formelle accordée aux collectivités territoriales.....	189
b.	L'exonération essentiellement fonctionnelle accordée aux régies de service public	190
§ 2.	L'exigence d'un critère fonctionnel en matière de taxation sur le chiffre d'affaires justifiant l'imposition ou l'exemption.....	193
A.	L'exigence double d'un critère fonctionnel en matière de TVA justifiant l'imposition des organismes publics	194
1.	L'exclusion du champ d'application de la TVA en raison de la nature de l'activité	195
a.	En droit de l'Union européenne.....	195
b.	La transposition étonnante en droit interne	198
2.	La condition tenant à la potentielle distorsion de concurrence	200
a.	Le critère fonctionnel de la concurrence.....	200
b.	Les présomptions d'atteinte à la concurrence justifiant l'imposition à la TVA.....	202
B.	L'assujettissement des organismes publics à la taxe sur les salaires	204
1.	L'assujettissement de principe des organismes publics	204
2.	Des exonérations favorables à certains organismes publics.....	207
a.	Des exonérations de taxe sur les salaires fondées sur les activités menées par les bénéficiaires	207
b.	Des exonérations critiquables de taxe sur les salaires favorables à certaines personnes morales de droit public et fondées sur un critère organique	208

Section 2. La similarité des régimes fiscaux dérogatoires applicables à l'exploitation des biens des personnes publiques et des biens des personnes privées 213

§ 1.	La similarité du critère fonctionnel pour bénéficier d'un régime fiscal dérogatoire.....	213
A.	La similarité du régime fiscal général applicable à l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques et les personnes privées	214
1.	L'harmonisation des régimes fiscaux applicables à l'exploitation des biens des personnes privées	214
2.	La similarité dans les régimes applicables à l'exploitation des biens des personnes publiques et des personnes privées.....	218
B.	La similarité des régimes particuliers applicables à l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques et les personnes privées	223
1.	Les exonérations particulières d'impôt sur les sociétés	223
2.	Les exemptions sectorielles particulières de TVA.....	227
§ 2.	L'existence ponctuelle de dérogations organiques au bénéfice de l'exploitation de biens par les personnes publiques.....	230
A.	L'imposition particulière des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés pour leurs revenus patrimoniaux.....	230

1.	Une exemption favorable aux collectivités territoriales et leurs groupements	231
2.	Un régime allégé applicable aux autres organismes non assujettis à l'impôt sur les sociétés « classique »	234
B.	Des spécificités organiques en matière de TVA favorables à l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques potentiellement critiquables.....	235
1.	Des dérogations organiques critiquables en matière de TVA	236
2.	Le mécanisme budgétaire particulier du FCTVA bénéficiant à certaines personnes publiques 242	

Chapitre 2. L'importance de la politique de concurrence dans la neutralité de l'imposition de l'exploitation des biens..... 247

Section 1. L'analyse concurrentielle en matière d'imposition de l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques confrontée au droit de la concurrence..... 249

§ 1.	Le passage d'une analyse économique de la concurrence à une analyse concurrentielle objective en matière fiscale.....	249
A.	L'utilisation primitive de la notion économique de marché pertinent	250
1.	La détermination de la notion de marché pertinent, préalable à l'appréciation économique des situations de concurrence	250
2.	Le choix primitif du juge pour une approche économique de la notion de concurrence	251
B.	L'utilisation actuelle d'une conception objective de la concurrence	255
1.	L'initiative du juge communautaire.....	255
2.	La reprise nationale de la position de la Cour de Justice des Communautés européennes.....	257
§ 2.	Le rapprochement entre l'analyse concurrentielle en matière fiscale et le droit de la concurrence	258
A.	Les assises théoriques de la politique de concurrence	259
1.	L'importance originelle de l'ordolibéralisme	259
2.	La tentation pour la pensée économique définie par les écoles anglo-saxonnes	261
B.	L'approche similaire entre l'analyse concurrentielle du juge fiscal et le droit de la concurrence 264	
1.	Des traits communs	264
2.	Des finalités identiques.....	265

Section 2. La cohérence de l'imposition de l'exploitation de leurs biens par les personnes publiques confortée par le droit de la concurrence..... 271

