

**L'ASSUJETTISSEMENT
À LA FISCALITÉ DIRECTE
DES ÉTABLISSEMENTS
D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE RECHERCHE**

PARUS DANS LA MÊME COLLECTION

LE PATRIMOINE IMMOBILIER DES UNIVERSITÉS

GUIDE DE L'AIDE À L'AUTODIAGNOSTIC POUR LA MISE EN ŒUVRE D'UNE POLITIQUE IMMOBILIÈRE
(AVRIL 2000)

POUR UNE POLITIQUE DE L'ENCADREMENT DANS LES UNIVERSITÉS

(JUIN 2000)

GÉRER LES RESSOURCES HUMAINES DANS LES UNIVERSITÉS

(JANVIER 2001)

LA GESTION DES IMMOBILISATIONS DANS LES UNIVERSITÉS ET LES ÉTABLISSEMENTS

GUIDE MÉTHODOLOGIQUE D'AIDE À L'ÉLABORATION DE L'INVENTAIRE
(JUILLET 2001)

MODERNISER LA SCOLARITÉ ET LA VIE DE L'ÉTUDIANT

GUIDE D'AUTO-ÉVALUATION
(AOÛT 2001)

L'ACCUEIL DES NOUVEAUX PERSONNELS DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR

(JUIN 2002)

LE GUICHET UNIQUE D'ACCUEIL

EXPÉRIENCES ET PRÉCONISATIONS DANS L'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
(JUIN 2003)

LA TVA

DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

ÉLÉMENTS DE COMPRÉHENSION
(MARS 2004)

LE BILAN SOCIAL

DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

(MAI 2004)

LE CODE DES MARCHÉS PUBLICS 2004

GUIDE D'AIDE À L'ORGANISATION DE L'ACHAT
(JUIN 2004)

LA GESTION FINANCIÈRE

DES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

VADE-MECUM
(OCTOBRE 2004)

LES DOSSIERS DE L'AGENCE

**L'ASSUJETTISSEMENT
À LA FISCALITÉ DIRECTE
DES ÉTABLISSEMENTS
D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR
ET DE RECHERCHE**

**PRINCIPALES RÈGLES
À METTRE EN ŒUVRE**



JUILLET 2005

AVANT-PROPOS

Parallèlement à leur assujettissement à la TVA, pièce maîtresse de la fiscalité indirecte, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche doivent, depuis le 1^{er} janvier 2003, satisfaire les obligations propres à la fiscalité directe au regard de leurs activités concurrentielles.

La mise en œuvre de ce nouveau cadre fiscal s'accompagne de difficultés certaines en termes de gestion, d'organisation, et nécessite des compétences adéquates au sein des établissements. D'autant que les règles afférentes à la fiscalité directe obéissent à des schémas de raisonnement distincts de ceux qui prévalent en matière de TVA, impôt plus familier pour les établissements.

Cela étant, même si de prime abord l'idée ne s'impose pas à l'esprit, l'introduction d'un nouveau dispositif fiscal paraît devoir être regardée dans le paysage universitaire, non comme une sujétion supplémentaire mais plutôt comme un levier autorisant une action efficiente sur la conduite des missions menées par un établissement.

En effet, cette fiscalisation s'articule *de facto* avec un ensemble d'éléments inhérents au cadre universitaire et à ses évolutions. Pour s'en convaincre, il suffit, par exemple, de se pencher quelque peu sur les objectifs de la LOLF, sur le contexte réglementaire des marchés publics ou même, tout simplement, sur le corpus comptable.

Si l'on ajoute que la fiscalisation, avec les incidences financières qui lui sont liées, soulève la question de la sécurité juridique des opérations concernées ainsi que celle de la nécessité de poser clairement les jalons de la propriété intellectuelle dans tout contrat de recherche, on s'aperçoit qu'elle ne fait qu'apporter un calque sur des sujets dont l'intérêt est, en tout état de cause, manifeste pour les établissements.

Formulé autrement, la fiscalisation nouvelle des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche contribue aux progrès de leur gestion en permettant d'améliorer le respect des normes comptables, d'avoir une meilleure connaissance des activités, notamment à l'aune du calcul des coûts complets, ce qui vient renforcer la professionnalisation en ce domaine pour construire, orienter et développer une politique de valorisation des travaux exécutés par un établissement.

Aussi, en répondant aux obligations qui s'attachent à la fiscalisation, il ne semble pas déraisonnable d'avancer qu'un établissement s'ouvre une fenêtre sur sa gestion.

Abordée comme tel, la fiscalité concourt donc à apporter un éclairage significatif à une équipe de direction pour effectuer des choix politiques ou, si l'on préfère, pour se doter d'éléments pertinents pour le pilotage de l'établissement.

Le présent dossier de l'AMUE, qui s'inscrit dans ce registre, n'a pas pour objet – et il rejoint sur ce point celui du document portant sur la TVA que l'Agence a d'ores et déjà publié dans sa collection en mars 2004 – de présenter de manière exhaustive la fiscalité directe. Son ambition première est d'offrir aux établissements un canevas autorisant, autant que faire se peut, une prise en main des cartes essentielles de cette matière, tout spécialement au regard de l'impôt sur les sociétés, afin d'étayer toute réflexion engagée quant aux évolutions auxquelles les EPSCP sont actuellement confrontés pour ce qui concerne leur gestion.

Michel GUILLON

Directeur de l'AMUE

AVERTISSEMENT

Depuis le 1^{er} janvier 2003, les établissements à caractère scientifique, culturel et professionnel sont passibles de l'impôt sur les sociétés. Cette nouvelle imposition pour les EPSCP, aussi importante que soit sa place dans le cadre fiscal qui leur est imposé par la réglementation à compter de cette date, constitue seulement l'un des volets de la fiscalité directe.

En effet, outre une analyse au regard de l'impôt sur les sociétés pour les différentes activités qu'ils accomplissent, les EPSCP doivent également s'interroger désormais en matière de taxe professionnelle ou encore sur d'autres impôts directs locaux et les taxes qui leur sont assimilées. Qui plus est, ces matières fiscales, nouvelles pour eux, ne sont pas sans présenter certains frottements avec les règles prévues par la comptabilité publique pour lesquels il convient de connaître les effets.

Assurément, l'entrée dans la fiscalité directe doit conduire les EPSCP à s'approprier de nouveaux schémas de raisonnement pour être en mesure de faire face à leurs nouvelles obligations fiscales ; d'autant que les différents impôts directs concernés, de même que la taxe sur la valeur ajoutée à laquelle sont aussi assujettis les établissements, présentent des caractéristiques qui ne sont pas uniformes.

À l'évidence, cet état de choses accroît la difficulté de la tâche.

Le présent document a pour objectif majeur d'apporter aux personnels intéressés des EPSCP des éléments éclairants pour la réussite de la démarche à adopter en vue de maîtriser les règles essentielles régissant les principaux impôts directs dans le champ d'application desquels leurs activités peuvent se trouver placées.

C'est la raison pour laquelle, il a été pris parti d'y exposer, non pas tout ce qui peut caractériser un impôt donné, mais de souligner seulement, dans le souci d'éviter de noyer le lecteur, les grands traits s'attachant à cet impôt aux fins de permettre de comprendre d'une part les causes de l'assujettissement des EPSCP et, d'autre part, les modalités de l'imposition. Il s'agit donc avant tout d'un document destiné à rendre accessibles, à des non spécialistes exerçant au sein des EPSCP, les principaux rouages

à connaître de la fiscalité directe. À cet égard, l'AMUE souligne l'efficacité et le pragmatisme dont Thierry BENOIT et Serge BOURGINE, chargés de domaine finances à l'Agence, ont su faire preuve, en s'appuyant sur les compétences des établissements, dans le cadre de la conception et de la rédaction du présent dossier.

S'agissant de points de détail, toute personne souhaitant les aborder ne peut qu'être invitée à se reporter aux ouvrages susceptibles de répondre à cette attente.

Bien entendu, s'offre aussi la possibilité d'utiliser l'adresse électronique que l'AMUE a créée tout spécialement pour recueillir les questions afférentes à la fiscalité dans son ensemble : **fiscalite@amue.fr**.

Il est ajouté qu'un dossier Internet disponible sur le site de l'Agence, consacré à la valorisation des opérations marchandes et comportant une rubrique dédiée à la fiscalité, peut être consultée en vue de recueillir des précisions propres à ce domaine.

L'objet de ce dossier est, en effet, de permettre à la communauté universitaire d'avoir recours à un gisement d'informations en mutualisant les réponses apportées aux questions posées au moyen de l'adresse électronique visées ci-dessus et en y faisant figurer un corpus spécifique à chacun des impôts dont peut être redevable un EPSCP. C'est pourquoi, outre un clin d'œil à la communauté scientifique, ledit dossier se dénomme « GEINOME » pour Gisement d'Échanges et d'INformations sur les Opérations Marchandes des Établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

Enfin, les développements qui suivent ne peuvent, évidemment, en aucun cas, être mis en avant pour interpréter, et a fortiori contredire, les textes législatifs et réglementaires ainsi que la doctrine administrative exposés dans la documentation officielle de l'Administration fiscale (instructions publiées au *Bulletin officiel des impôts* et reprises dans la « DB », Documentation de base administrative) et de la Direction de la comptabilité publique (publications au *Bulletin officiel de la comptabilité publique*). Cela est tout particulièrement vrai pour les notes et observations de l'AMUE sur un thème précis.

INTRODUCTION

Le présent dossier accorde la place la plus importante à la présentation de l'impôt sur les sociétés (IS) au regard de l'environnement particulier des EPSCP. Le choix d'une telle architecture tient au fait tout d'abord que, contrairement à la TVA, l'autre grand impôt commercial auquel sont assujettis les EPSCP et pour lequel l'AMUE a d'ores et déjà dispensé l'an passé une action de formation, l'administration fiscale n'a publié, à ce jour, aucune instruction apportant des commentaires au sujet des règles d'IS à mettre en œuvre par lesdits établissements. Il est donc apparu particulièrement nécessaire de donner un éclairage en ce dernier domaine.

Mais, à vrai dire, ce choix porte en filigrane un double objectif :

- en premier lieu, mettre en relief les enjeux financiers qui s'attachent à l'IS pour les établissements, ce qui ne peut que conduire à mettre à la disposition du lecteur – qui est, faut-il le rappeler, tout particulièrement ciblé – des éléments lui permettant d'être convaincu que la notion de lucrativité est l'élément pivot dans le raisonnement à suivre pour cet impôt et qu'il convient dès lors de la maîtriser sous tous ses aspects. Au demeurant, les connaissances acquises en IS sur ce point trouveront également à s'appliquer en matière de taxe professionnelle puisque les deux impôts ont un champ d'application commun ;
- en second lieu, donner à ce même lecteur toutes les informations nécessaires à une bonne compréhension des règles de comptabilité privée à appliquer, lesquelles sont susceptibles de bouleverser, peu ou prou, les pratiques des EPSCP dégagées à l'aune des principes de la comptabilité publique. Ce volet mérite d'autant plus d'attention que, à n'en pas douter, les EPSCP n'échapperont pas aux nouvelles règles comptables issues des règlements du Conseil national de la comptabilité, au titre desquelles des précisions sont apportées en l'occurrence en caractères de couleur orange pour mieux les distinguer.

Eu égard à la ligne conductrice ainsi retenue, il est proposé d'examiner successivement :

➤ **L'impôt sur les sociétés**

Après avoir vu ses généralités, nous préciserons :

- son champ d'application. Cette première partie permettra notamment de définir les activités à caractère lucratif des EPSCP ;
- la détermination du résultat fiscal. Cette question donnera lieu à un exposé des règles de comptabilité privée à appréhender. À l'appui de cette rubrique, de nombreux développements figurent dans le CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES, spécialement pour ce qui concerne l'élaboration de la liasse fiscale ;
- les modalités particulières de son paiement.

➤ **La taxe professionnelle**

Il ne s'agira pas d'examiner en détail cet impôt local, mais seulement de procéder à sa présentation à grands traits.

➤ **Les taxes foncières et les taxes assimilées aux impôts directs locaux**

La présentation sera ici des plus sommaires.

Afin de permettre au lecteur d'approfondir, s'il l'estime nécessaire, certains points développés dans ce guide, il est fait référence aux articles du Code général des impôts, aux instructions fiscales publiées au Bulletin officiel des impôts, à la documentation administrative dite documentation de base et, enfin, à la jurisprudence.

De surcroît, à l'appui du présent document, le lecteur trouvera un CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES comprenant des éléments d'information complémentaires sur certains des domaines examinés. Des précisions sont, en particulier, apportées à propos de l'établissement de la liasse fiscale et de la déclaration de résultat.

TABLE DES SIGLES UTILISÉS DANS LE PRÉSENT DOCUMENT

BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BOI	Bulletin officiel des impôts
BPTF	Biens passibles de la taxe foncière
CAA	Cour administrative d'appel
CCI	Chambre de commerce et d'industrie
CDI	Centre des impôts
CE	Conseil d'État
CGI	Code général des impôts
CJCE	Cour de justice des communautés européennes
DLF	Direction de la législation fiscale
Doc. adm.	Documentation de l'administration fiscale (encore appelée DB pour documentation de base)
EBM	Équipements et biens mobiliers
EPIC	Établissements publics de coopération intercommunale
EPESR	Établissement public d'enseignement supérieur et de recherche
EPSCP	Établissement public à caractère scientifique, culturel et professionnel
GEINOME	Gisement d'échanges et d'informations sur les opérations marchandes des EPESR (dossier internet de l'AMUE)
IFA	Imposition forfaitaire annuelle
IS	Impôt sur les sociétés
SAIC	Service d'activités industrielles et commerciales
TEOM	Taxe d'enlèvement des ordures ménagères
TFPB	Taxe foncière sur les propriétés bâties
TFPNB	Taxe foncière sur les propriétés non bâties
TP	Taxe professionnelle
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
VL	Valeur locative
VLC	Valeur locative cadastrale

SOMMAIRE

QU'EST-CE QUE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ? 15

1. IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : CHAMP D'APPLICATION 21

A. PRINCIPES	23
1. Exercice d'une activité lucrative par un établissement public	23
2. Absence d'activité lucrative accomplie par un établissement public	27
B. SORT DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE	29
1. Un assujettissement de l'ensemble de leurs revenus d'activités sur le plan des principes ..	29
2. Un régime favorable	29
C. APPRÉCIATION DU CONCEPT DE LUCRATIVITÉ AU REGARD DES ACTIVITÉS EXERCÉES PAR LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE ..	35
1. Critères à utiliser pour distinguer les catégories d'activités et définir leur caractère lucratif ..	35
2. La rédaction des contrats détermine leur régime fiscal	43
D. FICHE RELATIVE À L'ACTIVITÉ ÉDITORIALE PROBLÉMATIQUE AU REGARD DE LA NOTION DE LUCRATIVITÉ	45

2 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL 47

A. LA PÉRIODE D'IMPOSITION	49
B. DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE	49
1. Les EPSCP sont placés dans une situation particulière au regard de certains des biens utilisés au titre de leurs activités	53
2. Les observations paraissant devoir être formulées au regard de l'impôt sur les sociétés ..	54
3. Cas des immeubles n'ayant pas fait l'objet d'un transfert d'attribution	55
2. Les conséquences fiscales de l'inscription d'un bien à l'actif du bilan	56
C. LE PRINCIPE FISCAL DÉGAGÉ PAR LA JURISPRUDENCE DE LA DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE	61
1. Le principe consacré en comptabilité commerciale	61
2. Conséquences fiscales pour les établissements	62
D. RÈGLES APPLICABLES AUX OPÉRATIONS COURANTES : PRODUITS DE GESTION COURANTE ET FRAIS GÉNÉRAUX	77
1. Les produits d'exploitation	77
2. Les charges d'exploitation	78
E. DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL	80
1. Les corrections positives	80
2. Les corrections négatives	81
3. La production d'une déclaration de résultat	83

3 IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : PAIEMENT 87

A. L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (IS)	89
1. Versements spontanés au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003	89
2. Versements spontanés au titre de l'exercice à clôturer le 31 décembre d'une année N postérieure à 2003	89

B. LES CONTRIBUTIONS ADDITIONNELLES	95
1. La contribution de 3%	95
2. La contribution sociale de 3,3%	96
C. L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE (IFA)	97

4 TAXE PROFESSIONNELLE

A. GÉNÉRALITÉS	102
B. CHAMP D'APPLICATION	103
1. Principes	103
2. Situation des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel	105
C. DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION	110
1. La période de référence	110
2. L'imposition des immobilisations corporelles	111
3. Calcul de la base brute d'imposition	112
4. La base nette taxable	116
D. ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION	118
1. Le lieu d'imposition	118
2. Le principe de l'annualité	119
3. Les obligations déclaratives	119
E. MONTANT DE L'IMPOSITION OU LE CALCUL DES COTISATIONS DE TP	122
1. La cotisation minimum	122
2. La cotisation de péréquation	125
3. Les dégrèvements de TP	126
4. Les crédits de TP	128
F. LE RECOUVREMENT DE LA TP	129

5 TAXES FONCIÈRES, TAXES ASSIMILÉES AUX IMPÔTS DIRECTS LOCAUX ET CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS

A. TAXES FONCIÈRES	132
1. La taxe foncière sur les propriétés bâties	132
2. La taxe foncière sur les propriétés non bâties	134
B. TAXES ASSIMILÉES AUX IMPÔTS DIRECTS LOCAUX	135
1. Les taxes spéciales d'équipement	135
2. La taxe pour frais de chambres d'agriculture	136
3. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM)	136
4. La taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie (CCI)	137
5. La taxe pour frais de chambres de métiers	138
C. CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS	138
1. Champ d'application	138
2. Assiette et taux	140
3. Modalités déclaratives et de recouvrement	140

REMERCIEMENTS

QU'EST-CE QUE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS ?

Avant d'aborder précisément le droit fiscal et plus particulièrement l'impôt sur les sociétés (IS en abrégé), il paraît utile, pour en comprendre l'économie générale et les particularités, de s'arrêter quelques instants sur des notions propres au droit des sociétés. Il convient, en particulier, de savoir que le droit des sociétés opère, en premier lieu, une distinction fondamentale entre :

- d'une part, l'entreprise individuelle, laquelle ne dispose pas de la personnalité juridique ;
- d'autre part, les sociétés qui, elles, possèdent une personnalité morale.

Il doit être également connu que le droit des sociétés effectue une seconde distinction entre :

- les sociétés de personnes fondées sur l'*intuitu personae*, dont l'une des caractéristiques est la responsabilité illimitée des associés ;
- les sociétés de capitaux pour lesquelles la personne de chaque associé compte moins que les capitaux que celui-ci apporte et qui se caractérisent par une responsabilité des associés limitée au montant de leurs apports respectifs (les apports sociaux).

S'appuyant sur cette dichotomie, le droit fiscal procède également à une distinction sous-tendue par la notion de personnalité fiscale.

En effet, l'impôt sur les sociétés s'applique aux seules entreprises auxquelles le droit fiscal reconnaît une pleine personnalité fiscale dans la mesure où celles-ci exercent une activité lucrative, longtemps regardée comme une activité au moyen de laquelle elles peuvent se procurer un gain ou, si l'on préfère, dégager des profits, mais dont la définition, depuis la fin des années 1990, a largement évolué dans certaines situations ainsi que nous le verrons dans le présent dossier. Il convient d'ajouter qu'il importe peu qu'une telle activité soit de nature commerciale, industrielle, artisanale ou non commerciale.

C'est pourquoi, le droit fiscal ne prend pas en compte la société de personnes comme sujet de droit fiscal à part entière.

En effet, il considère que les associés d'une société de personnes sont dans la même situation qu'un exploitant individuel du fait que, dans les deux cas, la responsabilité pécuniaire – de l'associé ou de l'exploitant – s'étend sur l'ensemble des biens personnels et professionnels. Par suite, seuls les associés sont assujettis, à l'impôt sur le revenu (dans la catégorie du revenu catégoriel « bénéfices industriels et commerciaux » [BIC] si l'activité est à caractère industriel ou commercial), tout comme l'exploitant individuel.

Autrement dit, il n'y a pas d'imposition au nom de la société.

En revanche, en harmonie avec le droit des sociétés, le droit fiscal reconnaît la pleine personnalité fiscale aux sociétés de capitaux dès lors que la responsabilité des associés est limitée au montant de leurs apports en société. Corrélativement, la société est passible, en son nom et en fonction des résultats qu'elle dégage, d'un impôt qui lui est propre, à savoir l'impôt sur les sociétés.