§ 1.	L'assujettissement de principe conforme au droit de la concurrence	271
A.	L'assujettissement de principe conforme au droit des aides d'Etat	272
1.	Une faveur fiscale, potentielle aide d'Etat	272
2.	L'appréciation des critères constitutifs d'une aide.....	276
B.	L'assujettissement de principe conforme à la politique de suppression des monopoles.....	279
1.	L'appréciation économique du monopole.....	279
2.	La fin des exonérations fiscales conforme à la volonté de suppression des monopoles.....	282
§ 2.	Les logiques dérogatoires similaires du droit fiscal et du droit de la concurrence.....	284

A.	Les dérogations relatives aux activités exercées	284
1.	Les dérogations liées à l'intérêt général en droit de la concurrence	285
2.	La conformité des régimes fiscaux dérogatoires.....	286
B.	Les dérogations relatives à l'envergure de l'atteinte supposée.....	289
 CONCLUSION DU TITRE 2.....		293
 CONCLUSION DE LA PARTIE 1.....		295
 PARTIE 2. L'ILLUSOIRE NEUTRALITE TOTALE DE LA FISCALITE DANS SON RAPPORT A LA GESTION ET AUX BIENS DES PERSONNES PUBLIQUES		
299		
 TITRE 1. LA NEUTRALITE INACHEVEE DANS LES RAPPORTS ENTRE LA FISCALITE ET LA GESTION DE LEURS BIENS PAR LES PERSONNES PUBLIQUES.....		
301		
 Chapitre 1. La recherche de la neutralité dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques.....		
303		
 Section 1. La logique d'assimilation dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques et des personnes privées		
305		
§ 1.	L'assimilation dans la répartition des charges supplémentaires occasionnées par la gestion du bien	305
A.	La charge supplémentaire de droits de mutation de jouissance due par le bénéficiaire de l'acte de gestion	305
1.	L'assimilation totale de la fiscalité pesant sur les actes de gestion des biens soumis aux droits de mutation.....	305
2.	Le partenaire du propriétaire, public ou privé, redevable de l'imposition	309
B.	La charge supplémentaire intransférable de TVA en matière immobilière	311
1.	Les conséquences fiscales de la cession du bien.....	311
2.	Les conséquences fiscales de la constitution de droits réels	315
§ 2.	L'assimilation dans le transfert des impôts liés à la propriété permis par la gestion des biens.....	320
A.	L'assimilation dans le transfert légal des taxes foncières.....	320
1.	Le transfert légal des taxes foncières comme conséquence de la constitution de droits réels sur le bien.....	321
2.	La question du transfert des taxes foncières dans le cadre d'une délégation de service public	324
B.	L'assimilation dans le transfert contractuel des taxes pesant sur la propriété	327
1.	Le transfert contractuel de la charge des taxes foncières	327
2.	Le transfert contractuel des charges récupérables.....	330

Section 2. La logique de neutralité fiscale dans la répartition de la charge fiscale par la gestion des biens des personnes publiques..... 333

§ 1.	La neutralité fiscale dans la répartition de l'imposition de la propriété par la gestion du bien	333
A.	La neutralité fiscale prévue à l'occasion de la passation de l'acte de gestion.....	334
1.	La neutralité fiscale organisée en matière d'imposition aux droits d'enregistrement	334
2.	La neutralité fiscale organisée en matière d'impositions relatives aux autorisations d'urbanisme	337
B.	La neutralité fiscale prévue pour le bénéfice des exonérations de taxes foncières	340
1.	L'harmonisation des exonérations de taxe foncière sur les propriétés bâties.....	340
2.	L'ambiguïté résultant de la réforme de la commande publique dans l'application de l'article 1382 du code général des impôts.....	346
§ 2.	La neutralité fiscale dans la répartition des impositions liées à l'exploitation par la gestion du bien	349
A.	La neutralité fiscale assurée en matière d'impôt sur les sociétés dans le cadre de la commande publique.....	350
1.	La généralisation de l'amortissement de caducité.....	350
2.	La neutralité à nuancer dans le cadre de l'appel à des sociétés à capitaux publics	354
B.	La neutralité fiscale assurée en matière de TVA dans le cadre de la commande publique.....	357
1.	Le champ d'application de la TVA dans le cadre de la commande publique	357
2.	Le traitement fiscal des subventions perçues par le partenaire de l'entité gestionnaire neutralisé dans le cadre de la commande publique	362

Chapitre 2. La neutralité partielle dans la répartition du risque fiscal par la gestion des biens des personnes publiques 367