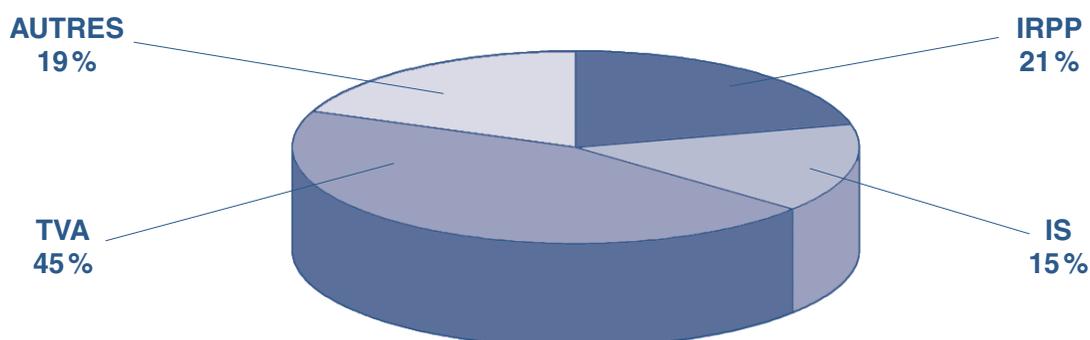
Le CGI (art. 206.1) énumère les entreprises passibles de l'IS quel que soit leur objet (sauf si bien sûr une exonération est prévue par la réglementation). Il s'agit :

- des sociétés de capitaux, c'est-à-dire principalement les sociétés anonymes (auxquelles sont assimilées les sociétés par actions simplifiées) ;
- des sociétés en commandite par actions ;
- des sociétés à responsabilité limitée ;
- des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée si l'associé unique est une personne morale ;
- des établissements publics ;
- des organismes de l'État jouissant de l'autonomie financière ;
- des organismes des départements et des communes ;
- et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (certaines associations, par exemple¹).

Il peut s'agir également de sociétés formulant une option pour leur assujettissement à l'IS (CGI, art. 206.3). Sont concernées :

- les sociétés en nom collectif ;
- les sociétés civiles mentionnées à l'article 8 du CGI² ;
- les sociétés en commandite simple ;
- les sociétés en participation ;
- les entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée si l'associé unique est une personne physique.

Sur le plan historique et budgétaire, il faut savoir que l'IS fut créé par le décret-loi du 9 décembre 1948 et que son poids est relativement réduit dans la structure des recettes fiscales nettes de l'État. En effet, ce poids est égal à environ 15 % contre 21 % pour l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) et 45 % pour la TVA.



¹ Le régime fiscal des associations est défini dans deux instructions publiées au Bulletin officiel des impôts sous les références 4 H-5-98 et 4 H-1-99. Celles-ci peuvent être consultées sur le site : impots.gouv.fr (documentation/accéder à la base documentaire ou à la documentation fiscale/recherche avancée/bulletins officiels des impôts/recherche par référence/4FE).

² Les sociétés civiles sont en tout état de cause passibles de l'IS lorsqu'elles revêtent la forme d'une société de capitaux ou lorsqu'elles réalisent une activité industrielle ou commerciale au sens des dispositions des articles 34 et 35 du CGI (CGI, art. 206.2).

Il faut ajouter que, contrairement à la TVA (cf. le dossier intitulé *LA TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE*), l'IS n'est pas un impôt communautaire.

En effet, si la fiscalité indirecte nécessite un haut niveau d'harmonisation parce qu'elle touche à la libre circulation des marchandises et à la libre prestation des services, il n'en va pas de même de la fiscalité directe, raison pour laquelle, au demeurant, le traité instituant la Communauté européenne (traité CE) ne prévoit pas spécifiquement l'alignement des impôts directs. Certains aspects de la fiscalité directe ne nécessitent en fait aucune harmonisation ou coordination et sont laissés entièrement à l'appréciation des États membres, conformément au principe de subsidiarité.

Certes, la situation est quelque peu différente lorsque la fiscalité directe a une incidence sur les quatre libertés inscrites dans le traité CE (libre circulation des marchandises, des personnes, des services et des capitaux) ainsi que le droit d'établissement des personnes et des entreprises et les dispositions nationales en matière de fiscalité directe doivent respecter ces libertés fondamentales.

Mais, pour autant, les régimes applicables en fiscalité directe n'ont jamais été harmonisés dans la Communauté même s'il faut relever que la CJCE a été saisie, au cours de la dernière décennie, de nombreuses affaires mettant en jeu la compatibilité de règles nationales de fiscalité directe avec le droit communautaire et que dans la majorité des cas ces règles ont été jugées contraires au traité CE. Pour la Cour, si la fiscalité directe s'inscrit dans le cadre de la compétence exclusive des États membres, il n'en demeure pas moins que ces mêmes États doivent l'appliquer dans le respect du droit communautaire.

Cette jurisprudence fiscale ne recevant pas un écho favorable au regard d'un rapprochement des législations nationales, les progrès pouvant être comptabilisés en ce domaine ne sont rien de plus en fait qu'une réponse partielle à des situations spécifiques, telles que la double imposition ou les activités économiques transfrontalières.

Qui plus est, la fiscalité est l'un des domaines des politiques communautaires dans lequel le Conseil des ministres ne peut adopter de mesures législatives qu'à l'unanimité. De ce fait, l'adoption de mesures en la matière s'est avérée difficile.

On peut citer néanmoins les décisions suivantes :

- le 1^{er} décembre 1997, le Conseil est parvenu à adopter un « paquet fiscal » de mesures destinées à combattre la concurrence fiscale dommageable qui comprend en particulier un code de conduite dans le domaine de la fiscalité des entreprises. L'ambition de ce « paquet » est de s'attaquer à la concurrence fiscale dommageable et d'éliminer un certain nombre de distorsions affectant le marché unique.
- le 23 octobre 2001, la Commission a adopté une communication intitulée *Vers un marché intérieur sans entraves fiscales. Une stratégie pour permettre aux entreprises d'être imposées sur la base d'une assiette consolidée de l'IS couvrant l'ensemble de leurs activités dans l'Union européenne* ;
- le 24 novembre 2003, la Commission a adopté une communication intitulée *Un marché intérieur sans obstacles liés à la fiscalité des entreprises : réalisations, initiatives en cours et défis restants*.

Le Parlement européen considère, quant à lui (résolution de mars 2002), qu'il faut se diriger vers une « assiette d'imposition commune », c'est-à-dire vers de nouvelles règles communautaires harmonisées, parallèles aux règles nationales, que les entreprises européennes auraient la faculté d'adopter ou non.

Enfin, Frits Bolkestein, commissaire européen chargé de la fiscalité, s'est récemment exprimé en faveur d'une harmonisation de l'assiette de l'IS en vue de remédier au dumping fiscal³. L'objectif est de faire coïncider un calcul harmonisé de l'assiette fiscale avec l'harmonisation comptable suivant laquelle, les sociétés européennes vont devoir, à compter du 1^{er} janvier 2005, appliquer uniformément des normes européennes de comptabilité.

Ces précisions étant apportées, il convient de s'arrêter quelque peu sur les établissements publics pour mettre en avant que ceux-ci sont passibles de plein droit de l'IS. Aussi, paraît-il utile d'étudier maintenant à grands traits les modalités générales d'application de l'IS à ce type d'organismes puis de faire ressortir plus précisément les particularités propres aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche (EPESR).

À cet effet, nous préciserons successivement le champ d'application de l'IS au regard de l'environnement des EPSCP, la détermination du résultat fiscal et le paiement de cet impôt, des contributions assises sur ce même impôt et de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA).

³ Entretien accordé au quotidien *Le Monde* et figurant dans l'édition du 21 février 2004.

PREMIÈRE PARTIE

**IMPÔT
SUR LES SOCIÉTÉS :
CHAMP D'APPLICATION**

À titre liminaire, il convient, pour une bonne compréhension de ce qui suit, de préciser qu'une distinction doit être opérée entre la notion d'activité (cf. ci-dessous le 1 du A), laquelle peut être non lucrative ou lucrative, et celle de revenus (cf. ci-dessous le 2 du A) dont certains peuvent être rattachés non pas à une activité, lucrative ou non, mais exclusivement à la gestion d'un patrimoine distinct des activités de ce type ou dit autrement d'un patrimoine que l'on peut qualifier de non professionnel.

Cela dit, il faut savoir, sur le plan des principes, que l'exercice par un établissement public d'au moins une activité lucrative suffit à le rendre passible de l'impôt sur les sociétés (IS) au titre de l'ensemble de ses activités. Cette unique activité lucrative vient en quelque sorte contagionner les autres activités réalisées.

Appliquée aux établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, cette règle aurait notamment pour effet de faire entrer la formation initiale dans le champ d'application de l'IS.

Afin de pallier cet inconvénient, l'administration fiscale admet, cependant, que les organismes développant une activité lucrative puissent, sous certaines conditions, ne pas soumettre aux impôts commerciaux leurs activités non lucratives exercées concurremment dès lors que ces dernières demeurent dissociables de ladite activité lucrative.

Ainsi, les établissements peuvent soustraire certaines de leurs opérations telles que l'enseignement, réputées non lucratives, de l'assujettissement à l'IS.

Ces deux points font l'objet de l'étude exposée ci-après. Il sera ensuite précisé les règles issues de l'analyse menée par la Direction de la législation fiscale pour l'appréciation du concept de lucrativité des diverses activités exercées par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche.

A.

PRINCIPES

1. EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ LUCRATIVE PAR UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC

Un établissement public se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif est placé sous le régime de l'article 206.1 du CGI (application des règles et taux de droit commun de l'IS). Il en résulte que l'ensemble de ses activités entre, en principe, dans le champ de l'IS lorsqu'il accomplit au moins une activité lucrative.

En outre, dans un cadre plus large que celui du seul impôt sur les sociétés, l'article 1654 du CGI pose le principe que les établissements publics, les exploitations industrielles ou commerciales de l'État ou des collectivités locales, les organismes ou groupements de répartition, de distribution ou de coordination créés sur l'ordre ou avec le concours ou sous le contrôle de l'État ou des collectivités locales doivent acquitter, dans les conditions du droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations.

Explicitant ce principe, l'article 165.1 de l'annexe IV au CGI précise que, nonobstant toutes dispositions contraires, les établissements publics ayant un caractère industriel ou commercial sont passibles de tous les impôts directs et taxes assimilées applicables aux entreprises privées similaires.

Cela étant, il est à noter que la nature industrielle et commerciale des activités d'un établissement public ne saurait être déduite de sa seule forme juridique. Ainsi, le tribunal des conflits a décidé dans un arrêt du 23 novembre 1959 que l'Office national interprofessionnel des céréales (ONIC) est un établissement public à caractère administratif dont les activités peuvent néanmoins être commerciales donc lucratives.

En théorie, le champ d'application de l'impôt sur les sociétés est donc indépendant du statut ou de la qualification juridique⁴ des établissements en cause, du but qu'ils poursuivent ainsi que de la nature des revenus dont ils jouissent. En d'autres termes, cet impôt peut, sous réserve d'exemptions particulières expresses, concerner les établissements publics disposant d'un patrimoine distinct de celui des institutions administratives territoriales, et ceci quelle que soit leur fonction (gestion d'une entreprise industrielle ou commerciale, accomplissement de tâches administratives ou d'intérêt général, représentation des intérêts socio-professionnels auprès des pouvoirs publics).

⁴ Ainsi, le caractère industriel et commercial d'un service public ou d'un établissement public ne constitue qu'une présomption simple de la lucrativité des activités exercées. Cette dernière doit donc être appréciée au regard des conditions de fonctionnement de l'organisme et des caractéristiques de l'activité exercée. Il s'ensuit qu'un établissement public revêtant un caractère industriel et commercial en vertu de dispositions législatives ou réglementaires peut *de facto* réaliser des activités non lucratives.

1.1 Présentation générale de la notion de lucrativité applicable aux établissements publics

Il apparaît, au vu de la documentation fiscale de l'administration, que l'exercice d'une profession industrielle, commerciale ou non commerciale de nature à procurer un gain suffit à traduire le caractère lucratif de l'activité, lequel est alors réputé s'étendre aux revenus fonciers, mobiliers et agricoles qui peuvent s'y rattacher (force attractive de l'art. 206.1 du CGI; cf. Doc. adm., série 4 H-1161, n°1 et suivants, 1^{er} mars 1995).

Ces derniers revenus échappent, toutefois, aux règles de droit commun s'ils peuvent, dans les faits, ne pas être rattachés à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (mise en œuvre du régime d'imposition atténuée à l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 219 bis du CGI) ou s'avérer être indissociables d'une activité non lucrative (cf. infra le point 2), ce qui présuppose que l'on peut distinguer très précisément l'activité lucrative et l'activité non lucrative⁵.

En conséquence, la situation fiscale des établissements publics au regard de l'impôt sur les sociétés – et corrélativement au regard de l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés – doit s'apprécier non pas par référence à leur statut juridique, mais par rapport à la réalité des activités qu'ils exercent.

Dans les faits, un même établissement public peut être constitué en vue d'atteindre plusieurs buts distincts et se livrer, pour ce faire, à des activités dont les unes sont purement administratives alors que d'autres ont un caractère industriel et commercial⁶.

Au regard du droit fiscal, il convient non pas de s'attacher à l'activité principale mais d'envisager séparément l'activité administrative et l'activité industrielle et commerciale afin d'apprécier si cette dernière revêt un caractère lucratif (cf. le renvoi 5).

Par exemple, une chambre de commerce et d'industrie (CCI) qui se livre à l'exploitation d'un aéroport réalise de ce fait des opérations lucratives. En revanche, tel n'est pas le cas lorsqu'elle effectue auprès des pouvoirs publics la représentation des intérêts des commerçants et des industriels.

Le caractère lucratif de l'activité exercée par les établissements publics est donc, en principe, lié directement et uniquement à la nature de cette activité. Il s'ensuit que ce caractère doit être apprécié en lui-même et non pas en considération de l'affectation finalement donnée aux profits réalisés.

Pour revenir à l'exploitation d'un aéroport par une CCI, il y a lieu de noter que le Conseil

⁵ Il est à noter que, dans l'instruction 4 H-1-99 (n°16) relative aux associations sans but lucratif, il est précisé que «la seule complémentarité d'une activité lucrative et d'une activité non lucrative n'est pas de nature à remettre en cause la non lucrativité de cette dernière dès lors que les deux activités sont de nature effectivement distinctes». Il en va différemment s'il ressort des circonstances de fait que l'activité non lucrative a pour objet principal le développement d'une clientèle ou l'accroissement des résultats de l'activité lucrative.

Toutefois, l'administration fiscale admet que deux activités ayant un objet commun puissent être considérées comme dissociables lorsqu'elles s'adressent à des publics différents et que parallèlement les moyens et les modalités d'exploitation relatifs à chacune des activités sont totalement distincts de manière permanente.

Ex. : activité unique d'accueil, d'une part d'un public en difficulté dans un village de vacances et, d'autre part, d'un public indifférencié dans d'autres locaux de type hôtelier.

⁶ Sur le plan du droit administratif, chacune de ces activités est soumise au régime juridique correspondant à sa nature propre (Tribunal des conflits, arrêt du 10 février 1949). Toutefois, c'est l'activité principale de l'établissement qui détermine son caractère administratif ou industriel et commercial (CE, arrêt du 16 novembre 1956, Union syndicale des industries aéronautiques).

La détermination du caractère industriel et commercial d'un service public repose sur la prise en considération de trois critères :

- objet du service (est-il de dégager ou non des bénéfices?) ;
- origine des ressources (prix ou taxe?) ;
- modalités de fonctionnement (sont-elles proches, ou non, de celles que l'on rencontre au sein d'une entreprise?).

d'État, section du contentieux, dans un arrêt du 8 mars 1968 (req. n° 58649), a fait application de cette règle fiscale.

Après avoir rappelé que les opérations lucratives au sens de l'article 206-1 du CGI s'entendent de celles qui sont de nature à engendrer des profits, celui-ci a indiqué que les obligations auxquelles est soumis un établissement public (porter les excédents dégagés par l'exploitation à un fonds de réserve ne pouvant servir qu'au remplacement ou à l'amélioration des équipements devant revenir à l'État en fin de concession), si elles restreignent les conditions d'emploi desdits excédents, ne lui ôtent pas tout droit d'en disposer. Accessoirement, la Haute Assemblée a confirmé le principe de la séparation des activités énoncé ci-dessus en faisant valoir que la charge de l'impôt sur les sociétés ne devait pas être supportée en l'occurrence par la CCI en tant qu'établissement public administratif et sur le patrimoine correspondant, mais en qualité de concessionnaire de l'exploitation de l'aéroport.

Les règles qui viennent d'être exposées ressortent de la documentation administrative ainsi que nous l'avons déjà précisé. Cela étant, à l'évidence, l'approche de l'administration fiscale a sensiblement évolué à la fin des années 1990 en matière de lucrativité, c'est-à-dire postérieurement à la dernière mise à jour de ladite documentation. Cette évolution peut s'observer lorsque l'on consulte les documents que l'administration a d'ores et déjà publiés en ce domaine.

Au demeurant, il est à noter que la CAA de Lyon a jugé, dans un arrêt du 27 décembre 2002 (n° 97-2088 et 97-2089, SCI de Polygone), qu'une SCI effectuant des opérations de gestion de trésorerie pour le compte de ses associés exerce une activité d'entremise de nature commerciale alors même qu'elle n'en retire aucun profit. Par suite, cette société est passible de l'IS, en application de l'article 206-2 du CGI, ainsi que de la taxe professionnelle (cf. également CE, 05/03/1999, n° 155 975).

C'est pourquoi, s'agissant des établissements publics, il paraît nécessaire de raisonner, *mutatis mutandis*, en s'appuyant sur les documents venant d'être visés même si ceux-ci ne les concernent pas de prime abord. Ce faisant, on est amené à dégager un certain nombre de règles pratiques qu'il nous faut maintenant présenter.

1.2 Appréciation pratique du caractère lucratif d'une activité d'un établissement public

Il paraît nécessaire de préciser, tout d'abord, que les règles pratiques qu'il convient de mettre en œuvre pour apprécier le caractère lucratif ou non des activités des établissements publics sont sous-tendues par l'objectif d'éviter des distorsions de concurrence et de garantir le respect du principe d'égalité devant les charges publiques.

Corrélativement, il est possible de considérer que sont lucratives les activités pouvant être exercées par des entreprises du secteur concurrentiel dans des conditions similaires.

En disant cela, on pense tout particulièrement à ce que l'administration fiscale a mis en avant à propos de la situation des associations sans but lucratif dans une instruction n° 170 du 15 septembre 1998 publiée au BOI sous la référence 4 H-5-98.

La référence à ce document doit conduire à tenir compte de l'existence ou non d'une concurrence d'entreprises du secteur marchand et, de manière concomitante, des

conditions dans lesquelles un établissement public accomplit une activité au regard de l'intérêt général⁷. En d'autres termes, en l'absence de concurrence, les activités d'un établissement public sont non lucratives sauf si elles ne sont pas d'intérêt général.

Dans ce dernier cas, une activité accomplie par un établissement public doit être considérée comme lucrative. En effet, l'absence de concurrence ne fait pas obstacle à l'appréciation des modalités de fonctionnement d'un établissement public quant à l'intérêt général. Tel est le cas, en particulier, lorsqu'il s'agit d'une activité individualisée que l'établissement public réalise à titre onéreux.

L'analyse de ce point donne en miroir les critères auxquels se référer pour apprécier le caractère lucratif ou non d'une activité. Cela revient à examiner les principales caractéristiques de l'activité que sont le produit proposé, le public visé, les prix pratiqués ainsi que la publicité réalisée.

À cet égard, il y a lieu d'apporter les précisions suivantes (cf. également p. 39).

1.2.1 Le produit

Il doit satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par l'initiative privée, soit de façon générale sur le plan national, soit localement. Il doit avoir, en outre, des caractéristiques conformes à l'intérêt général.

Ainsi, la mise en évidence d'une mission de service public peut être un indice du caractère d'intérêt général du produit. De même, un tel indice peut se retrouver lorsque l'activité ne peut être réalisée conformément à l'intérêt général sans des financements publics.

1.2.2 Le public

Le fait de proposer des services à des personnes en difficulté ou dont la situation est particulièrement digne d'intérêt constitue une présomption forte de non lucrativité. Cela étant, par définition, une activité de service public ou d'intérêt général doit pouvoir s'adresser de façon égale à toutes les populations.

La solution dégagée repose sur un équilibre pragmatique puisqu'elle consiste à considérer que nous pouvons être en présence d'une activité non lucrative lorsque celle-ci relève d'une mission d'intérêt général tout en ne s'adressant pas à un public spécifique, notamment si cette absence de spécificité s'accompagne de modalités particulières d'accès au service pour des personnes en difficulté ou des populations pour lesquelles le fonctionnement de ce service est indispensable.

PRÉCISIONS Certains établissements peuvent exercer des activités d'intérêt général au profit d'entreprise sans pour autant être lucratives. Autrement dit, le fait de proposer des services à des entreprises n'est pas un motif suffisant pour conclure à la lucrativité de l'ensemble des activités d'un établissement public.

1.2.3 Les prix pratiqués

Ce critère conduit à considérer qu'un service est d'intérêt général lorsque les tarifs réclamés permettent au plus grand nombre d'en bénéficier.

⁷ Cf. les réponses ministérielles apportées aux questions écrites posées par MM. Dominique Richard et Pierre Ducout, députés, JOAN du 01/06/2004, p. 4021et 4041.

Il peut donc être satisfait soit par des tarifs uniformément modiques par rapport aux entreprises concurrentes, soit par une politique tarifaire autorisant l'accès au service à des populations justifiant l'octroi d'avantages particuliers eu égard à leur situation économique et sociale (par ex. : chômeurs, publics scolaires, étudiants...) voire géographique (populations isolées devant utiliser des transports collectifs).

1.2.4 La publicité

En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité. Toutefois, il peut être procédé à des opérations de communication pour faire appel à la générosité publique (ex. : campagne de dons pour lutter contre certaines maladies). Il est possible également, sans que cela conduise à considérer l'activité concernée comme lucrative, de réaliser une information sur l'activité exercée si celle-ci ne s'apparente pas à de la publicité commerciale destinée à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

Pour distinguer l'information de la publicité, il convient de regarder si le contenu des messages diffusés et le support utilisé ont été sélectionnés pour tenir compte du public particulier auquel s'adresse l'activité non lucrative de l'établissement public.

NOTA La circonstance qu'une activité permette à un établissement public de dégager des excédents ou des profits n'est pas en soi un indice de lucrativité.

2. ABSENCE D'ACTIVITÉ LUCRATIVE ACCOMPLIE PAR UN ÉTABLISSEMENT PUBLIC

Bien que cette situation permette aux établissements publics concernés d'échapper au régime de l'article 206.1 du CGI donnant lieu à l'application des règles et taux de droit commun de l'IS (CGI, art. 219), l'assujettissement à cet impôt n'est néanmoins pas automatiquement écarté.

En effet, les revenus patrimoniaux énumérés à l'article 206.5 de ce même code (revenus fonciers, bénéfices agricoles et revenus de capitaux mobiliers) sont potentiellement passibles de l'IS indépendamment de l'exercice d'une activité lucrative relevant des dispositions de l'article 206.1 précité. Afin de déterminer le régime fiscal applicable en ce domaine, il convient de distinguer deux cas de figure.

2.1 Les revenus patrimoniaux ne sont pas considérés comme affectés à une activité non lucrative

Les établissements publics concernés⁸ ici sont ceux qui, sans se livrer à une activité de caractère lucratif, perçoivent des revenus provenant uniquement de la gestion de leur patrimoine (revenus fonciers, c'est-à-dire provenant de la location des immeubles bâtis – à usage d'habitation, par exemple – et non bâtis dont ils sont propriétaires, bénéfices agricoles, certains revenus mobiliers ou certains dividendes qui ne se rattachent pas à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif). Ces revenus entrent

⁸ Sont notamment concernés les établissements publics à caractère administratif tels que les chambres d'agriculture, les chambres de métiers, les hôpitaux.

dans les prévisions de l'article 206.5 du CGI et sont passibles de l'IS au taux réduit de 24 % ou, pour certains revenus mobiliers, au taux de 10% (CGI, art. 219 bis).

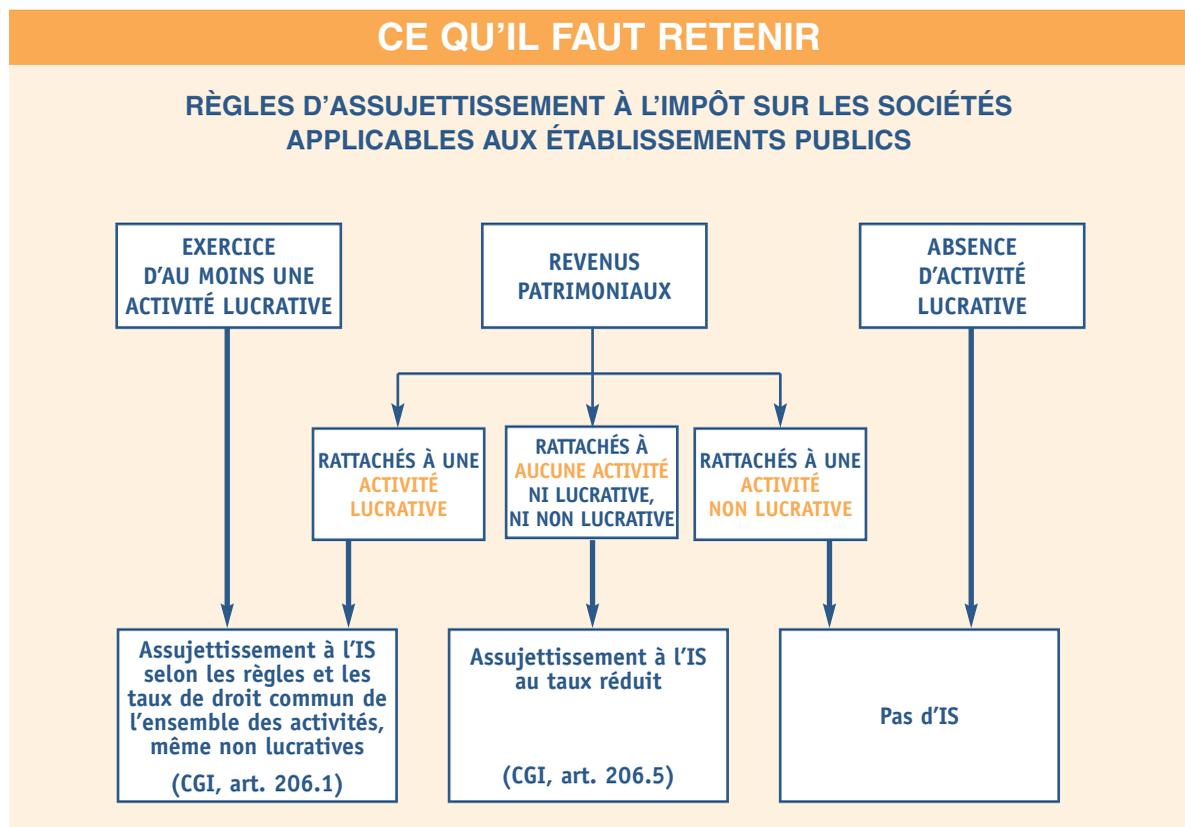
2.2 Les revenus patrimoniaux sont considérés comme affectés à une activité non lucrative

Il s'agit des revenus fonciers, agricoles ou mobiliers procurés par une activité indissociable de l'activité non lucrative d'un établissement public. À ce titre, ils n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 206.5 du CGI.

Ces revenus ne sont donc pas imposables à l'IS. Corrélativement, les charges exposées pour l'acquisition de ces revenus ne sont pas déductibles.

Globalement, l'administration fiscale estime que sont dissociables par nature les activités correspondant à des prestations totalement différentes de l'activité principale d'un organisme⁹.

Après avoir apporté quelques précisions à propos des règles générales applicables en matière d'IS aux établissements publics, il convient d'examiner le cas particulier des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, lesquels bénéficient sur certains points de règles spécifiques.



⁹ Cf. également le renvoi 5.

B.

SORT DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

1. UN ASSUJETTISSEMENT DE L'ENSEMBLE DES REVENUS D'ACTIVITÉS SUR LE PLAN DES PRINCIPES

Les établissements publics scientifiques, d'enseignement et d'assistance se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, au sens de l'article 206.1 du CGI tel que défini ci-dessus (opération de nature à engendrer des profits¹⁰), c'est-à-dire à une activité industrielle, commerciale ou non commerciale, devraient être assujettis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun :

- à raison de tous les bénéfices issus de cette exploitation y compris les revenus patrimoniaux s'y rattachant (revenus fonciers, mobiliers et bénéfices agricoles; force attractive de l'art. 206.1 du CGI, cf. la documentation administrative, série 4 H 1161, sous-section 1, n° 4);
- sans qu'il y ait lieu de distinguer les revenus provenant de l'activité de formation initiale de ceux procurés par les opérations de valorisation purement marchandes (prestations de recherche, location de locaux, vente de publications par exemple).

Toutefois, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ont la possibilité d'échapper à cette règle¹¹.

De surcroît, ils bénéficient légalement d'une exonération au titre de leurs revenus patrimoniaux lorsque ceux-ci sont étrangers à l'exploitation de toute activité lucrative.

C'est ce que nous allons voir maintenant, étant rappelé que le caractère lucratif de l'activité exercée par un établissement public est, en principe, lié directement et uniquement à la nature de cette activité. Il s'ensuit que ce caractère doit être apprécié en lui-même et non pas en considération de l'affectation finalement donnée aux profits réalisés.

2. UN RÉGIME FAVORABLE

Les établissements d'enseignement supérieur et de recherche bénéficient, en vertu d'une disposition expresse du CGI, d'une exonération de l'impôt sur les sociétés au taux réduit dont relèvent les revenus du patrimoine.

Ils peuvent également éviter, pour ce qui concerne certaines de leurs activités, d'être assujettis à l'IS dans les conditions de droit commun.

¹⁰ Pour ce qui concerne l'impact de la lucrativité au regard des contrats de recherche, cf. infra le point 2.2 du Chap. C.

¹¹ En aucun cas, cette sectorisation n'est obligatoire. Ainsi, un organisme peut avoir intérêt à renoncer à la sectorisation afin de compenser d'importants bénéfices dégagés par certaines activités (regardées comme lucratives en cas de création de secteur) avec les pertes résultant d'autres activités (regardées comme non lucratives en cas de création de secteur). Cela étant, dans une telle situation, c'est admettre que l'enseignement revêt un caractère marchand, ce qui, à l'évidence, ne serait pas chose aisée sur un plan politique au sein d'un établissement. De surcroît, dans ce cas, l'appréciation du chiffre d'affaires doit impérativement porter sur l'ensemble des activités accomplies par l'établissement, y compris l'activité d'enseignement, ce qui peut, le cas échéant, priver ce dernier du bénéfice du taux réduit de l'IS pour les exercices ultérieurs (cf. p. 90 et 91), ou encore conduire à régler une imposition forfaitaire annuelle plus élevée (cf. p. 96 et 97).

2.1 Exonération des revenus du patrimoine

L'hypothèse est que de tels revenus ne se rattachent pas à une activité lucrative ou qu'ils se rattachent directement à une activité non lucrative¹², ce qui présuppose que l'on peut dissocier activité(s) lucrative(s) et activité(s) non lucrative(s) en ce qu'elles se traduisent par des opérations de nature distincte (cf. supra et renvoi 5).

Par dérogation au principe qui est indiqué supra pour les établissements publics (cf. le point 2.1 du A), les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont, conformément aux dispositions de l'article 206.5 du CGI, exonérés de l'impôt sur les sociétés au titre de leurs revenus patrimoniaux (cf. la Doc. adm., séries 4 H 1162 et 4 H 1353).

L'exonération prévue s'applique aux locations des immeubles bâtis et non bâtis dont les établissements sont propriétaires, aux bénéficiaires agricoles et aux revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent¹³.

2.2 Régime de bienveillance

Certains revenus peuvent échapper à l'IS sous certaines conditions.

Ce régime, défini doctrinalement, est sous-tendu par le fait que les activités lucratives des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont par nature dissociables de leurs activités non lucratives. En effet, ils réalisent à l'évidence des opérations de nature différente (cf. supra et renvoi 5).

Aussi, l'administration fiscale admet-elle que ces établissements puissent soustraire leurs opérations non lucratives de l'assujettissement à l'IS et appliquer cet impôt aux seules opérations lucratives.

Cette possibilité est néanmoins subordonnée à la stricte condition que les opérations lucratives des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche soient isolées dans un secteur distinct d'activités (sectorisation interne à l'établissement concerné¹⁴) ou dans une filiale (externalisation).

NOTA La sectorisation spécifique à l'IS est indépendante de la sectorisation prévue en matière de TVA pour l'exercice des droits à déduction.

¹² Lorsque les revenus du patrimoine se rattachent à une activité de caractère lucratif, il est rappelé que les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche qui en sont titulaires sont, à ce titre, assujettis à l'IS dans les conditions de droit commun (cf. le point 1 du B).

¹³ Sont ainsi visés – lorsqu'ils ne se rattachent pas à une exploitation commerciale, industrielle ou non commerciale – les revenus suivants :

- produits de la location d'immeubles bâtis et non bâtis dont les établissements en cause sont propriétaires ou auxquels ils ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI ;
- produits de l'exploitation de propriétés agricoles ou forestières ;
- revenus de capitaux mobiliers dont les établissements disposent – à l'exception des dividendes des sociétés françaises – lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis du CGI ;
- dividendes des sociétés immobilières et des sociétés agréées visées aux 3^{ter} à 3^{sexies} de l'article 208 du CGI et à l'article 208 B du même code perçus à compter du 1^{er} janvier 1987.

Ces revenus sont soumis à l'impôt sur les sociétés sous une cote distincte et taxés à des taux réduits.

¹⁴ Il est rappelé que la sectorisation n'est pas obligatoire en matière d'impôt sur les sociétés. Ainsi, un organisme pourra avoir intérêt à renoncer à la sectorisation afin de compenser d'importants bénéfices dégagés au titre de ses activités passibles de cet impôt avec les pertes résultant de ses activités non lucratives (cf. renvoi n° 11).

En cas de suivi des activités lucratives dans un secteur distinct, il y a lieu, sur le plan des principes, d'appliquer impérativement les règles suivantes.

2.2.1 Établissement d'un bilan d'entrée

Nous ne donnerons ici que des précisions d'ordre général.

S'agissant des particularités pouvant caractériser l'actif des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche et des EPSCP en particulier, il convient de se reporter en tant que de besoin au chapitre consacré à la *Détermination du résultat fiscal*.

Dans ce cadre, il faut savoir que le bilan d'entrée, spécifique au secteur lucratif, doit être établi au premier jour du premier exercice soumis à l'IS. Il est porté à la connaissance de l'administration fiscale au moyen des tableaux annexes joints à la déclaration de résultat du premier exercice imposé (cf. infra *Détermination du résultat fiscal*, le B. DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE et, plus spécialement, l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

2.2.2 Identification précise des opérations regroupées dans le secteur lucratif

Il résulte de ce qui précède que seul le résultat du secteur lucratif est à déterminer. Partant, lui seul également est passible de l'IS dans les conditions de droit commun.

L'assujettissement des seules activités composant le seul secteur lucratif présuppose une identification précise de toutes les opérations relevant de ce secteur. Par suite :

- chaque opération effectuée doit donner lieu, lors de sa réalisation, à une affectation à l'un ou l'autre des secteurs ;
- les moyens d'exploitation (locaux, biens, personnel, etc.) propres à chaque secteur doivent y être spécifiquement affectés ;
- les charges doivent être réparties avec exactitude entre l'activité lucrative et l'activité non lucrative ;
- les charges afférentes à l'activité lucrative doivent être justifiées ;
- les produits se rapportant à l'activité lucrative doivent être très clairement isolés.

L'ensemble de ces éléments doit ressortir de la comptabilité générale de l'établissement. C'est pourquoi, il est permis de mettre en avant que outre son impact au regard du périmètre de l'assujettissement à l'IS, l'intérêt de procéder à une distinction précise des activités lucratives facilite également l'identification de tous les produits et de toutes les charges qui leur sont rattachés.

De surcroît, cela autorise à suivre séparément les opérations comptables correspondantes permettant de déterminer le résultat comptable sur la base duquel est notamment défini le résultat fiscal nécessaire au calcul de l'IS.

Par ailleurs, le suivi individuel des charges, c'est-à-dire une connaissance précise de celles-ci, est de nature à permettre la mise en place d'une tarification à coûts complets qui, faut-il le rappeler, est un élément pivot du droit de la concurrence.

Bref, on peut avancer sans ambages que la fiscalité a en l'occurrence des vertus indéniables puisqu'elle conduit à avoir une connaissance des moyens mis en œuvre pour la réalisation de telle ou telle opération et, partant, de disposer d'une meilleure lisibilité en matière de gestion et de choix politique.

À noter que le Conseil d'État, dans un avis du 8 novembre 2000, société Jean-Louis Bernard Consultants, a précisé, à propos d'une affaire ayant trait aux marchés publics, que le principe de liberté de la concurrence découlant notamment de l'ordonnance du 1^{er} décembre 1986 suppose d'une part que *le prix proposé soit déterminé en prenant en compte l'ensemble des coûts directs et indirects concourant à la formation du prix de la prestation objet du contrat*, d'autre part que *l'établissement public n'ait pas bénéficié, pour déterminer le prix qu'il a proposé, d'un avantage découlant des ressources ou des moyens qui lui sont attribués au titre de sa mission de service public et enfin qu'il puisse, si nécessaire, en justifier par ses documents comptables ou tout autre moyen d'information approprié.*

2.2.3 Établissement d'un bilan de clôture

Un bilan de clôture propre au secteur des activités lucratives doit être établi au terme de chaque exercice comptable.

Il est rappelé que, en application du principe d'intangibilité du bilan d'ouverture, le bilan de clôture d'un exercice est identique au bilan d'ouverture de l'exercice suivant (Code de commerce, art. 13, al. 3).

2.3 Les règles pratiques à mettre en œuvre

Concrètement, pour les EPSCP, il doit être considéré que :

- l'enseignement est une activité non lucrative (mission d'intérêt général) ;
- tandis que sont susceptibles d'être lucratives les activités de recherche, les prestations de services liées à l'exécution de certains contrats de recherche ainsi que les activités d'une autre nature dites activités annexes (notamment mise à disposition de locaux à titre onéreux, ventes de publications, organisation de congrès à destination de professionnels ou d'entreprises).

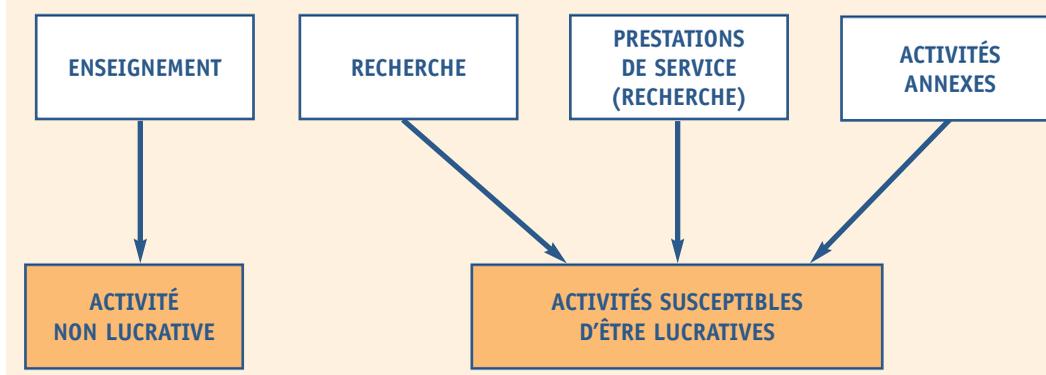
Ce découpage résulte de l'analyse menée par la Direction de la législation fiscale dans le cadre des travaux exécutés par le Comité de pilotage de la mise en place des Services d'activités industrielles et commerciales (SAIC) au titre de l'expérimentation s'étant déroulée durant les années 2001 et 2002.

Les règles dégagées à cette occasion reposent sur la volonté d'éviter un raisonnement par trop manichéen et permettent ainsi de concilier à la fois :

- la nécessité de préserver les conditions d'une concurrence équilibrée entre le secteur public et le secteur marchand ;
- avec le souci d'éviter que tout contrat de recherche conclu avec les entreprises soit systématiquement regardé comme étant lucratif.

Le schéma ci-contre illustre le régime applicable aux établissements d'enseignement supérieur et de recherche en matière d'IS.

RÉGIME APPLICABLE AUX ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE EN MATIÈRE D'IS.



NOTA La création du secteur lucratif peut se faire au sein du SAIC prévu par la loi n° 99-587 sur l'innovation et la recherche du 12 juillet 1999. Le SAIC offre, en effet, un cadre particulièrement approprié pour répondre à l'obligation de suivre séparément les opérations lucratives (cf. *LE GUIDE DE LA MISE EN PLACE DU SAIC*, publié en janvier 2003).

On le voit, la notion de lucrativité est incontournable dès qu'est abordé l'IS et on ne peut pas faire l'économie de s'interroger sur ce point au titre de chacune des opérations réalisées par un établissement d'enseignement supérieur et de recherche pour lesquelles il n'existe pas de ligne de partage en dehors de toute analyse.