Section 1. L'assimilation dans l'identification du risque fiscal pouvant être réparti par la gestion des biens 369

§ 1.	La potentielle répartition du risque fiscal induit par les rapports avec l'administration fiscale	369
A.	L'existence de contrôles fiscaux similaires subis par les personnes publiques et par les personnes privées.....	370
1.	La similarité des différentes méthodes de contrôle et d'investigation	370
2.	La soumission identique à la vérification de comptabilité	375
B.	L'existence de sanctions fiscales similaires encourues par les personnes publiques et les personnes privées.....	377
1.	Les sanctions identiques encourues en matière d'impôts d'Etat	377
2.	Les sanctions identiques encourues en matière d'impôts locaux	379
§ 2.	La potentielle répartition d'un risque fiscal similaire encouru face à la norme fiscale	381
A.	L'existence d'un risque fiscal dû à l'activité du législateur fiscal	381
1.	Le risque fiscal matériel lié à l'existence de la loi	382
2.	Le risque temporel relatif à la norme fiscale.....	385
B.	L'existence d'un risque fiscal dû à l'interprétation de la norme fiscale	388
1.	Le risque fiscal généré par l'interprétation de l'administration	389
2.	Le risque fiscal généré par l'interprétation du juge	392

Section 2. La neutralité incomplète dans la répartition du risque fiscal par la gestion des biens des personnes publiques 397

§ 1. La neutralité apparente de la répartition du risque fiscal assurée par l'assimilation des personnes publiques aux personnes privées dans la gestion des biens..... 397

A. L'assimilation globale du partage du risque fiscal encouru sur la gestion des biens par les personnes publiques et privées 398

1. Le cadre général globalement harmonisé 398

2. L'assimilation relative en pratique 401

B. L'usage commun des clauses de révision des prix pour faire face à la survenance d'un risque fiscal 405

1. L'usage issu de la pratique des contrats conclus par les personnes privées 405

2. L'usage repris dans la pratique des contrats conclus par les personnes publiques..... 408

§ 2. L'absence de neutralité dans le transfert du risque fiscal face à la rupture de l'équilibre financier du contrat 413

A. L'application favorable de la théorie de l'imprévision pour les cocontractants des personnes publiques 413

1. L'absence d'assimilation dans la prise en compte de la théorie de l'imprévision selon la nature des gestionnaires 413

2. La neutralité fiscale de la théorie de l'imprévision selon les modalités de gestion des biens par les personnes publiques 417

B. L'application favorable de la théorie du fait du prince pour les cocontractants des personnes publiques 420

1. L'absence d'assimilation dans la prise en compte de la théorie du fait du prince selon la nature des gestionnaires 421

2. La neutralité fiscale de la théorie du fait du prince selon les modalités de gestion des biens par les personnes publiques 423

CONCLUSION DU TITRE 1 427

TITRE 2. LA NEUTRALITE IMPARFAITE DANS LA GESTION DE LA FISCALITE PESANT SUR LES BIENS DES PERSONNES PUBLIQUES 429

Chapitre 1. La neutralité affirmée dans la gestion du risque lié aux impositions pesant sur les biens des personnes publiques 431

Section 1. La large assimilation des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la régularité des impositions pesant sur leurs biens 433

§ 1. La régularité comptable, préalable nécessaire à la maîtrise de la fiscalité pesant sur les biens des redevables 433