Dit autrement, il est impératif que chaque opération à caractère industriel et commercial réalisée par un établissement donne lieu à une analyse précise aux fins d'apprécier si elle revêt un caractère lucratif ou non.

Cette analyse doit être menée à raison des critères définis par la Direction de la législation fiscale sur lesquels il convient désormais de s'arrêter.

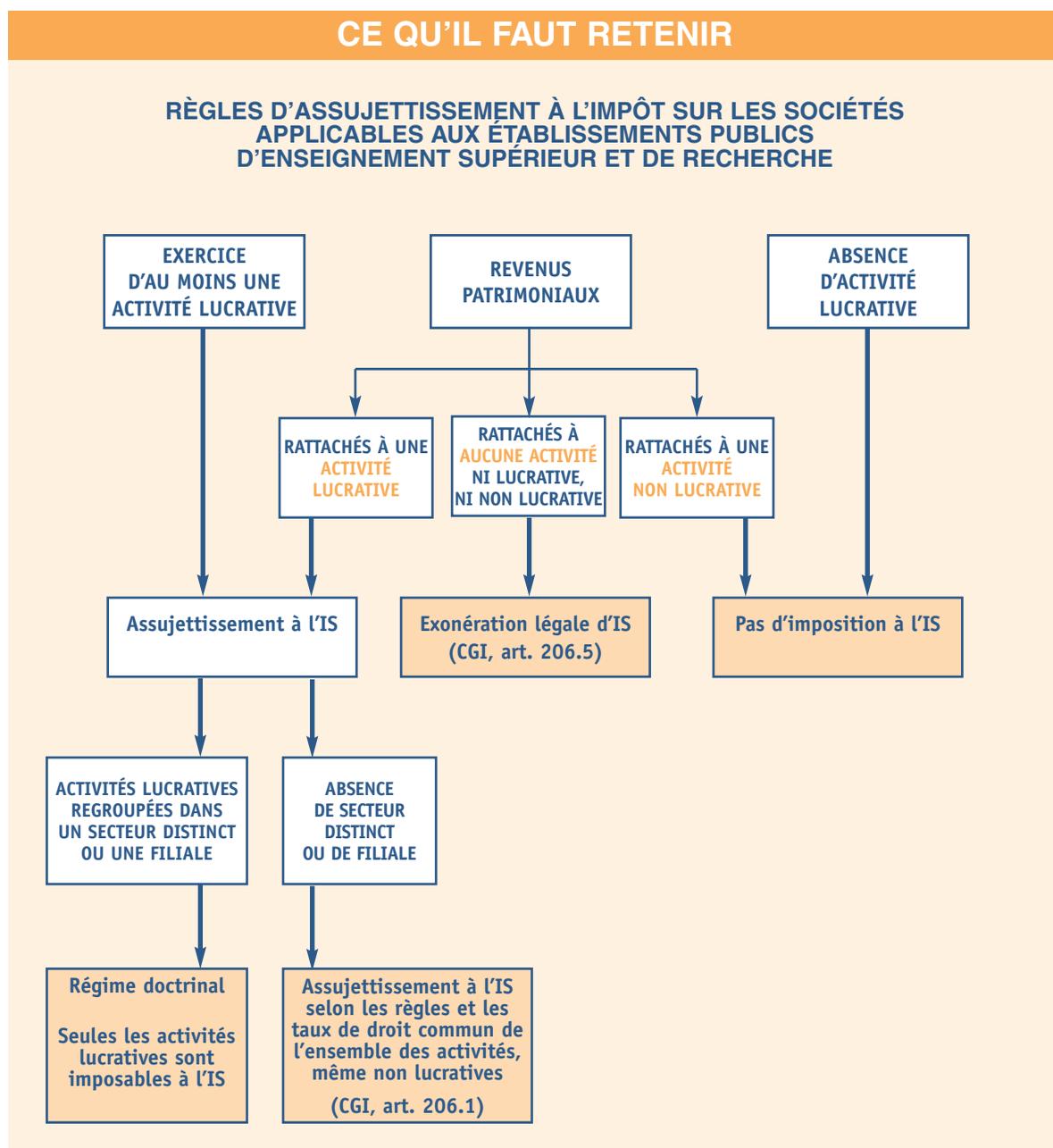
NOTA Il convient de noter qu'il n'existe pas de correspondance entre l'imposition à la TVA d'une opération et sa lucrativité (cf. p. 24 et suivantes du dossier intitulé *La TVA dans les établissements d'enseignement supérieur et de recherche*, publié par l'AMUE).

En d'autres termes, un même contrat peut donner lieu à la réalisation d'opérations imposées à la TVA sans pour autant être regardé comme lucratif en matière d'impôts directs :

- par exemple, si un contrat de recherche se traduit pour le bénéficiaire par le paiement d'un prix en relation avec l'avantage qu'il en retire et que parallèlement, l'université conserve un droit de propriété au moins égal à sa participation financière, il s'agit d'une opération qui d'une part doit être soumise à la TVA et qui, d'autre part, n'est pas lucrative ;
- ce peut être également le cas pour la cession à titre onéreux d'un brevet au profit d'une personne publique.

Dans le même ordre d'idée, une opération peut être lucrative sans être soumise à la TVA : cas d'une opération de mise à disposition de locaux nus au titre de laquelle l'université ne formule pas d'option pour soumettre volontairement à la TVA ladite opération (celle-ci est alors, sur le plan des principes, placée dans le champ d'application de la taxe et exonérée de cet impôt).

Un tableau illustrant l'absence de lien automatique entre l'imposition à la TVA et la notion de lucrativité figure en annexe 3 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES.



C.

APPRÉCIATION DU CONCEPT DE LUCRATIVITÉ AU REGARD DES ACTIVITÉS EXERCÉES PAR LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE

Nous venons de le voir, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche ont la possibilité de regrouper leurs activités lucratives au sein d'un secteur distinct.

Pour ce faire, encore faut-il qu'ils soient à même d'opérer, à raison de critères fiables, une distinction entre les activités lucratives et celles qui ne présentent pas ce caractère.

C'est pourquoi, la Direction de la législation fiscale (DLF) a élaboré, sous la forme d'une grille de critères, un ensemble de règles¹⁵ définissant précisément la notion de lucrativité des activités exercées par les établissements. Ces règles sont présentées ci-dessous.

De surcroît, les observations auxquelles a procédé la DLF en ce domaine nous conduiront à mettre en relief toute l'importance que revêt, au regard de leur incidence en matière de lucrativité, la rédaction de certaines clauses des contrats conclus par les établissements.

1. CRITÈRES À UTILISER POUR DISTINGUER LES CATÉGORIES D'ACTIVITÉS ET DÉFINIR LEUR CARACTÈRE LUCRATIF

1.1 Les activités de recherche

Cette notion regroupe l'ensemble des activités de recherche proprement dites, c'est-à-dire celles qui correspondent à un travail intellectuel de conception dans un domaine déterminé, cette opération constituant l'objet même du contrat conclu avec un tiers.

Pour ce type d'activités, il y a lieu, pour déterminer l'existence ou l'absence de caractère lucratif, d'examiner en premier lieu l'origine du financement de ces activités.

À cet égard, deux cas de figure correspondant à l'origine publique ou privée du financement sont à distinguer.

1.1.1 Les activités de recherche financées ou cofinancées par des fonds versés par les collectivités publiques (État, collectivités locales, Union européenne...)

Les activités de recherche de cette nature ne sont pas lucratives dès lors qu'elles ont pour objet un approfondissement des connaissances scientifiques destiné à bénéficier à l'ensemble de la collectivité.

En cas de participation financière d'une entreprise privée au titre de l'activité de recherche, cette situation est appréciée au regard de l'équilibre : apport de moyens/droit de propriété des résultats. Autrement dit, il importe de savoir précisément

¹⁵ À cette occasion, la DLF a conçu des fiches descriptives. Celles-ci figurent à l'annexe 1 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES.

quelle part de propriété des travaux de recherche exécutés recueille chacun des cocontractants et de comparer ce point avec leurs apports respectifs.

Ainsi, l'opération sera non lucrative en cas de cofinancement par une entreprise d'un programme de recherche si les droits de propriété sur les résultats appartiennent à l'EPSCP qui a mené ce programme, et/ou aux collectivités publiques qui l'ont financé, au moins à hauteur de la participation de cet établissement.

Il est à noter à cet égard qu'une opération de recherche est réputée cofinancée par des fonds publics lorsque celle-ci est réalisée au profit d'une entreprise en contrepartie de laquelle un EPSCP perçoit un prix à un niveau volontairement inférieur au coût de revient de cette opération.

L'analyse de cette opération au regard de la lucrativité s'apprécie comme il est dit ci-dessus, c'est-à-dire à raison de la comparaison des moyens financiers consacrés à sa réalisation par l'EPSCP concerné et du droit de propriété dont celui-ci est titulaire.

EXEMPLE Pour des travaux de recherche d'une valeur de 100, une université participe à hauteur de 70, dont 50 correspondent au montant d'une subvention versée par la Région, et l'entreprise à hauteur de 30. Si la propriété des résultats appartient à l'université au moins à concurrence de son apport dans la réalisation des travaux (en l'occurrence 70% correspondant dans cet exemple à l'addition des fonds propres et des fonds alloués par la Région), l'activité de recherche n'est pas lucrative.

► CAS PARTICULIER

Participation d'une entreprise à un programme de recherche nécessitant notamment la collaboration de plusieurs universités.

Le caractère lucratif ou non du programme de recherche s'apprécie dans les conditions décrites ci-dessus. Cela étant, si dans le cadre d'un programme, non lucratif par hypothèse, un établissement d'enseignement supérieur et de recherche est amené à fournir en fait une prestations de services (sur cette notion, cf. ci-dessous) à l'entreprise en question, cette opération, et seulement celle-ci, est lucrative pour l'université concernée.

Le programme de recherche, en tant que tel, conserve, quant à lui, son caractère non lucratif pour l'ensemble des universités menant ce programme.

1.1.2 Les activités de recherche financées exclusivement par des entreprises

Les activités de recherche relevant de cette catégorie sont en principe lucratives dans la mesure où celles-ci permettent à des entreprises d'obtenir une augmentation de leurs recettes ou une diminution de leurs charges et ce, quand bien même lesdites activités nécessitent pour leur réalisation de recourir à un savoir propre à l'EPSCP auquel il est fait appel par les opérateurs privés.

Néanmoins, à l'instar de la solution dégagée pour les activités de recherche au titre desquelles est mis en place un cofinancement privé/public, lorsque l'établissement concerné bénéficie de la propriété des résultats du programme au moins à hauteur du coût qu'il supporte, de telles activités ne sont pas considérées comme lucratives pour ce qui le concerne. En effet, eu égard aux critères d'appréciation mis en place

par l'administration fiscale, l'opérateur privé cocontractant n'obtient pas en échange du prix réglé une diminution de ses charges ou une augmentation de ses produits. Dans le même ordre d'idée, les activités de recherche ne sont pas non plus lucratives lorsque l'entreprise qui est à l'initiative de l'opération de recherche bénéficie, de la part de l'EPSCP réalisant cette opération, d'une contrepartie symbolique en termes de propriété des résultats (mécénat)¹⁶.

EXEMPLE Pour des travaux de recherche d'une valeur de 100, une université participe à hauteur de 10 et l'entreprise à hauteur de 90. Si la propriété des résultats appartient à l'université au moins à concurrence de son apport dans la réalisation des travaux (en l'occurrence de 10 % à 100 % étant précisé qu'est inopérante la circonstance que les fonds apportés par l'université soient des fonds propres ou correspondent à une subvention lui ayant été allouée), l'activité de recherche n'est pas lucrative.

NOTA Il ressort de ce qui précède que le critère de la propriété intellectuelle des résultats issus des travaux de recherche constitue un élément pivot dans le schéma de raisonnement. Corrélativement, il est impératif d'apporter un soin tout particulier à la rédaction des clauses contractuelles qui y sont consacrées (cf. infra le point 2).

► CAS PARTICULIERS

Le financement de la formation d'un doctorant

Hypothèse : au terme de son cursus, un étudiant soutient une thèse de doctorat. Les travaux de recherche qui sont nécessaires pour mener à bien cette thèse se réalisent dans le cadre d'un partenariat avec une entreprise privée. Pour ce faire, l'université, dans laquelle est inscrit l'étudiant, signe un contrat avec cette dernière. L'étudiant est amené à travailler sur l'étude en question, laquelle relève de sa formation. L'université, quant à elle, perçoit à ce titre une somme destinée à couvrir les frais engagés à cette occasion.

Au regard de l'IS, cette opération de formation peut s'analyser de deux manières. En effet, de deux choses l'une :

- elle n'est pas lucrative (elle relève de la mission de service public d'enseignement) si le financement de l'entreprise a pour seul objet de couvrir les frais supportés par l'établissement assurant cette formation (frais de laboratoire, salaires ou fraction des salaires du directeur de thèse et des encadrants, rémunération du thésard, frais liés à la diffusion des connaissances développées, etc.);
- elle est lucrative lorsqu'elle s'inscrit de façon accessoire dans le cadre plus général d'un contrat de recherche revêtant un caractère lucratif.

Autrement dit, l'objet essentiel du contrat correspond *de facto* à la réalisation d'une opération de recherche au bénéfice de l'entreprise cocontractante. Le fait que l'étu-

¹⁶ Ainsi le fait que le nom de l'entreprise versante soit associé à la publication du résultat de l'opération de recherche peut être considéré comme une contrepartie symbolique. À l'inverse, le fait que l'entreprise puisse bénéficier d'une information prioritaire sur le résultat d'opérations de recherche ne peut être considéré comme une contrepartie symbolique dès lors qu'un avantage concurrentiel serait ainsi consenti à l'entreprise.

diant, dans le cadre du soutien de sa thèse, réalise cette opération ne constitue qu'une modalité pratique de l'exécution du contrat conclu.

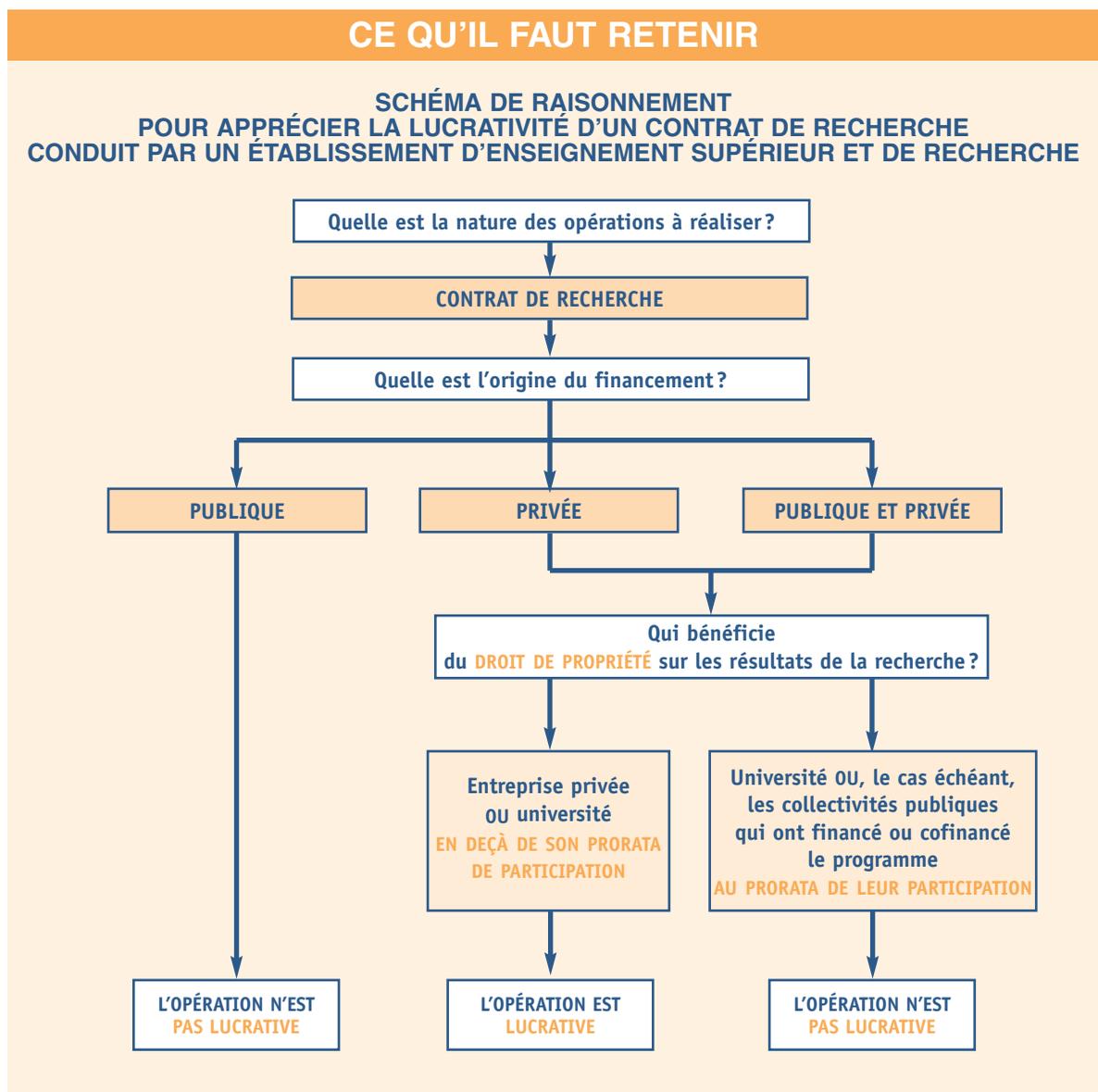
L'entreprise demande en fait à l'université la réalisation d'une opération pouvant être assurée par n'importe quel opérateur privé compétent dans ce domaine.

Si un caractère non lucratif lui était reconnu, apparaîtraient, à l'évidence, des distorsions de concurrence.

La cession ou la concession à titre onéreux de brevets

Une telle opération :

- est lucrative lorsque l'acquéreur ou le concessionnaire du brevet est une entreprise ;
- n'est pas lucrative lorsqu'elle est réalisée au profit de personnes publiques agissant dans un but d'intérêt général et à des conditions financières nettement inférieures aux conditions habituelles.



1.2 Les prestations de services liées à l'exécution de contrats de recherche

Il s'agit des opérations qui consistent à rendre un service individualisé au client en mettant en œuvre un procédé technique déjà conçu et éprouvé.

Pour ce type d'opérations, le caractère lucratif s'apprécie différemment selon que le bénéficiaire est une entreprise ou une personne morale publique. Autrement dit, il y a lieu encore de s'interroger sur l'origine des fonds versés en contrepartie de la prestation fournie.

1.2.1 Les prestations de services effectuées au bénéfice des entreprises

Ces prestations sont toujours lucratives.

1.2.2 Les prestations de services effectuées au bénéfice des personnes morales publiques

Ces prestations sont :

- lucratives lorsqu'elles correspondent à des opérations pouvant être réalisées dans des conditions semblables par des entreprises du secteur privé (prestations d'analyse, enquête d'opinion, analyse juridique par exemple) ;
- non lucratives lorsqu'elles font appel à un savoir-faire propre à l'université (elle seule le détient ou conjointement, le cas échéant, avec d'autres organismes de recherche publics) en rapport avec ses opérations de recherche.

Autrement dit, la prestation de services doit être de nature à concourir à l'approfondissement des connaissances dont dispose l'université : les chercheurs – enseignants ou étudiants – participent à la réalisation de la prestation et les résultats qui en découlent peuvent être utilisés par ces derniers dans le cadre de leurs travaux de recherche.

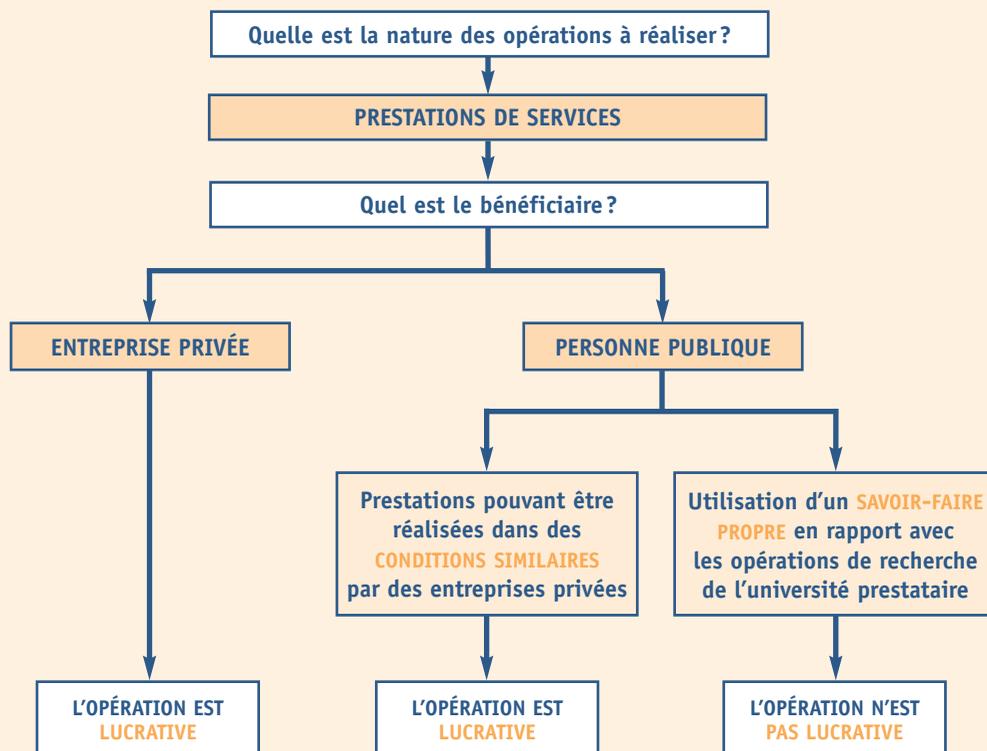
En effet, dans ce cas, l'établissement réalise une prestation sur la base de connaissances dont il a l'exclusivité et qui, partant ne revêt pas un caractère concurrentiel par rapport au secteur privé.

Ainsi, par exemple, sont non lucratives, les études sociologiques confiées par un ministère à des étudiants dans le cadre d'un diplôme d'études approfondies à la condition qu'une telle mission soit étroitement liée à la formation qui leur est dispensée dans ce cadre.

Voir en annexes 1 et 2 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES les fiches d'analyse des activités lucratives – émanant de la Direction de la législation fiscale au ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie – sur la base desquelles reposent les précisions apportées ci-dessus. Figurent également dans ces annexes les deux schémas explicatifs de la démarche à suivre pour établir le caractère lucratif ou non d'une opération de recherche et d'une prestation de services.

CE QU'IL FAUT RETENIR

SCHÉMA DE RAISONNEMENT POUR APPRÉCIER LA LUCRATIVITÉ D'UNE PRESTATION DE SERVICES LIÉE À L'EXÉCUTION D'UN CONTRAT DE RECHERCHE FOURNI PAR UN ÉTABLISSEMENT D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE



1.3 Les activités dites annexes

Sont regroupées dans cette rubrique, toutes les activités autres que les activités de recherche et les prestations de services liées à des contrats de recherche qui viennent d'être examinées.

Il peut s'agir, par exemple, d'opérations telles que la mise à disposition de locaux à titre onéreux, les ventes de publications, l'organisation de congrès à destination de professionnels ou d'entreprises, la vente de produits accessoires dans le cadre de l'exploitation d'un musée, etc.

En vue d'apprécier le caractère lucratif de ces activités annexes, il convient de procéder à l'analyse suivante :

- l'activité en cause coexiste-t-elle avec des activités de même nature accomplies par des entreprises du secteur privé ?
- dans l'affirmative, il est nécessaire d'apprécier si l'université concernée exerce cette activité dans un cadre concurrentiel, c'est-à-dire selon des modalités comparables à celles des entreprises du secteur privé. Autrement formulé, il convient d'apprécier s'il existe ou non une concurrence effective.

Pour ce faire, il doit être fait référence à un faisceau d'indices composé de quatre éléments (référence à la règle dite des « quatre P » définie par l'administration fiscale et utilisée dans le cadre des activités accomplies par les associations sans but lucratif) devant être pris en compte dans l'ordre décroissant suivant :

- **le produit** proposé par l'université : est-il de nature à être commercialisé ou non sur le marché par les entreprises ? Ou au contraire tend-il à satisfaire un besoin non pris en compte par le marché ou de manière insuffisante ?
- **le public** qui est visé : s'agit-il d'un public indifférencié, d'organismes non lucratifs ou non ?
- **les prix** qui sont pratiqués : sont-ils nettement inférieurs à ceux proposés par les entreprises pour des opérations similaires ?
- **la publicité** mise en œuvre : utilisation ou non de méthodes commerciales ? Indice de lucrativité dans l'affirmative.

Lorsque l'application de cette grille de critères conduit à conclure, pour chacune de ces questions, que l'établissement exerce son activité selon des méthodes comparables à celles qui sont utilisées par les entreprises commerciales, ladite activité est de nature concurrentielle et doit donc être regardée comme étant lucrative.

La ligne de partage se situe après l'examen des deux premiers critères (produit et public). Autrement dit, si après s'être posé les deux premières questions, il n'est pas possible de conclure à la non lucrativité, le raisonnement n'a pas à être poursuivi et l'opération concernée est nécessairement lucrative.

Par exemple, au titre des deux premières questions concernant le produit et le public, s'il apparaît que la mise sur le marché du produit n'est pas de nature à satisfaire un besoin spécifique et ne s'adresse pas à un public digne d'intérêt, c'est-à-dire qu'en fait un ou plusieurs opérateurs privés le commercialisent déjà, il doit être considéré que cette activité de mise sur le marché est lucrative, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres critères (prix et publicité).

Il est à noter que le Conseil d'État a validé, par décision du 1^{er} octobre 1999 (n° 170289, Association Jeune France), le raisonnement suivi en application de la règle des « quatre P » définie dans l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 consacrée aux organismes sans but lucratif et publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-5-98.

Ce faisant, il a repris à son compte un critère objectif et rationnel suivant lequel **la situation d'un organisme doit être examinée au regard de son positionnement sur un marché donné en vue d'apprécier son caractère concurrentiel sur le plan commercial. En cela, la Haute Assemblée a conféré une certaine force normative à l'instruction en question.**

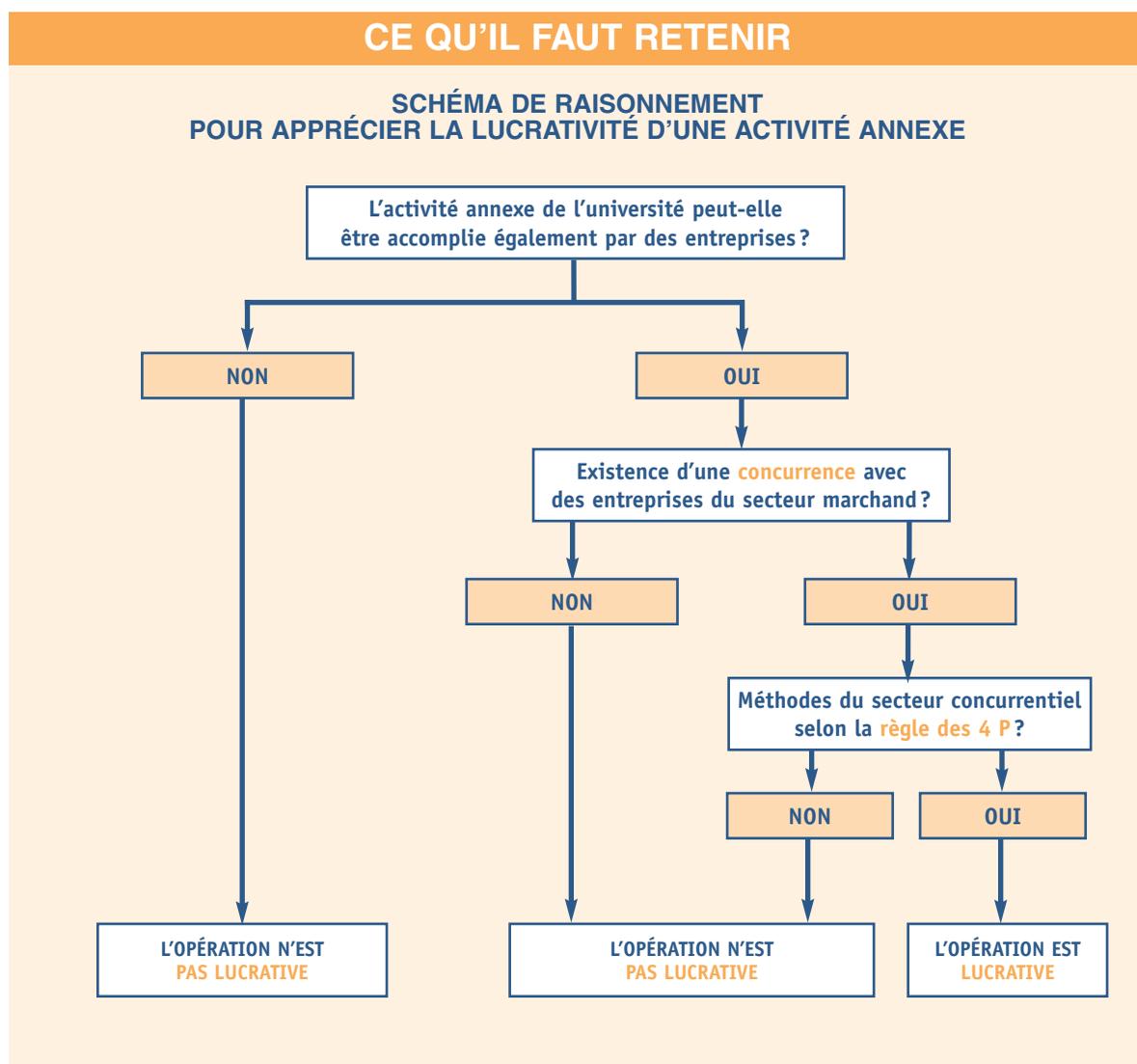
Concrètement, un organisme sans but lucratif intervient dans un champ concurrentiel que si, selon les termes de la décision, les services rendus sont offerts en concurrence, dans la même zone géographique d'attraction, avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique.

Au surplus, **l'arrêt du Conseil d'État met en relief le caractère déterminant des critères du produit et du public, lesquels doivent être regardés comme étant alternatifs et non pas cumulatifs.**

Dans le même ordre d'idées, le tribunal administratif d'Amiens a appliqué, par jugement du 18 décembre 2003 (n° 00-1890 et 01-2756), cette jurisprudence en matière d'IS à

propos de prestations d'analyse rendues, à titre onéreux, par un laboratoire d'analyses de microbiologie alimentaire et d'eau constituant un service du département de l'Oise dépourvu de la personnalité morale et de l'autonomie financière.

NOTA La problématique de l'activité éditoriale au regard de la notion de lucrativité fait l'objet d'une fiche spécifique figurant à la fin du présent chapitre.



Il appert de ce qui précède que la rédaction des contrats sous-tend aussi bien la nature des activités accomplies par un établissement – en ce que cela permet de les classer dans l'une des trois catégories présentées ci-dessus – que le caractère lucratif ou non de celles-ci.

Il est donc proposé d'étudier ce point nodal.

2. LA RÉDACTION DES CONTRATS DÉTERMINE LEUR RÉGIME FISCAL

La méthode à suivre exposée ci-dessus, pour conclure au caractère lucratif ou non d'une activité s'est avérée efficace lors de l'examen – par une équipe composée de membres de la DLF et de l'AMUE – d'un large échantillon de contrats au sein de plusieurs universités participant, au cours des années 2001 et 2002, à l'expérimentation de la mise en place d'un SAIC. Cependant, la rédaction de certaines clauses des contrats peuvent, le cas échéant, conduire à des difficultés d'interprétation.

Ces difficultés portent en particulier sur les éléments qui permettent :

- de distinguer une opération de recherche d'une prestation de services ;
- d'apprécier quel est le bénéficiaire réel de la propriété intellectuelle des résultats issus des travaux de recherche.

Les clauses de chaque contrat, tout spécialement pour ce qui concerne les clauses relatives à la propriété intellectuelle, doivent donc être rédigées, avec la plus grande précision de sorte qu'elles reflètent la nature réelle des opérations et qu'elles permettent de connaître clairement la quote-part de propriété des résultats revenant à chacune des parties prenantes au contrat.

Cette précaution rédactionnelle vise à éviter la moindre ambiguïté quant à l'interprétation fiscale à donner aux clauses contractuelles.

Néanmoins, de toute évidence, la réalité et la grande diversité des situations auxquelles peuvent être confrontés les établissements dans les rapports qu'ils entretiennent avec leurs partenaires dans le domaine de la recherche ne permettent pas d'avoir dans tous les cas la clarté souhaitée à l'égard des points évoqués ci-dessus. Malgré tout, les diverses constatations faites durant la phase d'expérimentation ont permis de dégager un certain nombre de points sur lesquels l'attention des rédacteurs des contrats mérite d'être appelée.

2.1 La distinction entre contrat de recherche et prestations de services liées à un contrat de recherche est essentielle pour en déterminer le caractère lucratif ou non

La rédaction des contrats – entre autres, les contrats types – doit être sous-tendue, eu égard à ce qui vient d'être dit, par la nécessité d'être le plus précis possible sur leur nature exacte ainsi que sur les travaux auxquels ils donnent lieu, notamment pour mettre en exergue s'il s'agit d'une opération de recherche ou d'une prestation de services.

Dans les situations où il est difficile de distinguer si le contrat est une opération de recherche ou une prestation de services, il convient, en vue de le classer dans le secteur lucratif ou non lucratif, de prendre en considération certains des autres critères retenus au regard de la notion de lucrativité, par exemple en évaluant le retour obtenu par l'établissement dans le cadre du contrat en cause.

Il convient donc de raisonner au cas par cas.

En tout état de cause, est à proscrire la méthode qui consisterait à considérer que tous les contrats signés avec la même personne, ou par le même service ou laboratoire de l'université, s'analysent systématiquement de façon identique sur le plan fiscal.

2.2 La clause de propriété intellectuelle est déterminante au regard de la lucrativité ou de la non lucrativité du contrat

Le principe général à retenir est que toute clause figurant dans un contrat de recherche conclu avec une entreprise, qui se traduit par un profit commercial pour cette dernière (augmentation des recettes ou diminution des charges), a pour effet de conférer à ce contrat un caractère lucratif.

Pour répondre à l'obligation de qualifier fiscalement tout contrat de recherche signé avec une entreprise, il est donc impératif de prévoir des clauses relatives à la propriété intellectuelle et à l'exploitation des résultats.

Pour les besoins de la rédaction de telles clauses, il y a lieu de mettre en place, au sein de l'établissement, un dispositif permettant de recueillir les éléments d'information autorisant une juste appréciation de la participation et des apports financiers de celui-ci au titre de chaque contrat signé avec une entreprise.

À cet effet, **il semble particulièrement utile de prévoir une annexe financière** regroupant toutes ces données chiffrées.

Seule une telle démarche apparaît de nature à recueillir les éléments pouvant étayer la part de propriété revenant à l'établissement et, partant, de déterminer avec précision le caractère non lucratif d'un contrat.

Faute d'être en possession de tels éléments, le contrat ne peut qu'être considéré comme lucratif puisqu'il ne comporte aucun élément permettant d'apprécier si l'établissement bénéficie de la propriété intellectuelle et a fortiori dans quelle proportion.

Ainsi par exemple, si le contrat est conclu avec une entreprise, l'absence de clause de propriété intellectuelle au bénéfice de l'établissement permet de conclure à la lucrativité du contrat¹⁷. Si au contraire, le cocontractant est une personne publique bénéficiant d'une opération ne pouvant être réalisée que par la mise en œuvre d'un savoir propre à l'établissement en relation directe avec des opérations de recherche qu'il mène, le contrat n'est pas lucratif.

Pour plus de précisions, il y a lieu de se référer à l'annexe 2 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES. En conclusion, il est fondamental que, les contrats conclus par les établissements comportent obligatoirement des clauses prévoyant la propriété intellectuelle des résultats ainsi que l'apport effectif de l'établissement pour la réalisation des opérations projetées. Ces clauses étant essentielles pour déterminer la nature fiscale d'un contrat, il convient d'en mesurer pleinement la portée dès la signature de ce contrat.

En effet, c'est à ce moment là que se détermine le régime fiscal qui sera applicable au contrat en question. Autrement dit, une analyse *ex ante* s'impose.

Au demeurant, ne vient pas modifier la nature fiscale initiale du contrat, la circonstance qu'il y soit mis fin avant le terme prévu par les parties prenantes, ou encore que l'opération qui en découle se traduise par un déficit pour l'établissement la réalisant.

¹⁷ Cela étant, notamment dans le domaine des sciences humaines, les résultats de l'opération de recherche peuvent ne pas pouvoir donner lieu à de telles clauses. Dans cette hypothèse, une attention particulière doit être apportée à la possibilité pour l'établissement et les chercheurs de publier les résultats de leurs opérations de recherche sans restriction.

D.

FICHE RELATIVE À L'ACTIVITÉ ÉDITORIALE PROBLÉMATIQUE AU REGARD DE LA NOTION DE LUCRATIVITÉ

Dans le cadre de leurs activités à caractère commercial, les EPSCP interviennent dans le domaine de l'édition publique. Cette intervention, conforme à la mission de diffusion de la culture et d'information scientifique qui leur est assignée par la loi du 26 janvier 1984 (art.4 codifié à l'article L. 123-3 du code de l'éducation)¹⁸ et dont il faut souligner la place limitée dans le panorama de l'ensemble des activités accomplies (à titre d'illustration, pour l'exercice 2001, les ventes de publications représentaient pour les EPSCP environ 8 M€, soit 0,8% du montant total de leurs ressources propres, égal à 1019 M€), est confiée dans certains établissements à un service spécifique tel que les Presses universitaires des universités. D'autres, au contraire, procèdent à des activités d'édition sans avoir créé de service spécifique à cet effet.

Quoi qu'il en soit, l'application stricte des règles fiscales régissant les impôts directs dont sont passibles les EPSCP conduit à fragiliser les activités d'édition et, partant, à compromettre très largement leur pérennité.

L'AMUE a adressé au cours de l'année 2004 une proposition de solution aux autorités de tutelle (Direction des Affaires financières au ministère de l'Éducation nationale, de l'Enseignement supérieur et de la Recherche). Celle-ci est issue de la réflexion menée sur le sujet par un groupe de travail *ad hoc* constitué par l'AMUE et composé majoritairement de personnes exerçant des fonctions au sein de services d'édition.

Au moment de la publication du présent dossier, la question est en cours d'examen à Bercy (Direction de la législation fiscale). Il n'est donc pas possible, dans l'immédiat, d'apporter la moindre précision quant au régime qui sera, en définitive, appliqué au regard de l'activité d'édition des EPSCP. Aussi, doit-il être considéré que l'exposé sur la question effectué durant le cycle de formation à la fiscalité directe dispensée par l'AMUE à la fin de l'année 2004 n'avait qu'une portée pédagogique dans le cadre de la présentation de la notion de lucrativité en IS. Il ne peut donc en aucun cas être considéré que les observations formulées à cette occasion revêtent un caractère normatif.

Bien entendu, dès que Bercy aura fait connaître sa décision, l'Agence ne manquera pas de s'en faire l'écho, notamment par une mise en ligne au moyen du dossier « GEINOME » – valorisation que l'on trouve sur son site internet <http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/>

¹⁸ L'article 7 de la loi prévoit que les établissements peuvent assurer l'édition et la commercialisation d'ouvrages et de périodiques scientifiques ou techniques ou de vulgarisation (codifié à l'article L. 123-6 du Code de l'Éducation).

DEUXIÈME PARTIE

IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS : DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL

Les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés (IS) qui sont dégagés par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche sont déterminés, en principe, à raison des règles fixées en matière d'impôt sur le revenu pour l'assiette des bénéfices industriels et commerciaux²¹.

Il en va différemment pour les seuls cas où la loi prévoit des règles propres à l'IS.

Après avoir précisé la période d'imposition et la définition du bénéfice imposable, nous verrons les incidences de cette dernière en pratique telles que la jurisprudence les a définies.

À ce stade, il conviendra ensuite d'exposer les règles fiscales à mettre en œuvre, quant aux produits et aux charges d'exploitation (produits de gestion courante et frais généraux), pour déterminer le résultat fiscal d'une période d'imposition.

²¹ relevant d'un régime réel (normal ou simplifié) d'imposition.

A.

LA PÉRIODE D'IMPOSITION

Sur le plan des principes, la période dont les résultats servent de base à l'IS est constituée par l'exercice comptable de toute entreprise concernée.

Pour les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, l'impôt est établi à raison des résultats tels qu'ils ressortent du bilan clos le 31 décembre dans la mesure où l'exercice comptable coïncide avec l'année civile (CGI, art. 36).

B.

DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

En matière d'IS, la définition du bénéfice net imposable répond à une double approche. En effet, la détermination de ce bénéfice repose sur deux techniques.