A. L'exigence de régularité comptable pour les personnes privées 433

1. L'obligation de certification des comptes 434

2.	La pratique du contrôle interne comptable	437
B.	L'exigence similaire de régularité comptable pour les personnes publiques.....	439
1.	L'obligation de certification des comptes transposée au secteur public.....	439
2.	La similarité dans la pratique du contrôle interne comptable	443
§ 2.	L'assimilation des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la régularité des impositions pesant sur leurs biens.....	446
A.	Le respect quasi-similaire des obligations déclaratives et de paiement en matière fiscale	446
1.	Les déclarations fiscales d'impôt sur les sociétés et de TVA	447
2.	La particularité de certaines entités publiques face aux obligations de paiement	449
B.	L'usage en voie d'assimilation des techniques d'audit fiscal dans un but de maîtrise du risque fiscal	453
1.	L'usage de l'audit fiscal par les personnes privées.....	453
2.	L'usage de l'audit fiscal par les personnes publiques	457
Section 2.	L'assimilation globale de la maîtrise du risque fiscal par sa prévision	461
§ 1.	La prévision comptable similaire du risque fiscal pesant sur les biens du contribuable par la constitution de provision.....	461
A.	L'usage des provisions par les entreprises privées	462
1.	La constitution d'une provision pour litige en cas de contestation d'un redressement fiscal	462
2.	La constitution d'une provision pour impôt en cas de vérification de comptabilité en cours à la clôture annuelle des comptes	465
B.	L'usage des provisions par les personnes publiques en voie d'assimilation.....	468
1.	L'usage des provisions par les entités territoriales et de santé similaire à celui des personnes privées	469
2.	L'usage particulier des provisions par les entités étatiques	472
§ 2.	La prévision du risque fiscal pesant sur les biens par les relations administratives	475
A.	La prévision du risque fiscal par l'usage traditionnel du rescrit	475
1.	Les contours du rescrit.....	475
2.	Les conditions de la garantie apportée par le rescrit général.....	477
B.	La prévision du risque par la contractualisation des rapports avec l'administration fiscale	480
1.	Une pratique propre aux collectivités publiques : le partenariat avec la DGFIP	481
2.	Une pratique en cours d'expérimentation au sein des entreprises privées : la relation de confiance	484
Chapitre 2.	La neutralité introuvable dans la gestion de la charge fiscale pesant sur les biens des personnes publiques	489

Section 1. Le rapprochement préalable des comptabilités publique et privée dans une perspective de gestion de la charge fiscale pesant sur les biens 491

§ 1.	La similarité des pratiques comptables de l'Etat avec celle des entreprises privées	492
A.	Le rapprochement des comptabilités étatique et privée	492
1.	La référence aux normes IFRS dans la conception des normes IPSASB	493

2.	L'appui des normes IPSASB dans l'élaboration du recueil des normes comptables de l'Etat	497
B.	L'usage en voie d'assimilation des annexes comme outil de gestion	500
1.	L'usage des annexes par les entités privées dans une logique gestionnaire	500
2.	L'usage à approfondir des annexes et de la comptabilité générale par les entités publiques	503
§ 2.	La similarité des pratiques comptables des autres entités publiques et des entreprises privées nationales	506
A.	Le développement de la comptabilité générale d'un point de vue interne marquée par l'importance accordée aux comptes de résultat	507
1.	L'originalité du plan comptable général face aux normes comptables internationales	507
2.	Une comptabilité générale publique assimilée au plan comptable général	511
B.	Des exigences similaires en matière de comptabilité analytique	514
1.	Les exigences d'une comptabilité analytique dans la perspective d'une meilleure gestion des coûts	514
2.	La reprise des exigences de la comptabilité privée dans la comptabilité publique	518

Section 2. L'assimilation totale incompatible dans la gestion de la charge fiscale pesant sur les biens des personnes publiques 523

§ 1.	L'assimilation impossible des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la charge fiscale par des moyens internes	523
A.	L'assimilation introuvable des personnes publiques et privées dans l'organisation de la maîtrise interne de leur charge fiscale	523
1.	L'intégration des préoccupations de gestion de la charge fiscale au sein des organisations privées	524
2.	L'absence d'assimilation fonctionnelle des organisations publiques et privées	526
B.	Les divergences de conception du contrôle de gestion	529
1.	L'usage du contrôle de gestion par les personnes privées dans une perspective de performance fiscale	530
2.	L'usage différencié du contrôle de gestion par les personnes publiques	533
§ 2.	L'assimilation totale impossible des personnes publiques aux personnes privées dans la maîtrise de la charge fiscale par l'usage moyens externes	537
A.	Des contraintes similaires quant aux prestataires	538
1.	L'usage des contrats de recherche d'économies	538
2.	Le respect identique des conditions tenant au partenaire	540
B.	Des contraintes supplémentaires pour les personnes publiques	543
1.	La soumission des conventions de recherche d'économies fiscales au droit de la commande publique	544
2.	La responsabilité encourue spécifiquement par les ordonnateurs publics face aux conventions de recherche d'économies fiscales	548

CONCLUSION DU TITRE 2..... 553

CONCLUSION DE LA PARTIE 2..... 557

CONCLUSION	559
BIBLIOGRAPHIE	563
INDEX.....	623
TABLE DE JURISPRUDENCE	625
TABLE DES MATIERES	637