- La **première technique** conduit à déterminer le bénéfice imposable en faisant masse de tous les produits et charges qui trouvent leur origine dans des opérations de toute nature effectuées par une entreprise, soit en l'occurrence par un établissement d'enseignement supérieur et de recherche, tant en cours qu'en fin d'exploitation.

Ces opérations peuvent procéder de l'objet même de l'entreprise ou de l'établissement (ventes, prestations de services, travaux) ou n'avoir aucun lien direct avec son activité (commissions, concessions, cessions d'éléments de l'actif, immobilisé ou non), ou encore être effectuées à titre principal ou accessoire (CGI, art. 38.1).

Concrètement, cela signifie que le bénéfice imposable est déterminé par le compte de résultat qui s'entend comme la différence entre l'ensemble des produits (comptes de classe 7) et de l'ensemble des charges (comptes de classe 6).

Il est à relever que le compte de résultat doit être présenté « hors taxes » (CGI, ann. III, art. 38 A), sauf lorsque la TVA grevant une charge n'est pas déductible.

- La **seconde technique** souligne le fait que le bénéfice net ne résulte pas seulement des profits et des pertes (en revenu ou en capital) mais également de la comparaison des valeurs actives et passives inventoriées suivant les règles du code de commerce.

Cette définition fait appel au bilan puisqu'il convient d'apprécier la différence entre les valeurs de l'actif net (capitaux propres correspondant à l'excédent des valeurs d'actif²² sur le total formé au passif par les subventions d'équipement, les dettes, les amortissements et les provisions justifiées), c'est-à-dire de procéder à une comparaison entre les valeurs de l'actif net figurant au bilan de clôture et au bilan d'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt (CGI, art. 38.2).

²² Cet actif correspond à la colonne « actif brut » du bilan.

PRÉCISIONS L'interprétation que donne le Conseil d'État des dispositions de l'article 38.2 du CGI et de l'article 38 quinquies de l'annexe III à ce code, combinée au constat que « l'inscription au bilan du prix de revient d'un élément d'actif à titre onéreux est par elle-même sans influence sur les résultats de l'exercice au cours duquel elle a été faite » – et que, partant, il ne s'agit pas d'une décision de gestion opposable à l'administration (CE, 26/07/1982, n° 2533) –, se traduit par la possibilité pour l'administration fiscale de corriger, à la hausse ou à la baisse, les écritures comptables dès lors qu'il apparaît que la valeur à laquelle l'immobilisation a été acquise et inscrite en comptabilité est fixée délibérément à un montant distinct de la valeur vénale de ce bien en vue de dissimuler l'octroi d'une libéralité à l'une des parties prenantes.

Par suite, l'administration fiscale est en droit de faire apparaître, d'une part, le « coût d'acquisition réel » d'un actif, assimilé à sa valeur vénale – autrement dit au prix dont seraient convenues des parties indépendantes agissant dans les conditions normales du marché – et, d'autre part, l'opération constitutive de la libéralité (sur ce sujet ardu, cf. notamment les arrêts du CE du 17/11/2000, n° 179429, ministre c/SA service de presse Édition et Information ; du 27/04/2001, n° 212680, société GTI ; du 05/01/2005, n° 254556, ministre c/Société Raffypack).

Par ailleurs, il est à noter qu'un contribuable n'a pas l'obligation de tirer de la gestion d'un bien ou d'une entreprise le profit le plus élevé possible.

Appliqué aux EPESR, ce principe signifie que ceux-ci sont juges de l'opportunité de leur gestion et que l'administration fiscale ne peut pas apprécier à leur place ce qui leur conviendrait le mieux en ce domaine. Ainsi, par exemple, l'administration ne peut pas, dans le cadre d'un contrôle fiscal, critiquer le choix de financer une immobilisation par l'emprunt (opération génératrice de frais financiers) plutôt que par l'utilisation de fonds propres.

Néanmoins, ce principe de non immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises – en l'occurrence des EPESR – ne s'oppose pas, selon la jurisprudence, à ce que ladite administration rectifie les conséquences d'actes considérés comme relevant de la théorie des « actes de gestion anormaux ».

D'une manière générale, l'acte de gestion anormal correspond à une dépense ou à une perte qui est à la charge d'une entreprise ou qui la prive d'une recette sans être justifié par les intérêts de son exploitation. Il s'ensuit, en particulier, que **les aides et autres avantages accordés à des tiers ne peuvent être admis sur le plan fiscal que s'ils relèvent d'une gestion normale, c'est-à-dire que s'ils comportent une contrepartie équivalente pour l'entreprise – l'EPESR – qui les consent.**

Cette règle s'applique quelles que soient la nature de l'avantage consenti (abandon de créances, subvention, renonciation à recettes, etc.) et la qualité du bénéficiaire de cet avantage (entreprise tierce ou autres).

Enfin, il est souligné qu'un avantage octroyé par une entreprise – un EPESR – est susceptible de donner lieu à la réintégration aux résultats des charges supportées à cette occasion ou bien des recettes auxquelles cette entreprise a indûment renoncé. Cette question épineuse s'apprécie au cas par cas et, bien souvent, devant le juge de l'impôt. Ainsi a été jugé comme un acte de gestion normal, la politique de prix préférentiels mise en place par une entreprise au profit de clients représentant une part importante des débouchés pour elle (CE, 25/03/1983, n° 34182).

En revanche, il en va autrement pour la facturation par une entreprise de ventes à prix coûtant à son unique client rencontrant des difficultés uniquement conjoncturelles (CAA Nancy,

27/06/1996, n° 94-1086). En effet, la sous-facturation de ventes ou de prestations de services peut présenter un caractère normal à la stricte condition que le client rencontre des difficultés économiques ou financières et que l'entreprise procédant ainsi trouve un intérêt commercial manifeste à lui venir en aide eu égard à l'étendue des relations qu'elle entretient avec lui (CE, 09/05/1990, n° 71453).

Faute de pouvoir justifier l'existence de cet intérêt, il est considéré que l'administration apporte la preuve du caractère anormal d'un acte de gestion (CE, 19/12/1988, n° 55655).

La notion d'actif net peut se concevoir schématiquement de la manière suivante.

ACTIF	BILAN	PASSIF
ACTIF RÉEL Immobilisations Stocks Créances Disponibilités		ACTIF NET = CAPITAUX PROPRES PASSIF RÉEL Amortissements Provisions justifiées Dettes Subventions d'équipement

BILAN COMPTABLE (SIMPLIFIÉ)				
ACTIF	BRUT	Amortissements et provisions	NET	PASSIF
ACTIF IMMOBILISE Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles ACTIF CIRCULANT Stock Créances Disponibilités TOTAL GÉNÉRAL				CAPITAUX PROPRES Dotation Affectation Réserves Subventions d'investissement Provisions réglementées PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES DETTES TOTAL GÉNÉRAL



INTERPRÉTATION DU BILAN COMPTABLE AU REGARD DE LA NOTION FISCALE D'ACTIF NET		
ACTIF	BRUT	PASSIF
ACTIF IMMOBILISE Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles ACTIF CIRCULANT Stock Créances Disponibilités	ACTIF RÉEL	CAPITAUX PROPRES = ACTIF NET - PASSIF RÉEL Amortissement Provisions justifiées Dettes d'exploitation Subventions d'équipement

PRÉCISIONS Les **provisions pour risques et charges** peuvent être de nature très diverses. Il peut s'agir par exemple de provisions pour litiges ou procès, pour charges de personnel, pour impôts à payer, etc.

Les **provisions réglementées** sont celles qui ne remplissent pas toutes les conditions normalement exigées des véritables provisions mais qui peuvent néanmoins être constituées en vertu de dispositions fiscales particulières, adoptées le plus souvent pour des raisons économiques (ex. provisions pour hausse des prix; CGI, art. 39.1-5°, al. 8 à 11). Elles sont soumises au même formalisme que les autres provisions, ce qui signifie qu'elles doivent être effectivement comptabilisées et figurer sur le relevé des provisions à joindre à la déclaration de résultat (cf. infra).

Les deux méthodes présentées ci-dessus sont complémentaires puisque toute opération qui a globalement pour effet d'appauvrir l'établissement (constatation d'une charge ou diminution d'un produit) entraînera corrélativement une diminution d'actif net (soit par diminution d'un poste d'actif, soit par augmentation d'un compte de passif) et que la réalisation d'un enrichissement (diminution d'une charge ou constatation d'un produit) aura pour conséquence d'augmenter les capitaux propres.

EXEMPLES DES EFFETS D'UNE OPÉRATION SUR L'ACTIF NET																														
<p>SANS IMPACT Acquisition d'une immobilisation sur ressources propres</p> <table border="1"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">achat immo (2)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">1 000</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Banque (5)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">1 000</td> </tr> </table> <p>L'actif réel n'est pas mouvementé puisque le débit de la classe 2 est compensé par le crédit de la classe 5.</p>	achat immo (2)		1 000		Banque (5)			1 000	<p>AVEC IMPACT Réparation effectuée sur cette immobilisation</p> <table border="1"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">réparation immo (6)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">50</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Banque (5)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">50</td> </tr> </table> <p>L'actif net baisse dès lors qu'il y a une augmentation du passif réel</p> <p>Incidence sur le compte de résultat, classe 6 : 50 Incidence sur la variation de l'actif net, classe 5 : 50 (crédit)</p>	réparation immo (6)		50		Banque (5)			50	<p>AVEC IMPACT Vente de marchandises au comptant</p> <table border="1"> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">clients (4)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(a) 100</td> <td style="text-align: center;">100 (d)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Vente (7)</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: center;">100 (b)</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Banque (5)</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(c) 100</td> <td></td> </tr> </table> <p>L'actif net augmente en raison d'une augmentation de l'actif réel (actif circulant : disponibilités)</p> <p>Incidence sur le compte de résultat, classe 7 : 100 Incidence sur la variation de l'actif net, classe 5 : 100 (débit)</p>	clients (4)		(a) 100	100 (d)	Vente (7)			100 (b)	Banque (5)		(c) 100	
achat immo (2)																														
1 000																														
Banque (5)																														
	1 000																													
réparation immo (6)																														
50																														
Banque (5)																														
	50																													
clients (4)																														
(a) 100	100 (d)																													
Vente (7)																														
	100 (b)																													
Banque (5)																														
(c) 100																														

Cette approche permet de constater que la fiscalité applicable repose sur la comptabilité générale des établissements puisque le résultat fiscal n'est autre que le résultat comptable²³ corrigé (CGI, ann. III, art. 38 quater) par l'application de règles fiscales spécifiques. Eu égard au fait que le résultat imposable s'exprime ainsi par la différence entre les valeurs d'actif net qui ressortent des bilans de clôture et d'ouverture d'une période d'imposition, il est nécessaire, pour déterminer ce résultat, de savoir à quoi correspond précisément l'actif de l'établissement. Cette question se pose également pour les comptes de passif du bilan ou dit autrement pour les dettes ou certaines provisions.

²³ Ainsi aux termes de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI : *Les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.*

Il convient donc, à l'évidence, de s'arrêter sur le bilan, lequel doit refléter fidèlement la situation patrimoniale (droits et obligations) d'un établissement en récapitulant à l'actif les créances et au passif les subventions d'investissement, les dettes et certaines provisions. À ce titre, il faut souligner, tout d'abord, que les éléments d'actif – comme de passif du reste – affectés aux opérations lucratives doivent être inscrits pour leur valeur réelle à la date de clôture de l'exercice (on parle également de date d'établissement du bilan étant entendu que cette date ne doit pas être confondue avec celle qui est prévue au regard des obligations déclaratives) dès lors que leur fait générateur est intervenu durant l'exercice (cf. infra le 1 et le 2 du C).

Il paraît inévitable, en second lieu, de se pencher avec attention sur les comptes d'immobilisation du bilan. En effet, à ce stade, il reste à savoir quels sont les éléments qui doivent être inscrits à l'actif immobilisé du bilan d'entrée propre aux activités lucratives d'un EPSCP. L'acuité de cette question s'impose dès lors que nous partons du postulat que les EPSCP ne sont pas propriétaires d'une partie importante des immeubles utilisés pour les besoins de leurs activités. Pour être en mesure d'apporter une réponse, il paraît utile d'exposer les caractéristiques de la situation des EPSCP et la réglementation qui s'y attache avant d'essayer de dégager une solution pouvant être considérée comme pertinente.

1. LES EPSCP SONT PLACÉS DANS UNE SITUATION PARTICULIÈRE AU REGARD DE CERTAINS DES BIENS UTILISÉS AU TITRE DE LEURS ACTIVITÉS

Si l'on se réfère à l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 de la Direction générale de la comptabilité publique (Tome III, volume 1, chapitre 5 : « Les commentaires des comptes »), nous pouvons lire que *le bilan doit comporter à son actif l'ensemble des valeurs immobilisées, c'est-à-dire des biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'établissement et notamment les immobilisations, biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'établissement ou acquis par lui, non en vue d'être consommés dans l'année, transformés ou cédés, mais pour être conservés d'une manière durable par l'établissement en vue de l'accomplissement de sa mission.*

Cette définition met en lumière le fait que les établissements ne sont pas nécessairement propriétaires des immobilisations qu'ils utilisent au titre de leurs activités.

Au demeurant, cela est clairement indiqué dans l'instruction codificatrice précitée (Chapitre 6 : LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE, point 2.5.2 *La neutralisation de l'amortissement*). On peut y lire, en effet, que le patrimoine des EPSCP est composé de biens remis en dotation ou en affectation²⁴. Il s'agit de la situation où l'État – ou, le cas échéant, des collectivités – met ces biens appartenant à son domaine public à la disposition d'un EPSCP afin qu'il puisse assurer le fonctionnement du service dont il a la charge. Ce transfert d'attribution est généralement autorisé par les textes de création de chaque établissement ou par des arrêtés *ad hoc*.

Une telle attribution concerne tout particulièrement les immeubles²⁵.

²⁴ Le texte de référence est l'article L 762-2 du Code de l'éducation qui prévoit que des locaux appartenant à l'État peuvent être affectés ou mis à la disposition des établissements d'enseignement supérieur.

²⁵ S'agissant des biens mobiliers, le régime de l'affectation est défini par les articles L 45 et L 46 du code du domaine de l'État. La mise à disposition d'un bien à un service autre que le service affectataire ne peut être réalisée ni à titre gratuit, ni à un prix inférieur à la valeur vénale.

Lorsque cette attribution revêt la forme d'une affectation, il est procédé au versement d'une indemnité par l'établissement concerné dont le montant représente soit la valeur vénale si l'affectation est définitive, soit la valeur locative si l'affectation est provisoire. Dans le cas d'une dotation il est considéré que la mise à disposition de l'immeuble est effectuée à titre gratuit (Code du domaine de l'État, art. R 81 et R 88).

Quoi qu'il en soit, ces deux situations ont un point commun confirmant ce que nous avons dit plus haut au sujet du bilan : il n'est procédé à aucun transfert de propriété. Autrement dit, les immeubles sont utilisés de façon permanente ou durable par un établissement sans que celui-ci en soit, pour autant, le propriétaire (cf. l'instruction codificatrice précitée, chapitre 5 « Les commentaires des comptes », le 2 « comptes de classe 2 : comptes d'immobilisations », le point 2.5 « La comptabilisation des biens affectés »).

Afin de ne pas confondre les biens reçus en dotation ou en affectation avec ceux dont l'établissement a la propriété, la valeur de ces différents biens au bilan apparaît sous des rubriques spéciales.

Il y a lieu également de préciser que, le cas échéant, un établissement peut disposer de biens indépendamment de toute procédure juridique. Telle est la situation d'un établissement utilisant un bien dont il n'est pas le propriétaire et qui ne lui a pas été remis en affectation ou en dotation.

Après avoir posé ces règles, il y a lieu d'examiner les conséquences qui paraissent devoir en être tirées.

2. LES OBSERVATIONS PARRAISANT DEVOIR ÊTRE FORMULÉES AU REGARD DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Il ressort clairement de ce qui est exposé ci-dessus au 1 que les EPSCP devaient, en application des règles posées par la comptabilité publique, faire figurer les biens remis en dotation ou en affectation, et en particulier les immeubles, à l'actif du premier bilan d'ouverture, soit en pratique au bilan à constituer le 1^{er} janvier 2003, date à compter de laquelle les EPSCP sont devenus assujettis à l'impôt sur les sociétés²⁶.

À cet égard, la notion de propriété est inopérante.

Dans ces conditions, on est en droit de s'interroger sur la manière dont ces règles peuvent s'articuler avec celles qui prévalent au titre de l'IS.

En effet, en matière d'IS, l'approche habituelle de la question de l'inscription des immeubles à l'actif du bilan est tout autre. Ce qui est mis en avant, c'est une conception

²⁶ Selon la jurisprudence, lorsqu'un établissement public dispose d'un bâtiment et d'ouvrages qui lui ont été affectés par l'État pour lui permettre d'accomplir sa mission, il doit inscrire ces biens, ne faisant pas l'objet d'un transfert de propriété, à l'actif immobilisé et procéder à leur amortissement annuel dans la mesure où selon un plan comptable particulier, cet amortissement est prévu pour faire face à la dépréciation du temps (CE, 21/04/2000, n° 177412 et CAA de Paris, 07/12/1995, n° 1458).

À titre subsidiaire, on peut noter que la CAA de Bordeaux a jugé, dans un arrêt du 20 mars 2003 (n° 98-1640) qu'une congrégation, passible de l'IS, donnant en location des immeubles n'est pas tenue d'inscrire ceux-ci à son bilan. Elle peut les conserver dans son patrimoine privé puisqu'il n'y a pas lieu de considérer que ce sont des biens affectés par nature à cette activité lucrative. En d'autres termes, les congrégations – ainsi que les associations – réalisant des opérations commerciales disposent, en l'absence de texte leur interdisant, comme les personnes physiques, de la liberté d'inscrire ou non à l'actif du bilan les immeubles utilisés pour les besoins de ces opérations (cf. à cet égard, l'instruction fiscale 4 H-1-99, n° 10).

patrimoniale au sens juridique. En d'autres termes, ce qui importe avant tout c'est non pas l'utilisation d'un immeuble mais de savoir qui le possède juridiquement, c'est-à-dire de savoir si l'entreprise qui utilise ce bien en est réellement le propriétaire. Ce point est important puisque seules les immobilisations inscrites à l'actif du bilan sont amortissables.

Les règles posées par la comptabilité publique, telles qu'exposées ci-dessus, et les dispositions fiscales sont donc divergentes.

Cela étant, cette divergence ne produit pas d'effet si l'on examine cette question au regard de l'amortissement des immeubles remis à un établissement en dotation ou en affectation. En effet, pour les biens de ce type, les EPSCP ne supportent pas la charge de renouvellement. Ils n'ont donc pas besoin d'affecter une partie de leur résultat à la reconstitution de leur capital. Par suite, l'amortissement des biens concernés doit seulement permettre de constater la perte de la valeur du bien pour répondre au principe de sincérité du bilan. Corrélativement, a été mis en place une procédure permettant de neutraliser la charge budgétaire induite par la constatation de la dotation aux amortissements.

Cette procédure est dénommée «l'amortissement neutralisé». Elle se substitue à la technique de l'amortissement pour ordre précédemment en vigueur (Tome 2 de l'instruction M93 dans sa version de 1986) et consiste en la constatation, parallèlement à la charge budgétaire, d'une recette budgétaire exceptionnelle (instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000, point 2.5.2 du chapitre 6 LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE).

On le voit, bien qu'un immeuble remis en dotation ou en affectation soit inscrit à l'actif du bilan, la charge liée à son amortissement est neutralisée. La question fiscale est par là même résolue. En revanche, tel n'est pas le cas lorsqu'un immeuble n'a pas fait l'objet, dans les faits, d'un transfert d'attribution au moyen de textes ou d'arrêtés.

3. CAS DES IMMEUBLES N'AYANT PAS FAIT L'OBJET D'UN TRANSFERT D'ATTRIBUTION

En pratique, il peut arriver que des immeubles soient remis à des EPSCP sans que cette opération s'appuie sur les documents officiels visés ci-dessus. Dans ce cas, les immeubles concernés ne peuvent pas être inscrits à l'actif du bilan. Pour corriger cet état de fait, il faut au préalable connaître le statut juridique qui s'attache à ces biens ainsi que leur valeur.

Il n'est pas possible de disposer de ces éléments d'information sans avoir recours au Service des Domaines relevant de la Direction générale des impôts. Par suite, on ne peut que vivement conseiller aux établissements placés dans une telle situation de se rapprocher de ce Service.

NOTA Par décision du 31 octobre 1973 (n° 88207), le Conseil d'État avait initié **la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture** du premier exercice non prescrit suivant laquelle l'actif net du dernier exercice atteint par la prescription devient intangible, de sorte que les écritures de cet exercice ne peuvent en aucun cas être corrigées et que, partant, le bilan d'entrée du premier exercice non prescrit, qui correspond à ce bilan de clôture, est lui aussi nécessairement intangible.

En application de cette règle, l'administration fiscale, sur le fondement de l'article 38.2 du CGI l'autorisant à corriger les écritures de bilan d'un exercice vérifié et à effectuer un rehaussement sous-tendu par un accroissement de l'actif net (comme par exemple le défaut d'inscription au bilan d'un élément d'actif immobilisé, l'erreur de rattachement de créances ou de dettes ou encore la sous-évaluation du prix de revient des stocks ou productions en cours), a la faculté de tirer, au titre du premier exercice non prescrit, les conséquences fiscales d'erreurs ou d'omissions commises au titre d'exercices prescrits. Autrement dit, il est fait échec à la prescription fiscale.

Dans un arrêt du 7 juillet 2004 (n° 230169), la Haute Assemblée a abandonné cette règle de l'intangibilité du bilan d'entrée pour lui substituer celle de la correction symétrique des écritures de bilan lorsque des erreurs ou des omissions ont été commises de bonne foi par un contribuable et ce, en remontant, exercice par exercice, jusqu'à celui au cours duquel se trouve leur origine. Par suite, dans la mesure où cette origine est rattachée à un exercice prescrit, l'administration ne peut effectuer aucun redressement.

Cela étant, le législateur a rétabli la règle de l'intangibilité du bilan d'ouverture même s'il est à noter certaines atténuations (loi 1485-2004 du 30 décembre 2004, art. 43). Le nouveau dispositif s'applique aux exercices clos à compter du 1^{er} janvier 2005.

Toutefois, la mise en œuvre de cette règle n'est pas possible lorsque l'entreprise (CGI, art. 38.4 bis) :

- établit que les erreurs ou omissions à l'origine de l'insuffisance d'actif net ont été commises plus de sept ans avant l'ouverture du premier exercice non prescrit ;
- a, en période prescrite, pratiqué des amortissements excessifs au regard des usages ou passé en charges des dépenses qui auraient dû venir en augmentation de l'actif immobilisé.

En d'autres termes, la correction d'erreurs de ce type n'a pas d'incidence sur le résultat imposable et ne peut donner lieu à rehaussement de la part de l'administration fiscale. En contrepartie, l'augmentation des valeurs d'actif qui en résulte ne peut pas être prise en compte ni pour le calcul des amortissements ou des provisions, ni pour la détermination du résultat de cession des éléments concernés.

Par exemple, dans l'hypothèse où le prix de revient d'un élément d'actif immobilisé a été porté par erreur en charges au cours d'un exercice prescrit, son inscription ultérieure à l'actif du bilan d'un exercice non prescrit n'aura aucune incidence sur le résultat de cet exercice. Mais, parallèlement, ce bien ne pourra pas donner lieu à amortissement et à provision et, en cas de cession, la plus-value de cession sera égale au prix de cession.

4. LES CONSÉQUENCES FISCALES DE L'INSCRIPTION D'UN BIEN À L'ACTIF DU BILAN

D'une manière générale, les dépenses d'entretien et de réparation des locaux professionnels, du matériel et du mobilier constituent des charges de l'exercice au titre duquel elles ont été engagées. Les dépenses visées sont aussi bien celles qui incombent au propriétaire qu'à l'utilisateur.

Cependant, les charges de la propriété ne sont déductibles que si le bien est inscrit à l'actif du bilan²⁷.

Dans le cas contraire, seules les charges locatives afférentes à ces immeubles que supporte un établissement peuvent être comprises dans les dépenses d'exploitation déductibles. Il s'agit notamment des frais d'entretien et de réparation à l'exclusion des charges de la propriété telles que les frais d'acquisition, les taxes foncières, les grosses réparations et l'amortissement (Doc. adm., série 4 C 42 n° 9).

Les charges incombant à l'utilisateur ne sont déductibles, quant à elles, que si le bien est affecté à l'exploitation. Cela étant, dès lors qu'aucune disposition législative n'exige que la prise en charge par un locataire, en sus de son loyer, de dépenses incombant normalement au propriétaire résulte d'une convention écrite, les dépenses non locatives (telles que les grosses réparations²⁸) qu'une société accepte de supporter en lieu et place du propriétaire, peuvent, bien que l'accord n'ait pas fait l'objet d'un acte écrit, être comprises parmi les

²⁷ L'inscription d'un bien à l'actif permet de déduire des résultats :

- Les frais d'acquisition des immobilisations (pour les immeubles : frais de notaire et droits d'enregistrement). **L'attention est appelée sur le fait que l'application, à compter du 1^{er} janvier 2005 (arrêté du 24 décembre 2004 publié au JO n° 1 du 1^{er} janvier 2005, p.79), du règlement n° 2004-06 du 23 novembre 2004 du conseil national de la comptabilité relatif à la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs permet d'intégrer, sur option, les droits de mutation au prix de revient des immeubles et, partant, à les inclure dans la base de l'amortissement de ces derniers.**

ARTICLE 321-10 DU RÈGLEMENT : ÉLÉMENTS DU COÛT D'ACQUISITION INITIAL

Le coût d'acquisition d'une immobilisation corporelle est constitué de :

- son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement;
 - tous les coûts directement attribuables engagés pour mettre l'actif en place et en état de fonctionner selon l'utilisation prévue par la direction. Dans les comptes individuels, les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition, **peuvent sur option**, être rattachés au coût d'acquisition de l'immobilisation ou comptabilisés en charges;
 - l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration du site sur lequel elle est située, en contrepartie de l'obligation encourue, soit lors de l'acquisition, soit en cours d'utilisation de l'immobilisation pendant une période donnée à des fins autres que de produire des éléments de stocks. Dans les comptes individuels, ces coûts font l'objet d'un plan d'amortissement propre tant pour la durée que le mode.
 - Les coûts d'emprunt (**article 321-5 du règlement**). Les coûts d'emprunt pour financer l'acquisition ou la production d'un actif éligible, immobilisation incorporelle, corporelle ou stock, peuvent être inclus dans le coût de l'actif lorsqu'ils concernent la période de production de cet actif, jusqu'à la date d'acquisition ou de réception définitive. Deux traitements sont donc autorisés : comptabilisation des coûts d'emprunt en charges ou incorporation au coût de l'actif.
 - Les provisions pour dépréciation.
 - Les charges liées à la propriété (taxes foncières, frais d'assurance, travaux...) L'application, à compter du 1^{er} janvier 2005, du règlement du Conseil national de la comptabilité n° 2002-10 sur la dépréciation et l'amortissement des actifs (arrêté du 27 décembre 2002, JO du 31) conduit à immobiliser, sur leur propre durée d'utilisation, les biens venant en remplacement de composants de l'immobilisation réparée. Les changements législatifs liés aux nouvelles normes comptables résultant de la réglementation du CNC sont réalisés par l'article 42 de la loi de finances rectificative pour 2004. L'impact fiscal de la méthode comptable par composants est prévu à l'article 237 septies I du CGI (des précisions sont apportées dans une note d'information de l'AMUE disponible sur son site Internet).
- ARTICLE 321-7 DU RÈGLEMENT :** Les subventions obtenues pour l'acquisition ou la production d'un bien sont sans incidence sur le calcul du coût des biens financés.

²⁸ Qui s'entendent des dépenses qui n'augmentent pas la valeur du bien ou n'en prolongent pas notablement la durée de vie mais le maintiennent dans un état normal de fonctionnement. Dans le cadre du règlement comptable sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité (CNC), n°2004-06 et homologué par un arrêté du 24/12/04 publié au JO n°1 du 1^{er} janvier 2005 p 79, il est prévu une disparition, pour les exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2005, des provisions pour grosse réparation au profit d'une approche comptable des composants (éléments principaux d'une immobilisation corporelle devant faire l'objet de remplacements à intervalles réguliers et qui, sous certaines conditions, devront être comptabilisés et amortis de manière séparée). Par suite, les EPSCP devraient, au lieu de constater une provision pour grosses réparations, comptabiliser à l'actif, en tant que composants, les dépenses qui ont pour objet de remplacer des parties d'une immobilisation. À noter que la loi de finances rectificative pour 2004 fixe les nouvelles normes comptables (art. 42 I.e).

Il ressort, en particulier, qu'il doit être procédé à une comptabilisation séparée des éléments principaux d'immobilisations corporelles, encore appelés composants et ce, à l'origine ou au moment de leur remplacement. Par suite, une distinction est opérée entre :

- les composants dits de « première catégorie », lesquels ne peuvent plus donner lieu à la constatation de provisions pour grosses réparations et doivent être comptabilisés à l'actif (CGI, art. 237 septies I);
- les composants dits de « seconde catégorie » recouvrant les dépenses d'entretien dont l'objet est de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien ne prolongeant pas la durée de vie initiale.

Pour de plus amples informations, il convient de se reporter à l'avis 2003-E du 9 juillet 2003 rendu par le CNC.

Au moment du toilettage du présent document, l'adaptation nécessaire des règles fiscales par rapport aux nouvelles normes comptables est en cours. Il convient, par conséquent, de compléter sa lecture avec les commentaires susceptibles d'être apportés par l'administration fiscale pour faire connaître sa position.

charges dès lors que le montant total des frais ainsi déduits n'est pas exagéré eu égard à la valeur locative réelle de l'immeuble loué (Doc. adm., série 4 C 42 n° 4)²⁹.

À la lumière de ces précisions et eu égard à ce qui est exposé ci-dessus aux points 2 et 3, il peut être considéré que les établissements peuvent déduire l'ensemble des charges de l'exercice au titre duquel elles ont été engagées, c'est-à-dire y compris les charges de la propriété dans les conditions exposées ci-dessus.

Par ailleurs, tout retrait ultérieur, volontaire (vente par exemple) ou involontaire (sinistre par exemple) de l'un des éléments d'actif dont un établissement est propriétaire entraîne les conséquences d'une cession d'actif immobilisé. En particulier, le régime des plus-values et moins-values professionnelles est applicable (cf. l'annexe 10 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES)³⁰. À cet égard, le schéma d'écriture faisant état des comptes mouvementés et figurant dans l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 est reproduit à l'annexe 1 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES.

NOTA Les biens dont un établissement n'est pas propriétaire ne peuvent absolument pas donner lieu à une opération de cession et ne sont donc, en aucun cas, concernés par l'écriture comptable en question.

Enfin, il convient d'ajouter que les produits et les charges doivent être rattachés :

- soit à la période non soumise à l'IS, c'est-à-dire en l'occurrence avant le 1^{er} janvier 2003 (date de l'assujettissement à l'IS des EPSCP) ;
- soit à la période commençant à compter de cette date qui est, au contraire, imposable à raison des critères de droit commun permettant de déterminer la date à laquelle sont réunies les conditions autorisant de qualifier ces éléments de créances acquises ou de dettes certaines (cf. infra les précisions apportées au C).

PRÉCISION Il ressort de l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000, chapitre 6 *LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE*, point 2.5.1.3, que les EPSCP sont autorisés à pratiquer l'amortissement linéaire à compter du 1^{er} janvier qui suit l'année de mise en service du bien à amortir. Autrement dit, il est possible de ne pas constater d'amortissement l'année au cours de laquelle un EPSCP entre en possession d'une immobilisation. Cette faculté n'existe pas dans le domaine fiscal. Les EPSCP ont l'obligation de pratiquer un amortissement dès la première année. En effet, l'amortissement linéaire a pour point de départ la date de mise en service des biens.

Dans l'hypothèse où le point de départ se situe en cours d'exercice comptable, il est impératif sur le plan fiscal, que la première annuité (année N) soit constatée au prorata du temps au titre de cet exercice comptable, c'est-à-dire qu'elle soit réduite du nombre de jours compris entre le 1^{er} janvier de l'année N et la date de mise en service effective de l'immobilisation concernée³¹.

²⁹ CE, arrêt du 12/02/1964, n° 54607.

³⁰ Les cessions d'immobilisations se traduisent également par des corrections de la déduction de la TVA y afférente antérieurement opérée (cf. le dossier de l'AMUE *LA TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE*, respectivement les points 1.5 et 1.6 du II. « Corrections de la déduction antérieure » de la deuxième partie « Calcul de la TVA déductible »). Cela n'est pas sans produire des effets pour le calcul de la plus ou moins-value professionnelle (cf. l'annexe 10 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES, l'attention appelée).

³¹ Par simplification, l'année peut être comptée pour douze mois de trente jours.

Lorsque cette règle fiscale n'est pas respectée en raison de la mise en œuvre de la faculté offerte du point de vue comptable, l'amortissement pratiqué au delà de la période retenue fiscalement est définitivement perdu et ne peut donc pas produire d'effet sur le résultat fiscal. Corrélativement, il convient de procéder à une rectification du résultat comptable de l'exercice en question (cf. infra le E, DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL). Bien entendu, est également définitivement perdu l'amortissement qui n'est pas pratiqué au titre de l'exercice de mise en service de l'immobilisation.

EXEMPLE Un EPSCP acquiert une machine mise en service le 1^{er} juillet N à amortir sur 5 ans. S'il est fait application de la règle permettant un amortissement les années N+1 à N+5, la quote-part se rapportant à la période comprise entre le 1^{er} juillet N et le 31 décembre de cette même année est définitivement perdue fiscalement.

En outre, au titre de la période comprise entre le 1^{er} juillet N+5 et le 31 décembre N+5, une rectification extra-comptable devra être effectuée pour ce qui concerne l'amortissement comptabilisé à raison de ladite période et inopérant au regard de l'IS.

NOTE DE L'AMUE

Il est bien souligné que ce qui suit ne reflète en aucune façon une quelconque position de l'administration fiscale même officieuse.

PRINCIPE

Il est rappelé que les établissements sont passibles de l'impôt sur les sociétés depuis le 1^{er} janvier 2003. Par voie de conséquence, ceux-ci avaient l'obligation de s'interroger sur la nature de leurs opérations à cette date et d'en tirer les conséquences au regard de la fiscalité directe.

À ce stade, se pose la question de savoir quelles sont les opérations devant être prises en considération, et ce dans les termes suivants :

- uniquement les opérations se rapportant à des contrats conclus à compter du 1^{er} janvier 2003 ?
- ou, au contraire, toutes les opérations pour lesquelles, au regard de l'IS, le fait générateur est intervenu à compter de cette date indépendamment de la circonstance que les contrats concernés ont été conclus avant le 1^{er} janvier 2003 (livraison ou achèvement ; cf. infra Chap. C.2.1, RÈGLES À METTRE EN ŒUVRE POUR LES CRÉANCES) ?

PROPOSITION DE L'AMUE

À cet égard, l'administration fiscale n'a pas, à l'heure actuelle, fait connaître sa position. Cela étant, il semble possible d'avancer que, eu égard aux précisions recueillies dans le cadre de l'expérimentation SAIC, les contrats revêtant un caractère lucratif, à raison des critères exposés supra (cf. CHAMP D'APPLICATION), conclus avant le 1^{er} janvier 2003 peuvent, au choix des établissements, être rattachés à l'une ou l'autre des périodes visées ci-dessus. Ce choix n'est pas sans présenter un intérêt. En effet, cela peut permettre de rattacher des contrats déficitaires.

Si le choix est fait de rattacher les contrats conclus avant le 1^{er} janvier 2003, l'établissement ne doit procéder à aucun tri au sein de ceux-ci pour distinguer ceux qui sont déficitaires de ceux qui sont bénéficiaires. En d'autres termes, tout établissement s'engageant dans cette voie doit avoir une approche globale et partant retenir l'ensemble des contrats signés avant le 1^{er} janvier 2003 et non menés encore à leur terme à cette même date au regard des règles fiscales.

Nonobstant, dans les faits, il apparaît que des établissements, en grand nombre, n'ont pas été en mesure de remplir leurs obligations en matière d'IS au titre de l'exercice 2003, pas plus du reste au titre de l'exercice clôturé le 31 décembre 2004. Dans ces conditions, une nouvelle question se pose : à quelles opérations l'établissement devra-t-il se référer pour établir son premier bilan fiscal d'ouverture ?

Sur ce point, il paraît raisonnable de penser que les établissements ont la possibilité d'effectuer un choix similaire à celui qui leur était offert à la date du 1^{er} janvier 2003 sous réserve de la nuance suivante.

Concrètement, eu égard à ce qui précède, la date d'entrée en fiscalité reste celle fixée par l'administration fiscale à savoir : le 1^{er} janvier 2003.

Autrement dit, la décision d'un établissement de mettre en œuvre en pratique les règles fiscales postérieurement au 1^{er} janvier 2003, par exemple à compter du 1^{er} janvier 2005, ne le dispense pas de remplir ses obligations en la matière au titre de chacun des exercices ouverts depuis le 1^{er} janvier 2003.

En tout état de cause, il est souligné que le bilan d'entrée en fiscalité reste celui à établir au 1^{er} janvier 2003. Pour son élaboration, les établissements disposeront du même choix que celui exposé ci-dessus pour les contrats conclus avant le 1^{er} janvier 2003.

S'agissant des contrats lucratifs signés postérieurement au 1^{er} janvier 2003, il y a lieu de les regarder impérativement comme relevant de cette période et de leur appliquer, tout comme du reste pour les contrats conclus avant cette date et rattachés à cette période, les règles prévues en IS telles que celles-ci sont précisées ci-après.

EXEMPLE : HYPOTHÈSE DE SUIVI DES OPÉRATIONS LUCRATIVES À COMPTER DU 1^{er} JANVIER 2005 RATTACHEMENT DES CONTRATS



NOTA Sur le plan de l'orthodoxie, les établissements devraient déposer une liasse fiscale au titre des exercices comptables clos le 31 décembre des années 2003, 2004 et 2005. Néanmoins, il paraît possible d'envisager d'adapter une solution pragmatique, telle celle qui consisterait à souscrire une seule liasse fiscale se rapportant exceptionnellement à trois exercices. Autrement dit, le bilan d'entrée serait établi à la date du 1^{er} janvier 2003, date d'entrée en fiscalité des EPSCP, tandis que le bilan de clôture serait constaté au 31 décembre 2005.

En tout état de cause, il n'est pas possible de s'exonérer définitivement des obligations fiscales prévues par la réglementation, au motif que ces obligations n'ont pas été respectées au titre d'un exercice donné.

C.

LE PRINCIPE FISCAL DÉGAGÉ PAR LA JURISPRUDENCE DE LA DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE

Avant de voir en quoi consiste précisément ce principe fiscal, il convient de s'arrêter quelques instants sur certaines règles de la comptabilité commerciale.

1. LE PRINCIPE CONSACRÉ EN COMPTABILITÉ COMMERCIALE

Il existe en comptabilité commerciale un principe fondamental selon lequel, conformément au principe « d'indépendance » ou de « spécialisation » des exercices comptables, ne peuvent être rattachés à chaque exercice que les seuls produits et les seules charges qui le concernent effectivement et ceux-là exclusivement.

Ce principe est traduit dans le Code de commerce à l'article 15 : *Seuls les bénéfices réalisés à la date de clôture d'un exercice peuvent être inscrits dans les comptes annuels.*

Il s'ensuit que doivent être rattachés à un exercice :

- les produits dits acquis à cet exercice ;
- les charges consommées durant l'exercice.

La fiscalité des entreprises se calque sur ce principe inhérent à la comptabilité commerciale. Par voie de conséquence, les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, en ce qu'ils sont passibles de l'IS, doivent pour la détermination de leur résultat imposable appliquer strictement en amont les règles prévues par la comptabilité commerciale.

Au reste, d'une manière générale, l'attention est appelée sur le fait que les établissements ont l'obligation de se conformer aux règles fiscales lorsque les conditions de leur mise en œuvre sont remplies. Cela ressort clairement de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI qui dispose que *les entreprises doivent respecter les définitions édictées par le plan comptable général, sous réserve que celles-ci ne soient pas incompatibles avec les règles applicables pour l'assiette de l'impôt.* Autrement dit, il existe une connexion entre les règles comptables et les règles fiscales.

NOTA Application au regard des règles de comptabilité publique

À cet égard, il convient de préciser que le principe des « droits constatés » retenu en comptabilité publique³² est identique à celui qui prévaut en matière de droit commercial et fiscal au regard du rattachement fiscal d'un produit ou d'une charge à un exercice comptable.

Le principe des « droits constatés » conduit à imputer un ordre de recette ou un mandat, émis par l'ordonnateur et pris en charge ou visé par l'agent comptable, respectivement sur

³² Ce principe est issu de l'article 14 du décret du 10 décembre 1953 : « Tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice ». Il est repris aux articles 163 et 169 du décret du 29 décembre 1962 et fait l'objet de commentaires dans l'instruction de la DGCP n° 02-035-M93 du 29 avril 2002.

l'exercice au cours duquel naît la créance de l'établissement et sur celui au titre duquel le service est fait. Dans cette situation, c'est donc la date à laquelle naissent les droits, créances ou dettes, et non la date à laquelle s'effectue le paiement ou l'encaissement, qui doit être retenue pour l'exercice de rattachement d'imputation.

En matière fiscale comme en comptabilité publique, ce qui importe, c'est la date à laquelle le contrat se traduit par l'événement, tel que précisé ci-après, qui permet fiscalement et sur le plan comptable de rattacher le produit qui en découle ou la charge y afférente à un exercice comptable précis.

Dans les deux domaines, comptable et fiscal, l'établissement doit retenir comme date de naissance du droit à l'encontre de son client :

- la date à laquelle le bien est livré ;
- la date à laquelle le service est réalisé.

De même, à l'égard de son fournisseur, l'établissement doit prendre en considération la date du service fait, c'est-à-dire la date à laquelle l'ordonnateur atteste que le service est fait (justification que le créancier a droit au paiement de l'opération qu'il a réalisée) ou dit autrement, que le bien ou le service commandé est respectivement livré ou effectué.

2. CONSÉQUENCES FISCALES POUR LES ÉTABLISSEMENTS

La transposition en droit fiscal des règles de la comptabilité commerciale énoncées ci-dessus est le principe tout aussi fondamental dit des **créances acquises et des dettes certaines**, que la jurisprudence a pu dégager du caractère très général de la définition du bénéfice imposable posée par les dispositions de l'article 38.2 du CGI.

En pratique, cela permet de savoir à quel exercice doivent être précisément rattachés, sur un plan fiscal, les produits et les charges.

2.1 Règles à mettre en œuvre pour les créances

La loi (CGI, art. 38.2 bis) précise à quel moment s'effectue le rattachement des produits correspondant à des créances acquises sur la clientèle ou à des versements reçus à l'avance en paiement du prix, c'est-à-dire à des acomptes :

- pour les ventes, le produit correspondant est rattaché à l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens ;
- tandis que, pour les fournitures de services, il se rattache à l'exercice, en principe, au cours duquel intervient l'achèvement des prestations (autrement dit, lorsqu'elles sont entièrement effectuées).

Dans les deux cas, la date du paiement effectif n'a pas à être prise en considération. Il résulte de cette règle fondamentale que sont exclusivement rattachés à un exercice donné les produits résultant de l'activité réelle au sens fiscal et comptable de cet exercice et eux seuls (mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice).

Concrètement, cela signifie que les produits ne peuvent être pris en compte que s'ils se rapportent à une opération ayant donné naissance, au cours de la période d'imposition, à une créance acquise. Tel est le cas lorsqu'une créance est certaine dans son principe et déterminée dans son montant.

Dans un souci de compréhension, on peut se référer au droit civil et considérer qu'une créance revêt ces caractères lorsqu'un accord est réalisé entre les parties sur la chose et sur le prix. Mais il faut alors garder à l'esprit que cette règle doit impérativement se combiner avec les principes comptable et fiscal selon lesquels le rattachement à un exercice nécessite généralement que l'opération à laquelle correspond la créance soit réalisée (livraison des marchandises ou achèvement d'une prestation de services) avec pour corollaire l'exigibilité de l'obligation de paiement y afférente. En effet, **l'accord sur la nature et le prix d'un bien ou d'un service ne suffit pas à lui seul à rattacher l'opération en cause à un exercice donné si la livraison de ce bien ou la réalisation de cette prestation n'est pas intervenue.**

Il faut donc retenir que les approches comptable et fiscale apparaissent avant tout pragmatiques puisque le rattachement du produit ou de la charge s'effectue lorsque, au-delà d'un accord entre les parties prenantes, la réalisation économique par l'une d'entre elles de son engagement oblige l'autre cocontractant à exécuter le sien. Il en résulte, comme indiqué déjà ci-dessus, que la date d'exigibilité et la date du recouvrement du prix de l'opération (vente d'un bien ou fourniture de services) sont inopérants.

Lorsque les produits ne sont pas en mesure d'être rattachés au résultat d'un exercice, il y a lieu de les éliminer des produits d'exploitation qui auraient pu être constatés au cours de cet exercice par l'intermédiaire du compte de régularisation 487 « Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant) ».

EXEMPLE Soit un contrat de prestation de services conclu l'année N par une université avec une entreprise pour un montant M. La signature de ce contrat donne lieu à l'émission d'un titre de recette³³ égal à ce montant M au titre de l'exercice N (écriture : débit du compte 411 par crédit d'un compte de classe 7). Au cours de ladite année N, le service est partiellement exécuté et l'université perçoit un acompte de la part de l'entreprise.

Au regard du principe d'indépendance des exercices, il doit être considéré que, au titre de l'exercice clos le 31 décembre de l'année N, le produit n'a pas été réalisé. Il convient dès lors de retrancher des produits de cet exercice le montant M figurant sur le titre de recette émis. À cet effet, le compte de produits intéressé (par exemple 705 « Études ») est débité par le crédit du compte 487. Ce même compte est débité à l'ouverture de l'exercice suivant par le crédit du compte 705.

Ces opérations doivent être effectuées à la clôture et à l'ouverture de chaque exercice tant que la prestation de services n'est pas considérée comme étant achevée.

En corollaire de ce qui vient d'être dit pour les produits non réalisés, les dépenses exposées pour la réalisation des opérations concourant à la perception de ces produits sont extournées des charges par la constatation des productions en cours (cf. ci-après le point 2.2 RÈGLES À METTRE EN ŒUVRE POUR LES CHARGES).

Les produits à retenir pour le calcul du bénéfice imposable comprennent principalement les ventes ou les recettes provenant des travaux ou des prestations de services. Il s'y

³³ Cette façon de procéder n'est pas conforme aux prescriptions de la M 9-3, mais est utilisée strictement dans un souci pédagogique afin d'illustrer la notion de produits constatés d'avance.

ajoute tous les revenus ou profits accessoires réalisés à l'occasion de la gestion commerciale de l'établissement, ou se rattachant à des opérations effectuées par celui-ci, ainsi que ceux provenant de la mise en valeur de certains éléments de l'actif.

Certains de ces produits appellent des remarques particulières.

2.1.1 Ventes ou recettes

Les ventes ou recettes sont constituées par le prix des marchandises vendues, des travaux effectués ou des services fournis par l'établissement.

► **Produits correspondant à des ventes de marchandises**

Ils sont rattachés aux résultats de l'exercice au cours duquel intervient la livraison des biens pour les ventes (CGI art. 38.2 bis). La livraison s'entend de la délivrance du bien au sens de l'article 1604 du Code civil, c'est-à-dire du transport de la chose vendue en la puissance et possession de l'acheteur (Doc. adm., série 4 A 212, n° 16).

En effet, selon le Conseil d'État, en l'absence de définition législative des actes ou opérations qui, au regard de la fiscalité, doivent être regardés comme constitutifs d'une livraison, il y a lieu de se référer à la définition de la délivrance mentionnée à cet article, laquelle apparaît comme l'une des obligations incombant au vendeur³⁴.

La livraison n'implique donc pas une remise matérielle de la marchandise, mais seulement la maîtrise par l'acquéreur des biens vendus, qui peut résulter du seul consentement des parties³⁵.

Cela étant, en application d'une réglementation spécifique ou si les parties en conviennent expressément, le transfert de propriété peut s'entendre différemment, c'est-à-dire répondre à des modalités autres que celles qui s'attachent à la notion de délivrance. Par exemple, le transfert peut intervenir à compter de la date d'admission de fournitures prévue à l'article 22 du Cahier des clauses administratives générales applicables aux marchés publics de fournitures courantes et de services, approuvé par le décret n° 77-699 du 27 mai 1977 dit CCAG/FCS³⁶.

Il faut noter également que si un cahier des charges d'un marché public prévoit que le transfert de propriété des marchandises aura lieu à partir de leur livraison sur wagon départ, camion ou conteneur au départ de l'usine et après exécution des opérations de réception des articles en question, la remise d'un document de mise à disposition des marchandises est insuffisante pour considérer qu'il existe une livraison. Seule la réception des marchandises par l'acheteur, après vérification de conformité, peut être regardée comme une véritable livraison³⁷.

► **Ventes sous condition**

Pour ce qui concerne les contrats de vente assortis d'une clause de réserve de propriété jusqu'au paiement intégral du prix, l'imposition du profit en résultant intervient dès la remise matérielle du bien à l'acheteur, conformément à l'article 38.2 bis

³⁴ CE, 04/03/1991, n° 97595.

³⁵ Réponse Armand, JO de l'Assemblée nationale du 16 décembre 1996, p. 6597.

³⁶ En application de l'article 22 du Cahier des clauses administratives générales (CCAG) applicables aux marchés publics, le transfert de propriété des fournitures est réalisé par l'admission. Si la remise à la personne publique est postérieure à l'admission, le titulaire du marché assume dans l'intervalle les obligations du dépositaire.

³⁷ Cour administrative d'appel (CAA) de Bordeaux, 07/05/1991, n° 501 et 1506.

du CGI. Il n'y a donc pas lieu d'attendre le transfert de propriété au profit de l'acheteur, lequel coïncide avec le paiement du prix total par l'acquéreur.

Le résultat d'une vente sous condition suspensive n'est pris en compte que lors de la réalisation de la condition³⁸ puisque c'est à cette date que se réalise le transfert de propriété.

En revanche, la conclusion d'une vente sous condition résolutoire entraîne la prise en compte immédiate des produits correspondants. La créance doit donc être rattachée aux résultats de l'exercice au cours duquel la vente est conclue. Le transfert de propriété se réalise, en effet, à la date de conclusion du contrat et c'est l'acheteur qui supporte les risques du contrat. Si la condition se réalise, la vente est rétroactivement annulée. Cette annulation affecte les résultats de l'exercice au cours duquel elle se produit (Doc. adm., série 4 A 221, n° 12).

Au cas où des prestations annexes indissociables de la vente (installation et mise en place de matériels par exemple) ne seraient effectuées qu'après la clôture de l'exercice de livraison, il est possible pour le vendeur de constituer une provision destinée à y faire face³⁹.

Enfin, s'agissant d'une promesse de vente, ce n'est qu'au jour de la levée de cette promesse que la vente se réalise. Il y a donc lieu de retenir ladite vente dans le résultat imposable lors de la livraison du bien faisant l'objet de la promesse (Doc. adm., série 4 A 221, n° 14).

► Produits correspondant aux prestations de services

Ils sont pris en compte au titre de l'exercice au cours duquel intervient l'achèvement des prestations de services. La date d'achèvement d'une prestation est déterminée sur le fondement des stipulations contractuelles qui définissent les obligations du prestataire et dans bon nombre de situations, d'après les usages en vigueur dans le secteur professionnel concerné.

Le juge de l'impôt opère une distinction selon la nature de l'obligation⁴⁰ :

- si le prestataire s'est engagé à une obligation de résultats, la date d'achèvement de la prestation est la date à laquelle ce résultat est obtenu ;
- si le prestataire supporte une obligation de moyens, c'est-à-dire s'il doit effectuer toutes diligences en vue d'un objet qu'il n'est pas tenu d'atteindre, la facturation du service constitue la date d'inscription du produit d'exploitation au compte de résultat, même si le contrat court encore. Cela étant, dans ce cas, la date de l'achèvement est au plus tard celle du paiement de la rémunération⁴¹.

Les prestations qui ne sont que l'accessoire de ventes doivent, quant à elles, être rattachées à l'exercice au cours duquel elles sont achevées⁴².

Quant aux créances correspondant à des travaux à façon (exécution d'un travail sans fournir la matière première), il convient de les rattacher à l'exercice durant lequel ces travaux sont réalisés.

³⁸ Conseil d'État (CE), 27/01/1989, n° 66233. cf. la Documentation administrative, série 4 A 221, n° 7 à 11.

³⁹ CE, 15/11/1989, n° 90844.

⁴⁰ CAA de Paris, 11/12/1990, n° 2451.

⁴¹ CAA de Paris, 22/01/1991, n° 1872.

⁴² CAA de Nancy, 13/05/1993, n° 92.

Lorsqu'ils font l'objet, au titre d'un exercice, de documents de mise à disposition des clients, de tels travaux sont réputés achevés⁴³.

Cela étant dit, il convient de préciser que, pour ce qui concerne les prestations de services, deux séries de dérogations sont prévues :

- les profits correspondant, d'une part à des prestations continues, c'est-à-dire notamment celles qui sont rémunérées par des intérêts ou des loyers⁴⁴ (CGI, art. 38.2 bis), d'autre part à des prestations discontinues mais à échéances successives échelonnées sur plusieurs exercices (cf. ci-après le nota à propos des modalités de qualification de ces prestations) sont pris en compte au fur et à mesure de l'exécution des prestations (ex. : exécution, dans le cadre de projets déterminés, d'études subdivisées en phases successives donnant lieu à des facturations et à des règlements distincts) ;
- la date à retenir pour les travaux d'entreprise (travaux de bâtiment, travaux publics notamment) donnant lieu à réception complète ou partielle est celle de la réception, même si elle est seulement provisoire ou faite avec réserves, ou celle de la mise à la disposition du maître de l'ouvrage si elle est antérieure (CGI, art. 38.2 bis).

La retenue de garantie pratiquée par le maître de l'ouvrage sur le prix convenu est un élément de ce prix à rattacher aux résultats de l'exercice de réception des travaux⁴⁵. En revanche, les produits financiers résultant du placement d'acomptes sur travaux constituent des revenus accessoires indépendants des acomptes eux-mêmes ; ils doivent dès lors être rattachés à l'exercice au cours duquel ils ont été acquis⁴⁶.

NOTA La qualification d'une prestation en prestation continue repose sur l'analyse circonstanciée de la nature des obligations contractuelles du prestataire. Ainsi, dans le cadre de transactions impliquant plusieurs partenaires, le Conseil d'État a-t-il privilégié une approche économique globale des opérations réalisées, fondée sur l'appréciation de l'étendue effective et de la permanence des obligations incombant au prestataire⁴⁷.

Par suite, constituent des prestations continues, les prestations rémunérées par des fruits civils (perçus au titre de locations à intervalles périodiques), les contrats d'assurance ou ceux pour lesquels la prestation n'a pas été fractionnée par le prestataire (abonnement à des consultations, contrats d'entretien, etc.).

Les prestations discontinues à échéances successives comportent des phases d'exécution séparées dans le temps et échelonnées sur plusieurs exercices. Selon l'administration fiscale, la notion d'échéances successives fait référence au seul fractionnement des prestations dans le temps, et non aux modalités de paiement du

⁴³ CAA de Bordeaux, 12/03/1998, n° 1167.

⁴⁴ L'opération par laquelle le bailleur met à la disposition du preneur un bien de consommation moyennant le paiement d'un loyer, assorti de la faculté d'acquiescer le bien en fin de bail, constitue une prestation continue. Le montant total des sommes perçues des preneurs doit être réparti sur la durée du contrat (CAA Cour administrative d'appel, de Lyon, 08/10/1997, N° 2267). Pour les opérations avec option d'achat, le versement initial qui ne rémunère pas une prestation distincte est à répartir de manière linéaire sur la durée du contrat (CE, 29/11/2000, n° 192100 et 192109).

⁴⁵ CE, 08/07/1988, n° 65659.

⁴⁶ CAA de Paris, 14/11/1989, n° 175 ; CE, 11/10/1991, n° 112790.

⁴⁷ CE, 24/05/2000, n° 193817.

prix convenu (Doc. adm., série 4 A 212, n° 22). Il y a prestations discontinues, en particulier, dans le cas de contrats d'entretien ou d'abonnement (Doc. adm., série 4 A 212, n° 21).

On relèvera toutefois que, selon la jurisprudence, l'existence de paiements fractionnés pourrait constituer un indice important en faveur notamment de la qualification de prestations discontinues à échéances successives⁴⁸. Elle n'a d'ailleurs jusqu'à maintenant retenu cette qualification que pour des contrats donnant lieu à des facturations ou des paiements échelonnés tels que :

- les contrats d'ingénierie immobilière : les acomptes sur honoraires perçus au cours d'un exercice, à raison des travaux achevés et facturés, font donc partie des produits de l'exercice même si l'ensemble de la mission de conception n'est pas achevé à cette date⁴⁹ ;
- un marché d'études et de développement passé avec l'État subdivisé en différentes phases donnant lieu à des facturations distinctes : les acomptes perçus au cours d'un exercice à raison des travaux achevés et facturés sont imposables au titre de cet exercice⁵⁰ ;
- l'exécution d'études subdivisées en phases successives donnant lieu à des facturations et des règlements distincts. Les acomptes perçus à ce titre doivent être pris en compte au fur et à mesure de l'achèvement et de la facturation des prestations et être ainsi rattachés à chaque exercice correspondant⁵¹.

On notera qu'il n'est pas nécessaire que les prestations rendues soient de nature identique pour que l'opération présente le caractère de prestations discontinues à échéances successives.

En revanche, le caractère de prestations discontinues à échéances successives a été refusé aux rémunérations perçues par une association de formation à raison de l'exécution de conventions conclues avec l'État pour la formation de chômeurs de longue durée et de jeunes de 16 à 25 ans : ce n'est qu'à la fin du stage que les prestations doivent être considérées comme achevées⁵².

2.1.2 Réduction sur ventes

Les réductions accordées sur ventes (ristournes, rabais et remises) viennent en diminution de celles-ci.

Ces réductions ne sont pas en principe considérées comme des actes de gestion anormaux⁵³. Sont ainsi déductibles les remises préférentielles consenties par une société à un client dès lors qu'elles se justifient par l'importance et la constance de leurs relations commerciales⁵⁴.

⁴⁸ CAA de Bordeaux, 14/11/2002, n° 98970.

⁴⁹ CE, 19/6/1989, n° 58246.

⁵⁰ CAA de Paris, 21/11/1991, n° 2415.

⁵¹ CE, 19/06/1989, n° 58246 et 59828.

⁵² CAA de Bordeaux 20/05/1997, n° 95-198.

⁵³ CE, 25/03/1983, n° 34182.

⁵⁴ CAA de Bordeaux, 22/02/1990, n° 742.

2.2 Règles à mettre en œuvre pour les charges

Pour ce qui concerne les charges, quelle que soit la date de leur paiement, leur déduction n'est admise qu'au titre des résultats de l'exercice comptable au cours duquel elles ont été engagées dans la mesure où elles présentent le caractère de dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant (**dettes engagées**). Toutefois, il est impératif pour leur déduction qu'elles soient inscrites dans la comptabilité⁵⁵ et qu'elles soient appuyées de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant.

Ce principe de déduction des charges au titre de l'exercice de leur engagement alors même qu'elles produisent leurs effets sur le chiffre d'affaires et le bénéfice réalisés au cours des exercices suivants a été réaffirmé à plusieurs reprises par la jurisprudence⁵⁶. Après avoir précisé l'impact de ces principes, nous étudierons les règles spécifiques prévues au titre de certaines situations.

2.2.1 Précisions

Les dépenses à retenir pour l'assiette de l'IS sont toutes celles qui, engagées au cours de l'exercice et non exclues des charges déductibles⁵⁷, ont fait naître à la charge de l'établissement des dettes certaines dans leurs principe et dans leur montant quelle que soit la date d'exigibilité ou de paiement de ces dettes (cf. Doc. adm. série 4 C 131).

Une dette peut être tenue :

- pour certaine dans son principe, lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre contractant est acquise à ce dernier ; autrement dit, lorsque les parties au contrat sont d'accord sur la chose (bien ou service) et sur le prix et que cet accord n'est subordonné à aucune condition (pendant de ce qui est prévu pour les produits ; cf. supra le point 2-1) ;
- pour déterminée, quant à son montant, lorsqu'elle peut être liquidée, c'est-à-dire quand elle est susceptible d'être chiffrée avec précision, compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

Par suite, les frais et charges ne peuvent être déduits que des résultats de l'exercice auquel ils sont imputables, c'est-à-dire de l'exercice du fait générateur⁵⁸. Ils ne peuvent pas être déduits des résultats d'un exercice autre⁵⁹. Il s'ensuit qu'un établissement n'est pas en droit de les déplacer à son gré d'un exercice sur un autre.

En la matière, la règle fiscale coïncide avec la règle comptable. L'exercice de rattachement des charges, conformément au principe comptable de spécialisation ou d'indépendance des exercices est celui de :

- la consommation pour les achats ;
- l'utilisation pour les services.

⁵⁵ S'agissant de l'obligation de comptabilisation, il est à noter que la déduction fiscale d'un amortissement ou d'une provision est subordonnée au respect de cette règle (CGI, art. 39.12° et 5°).

⁵⁶ Cf. notamment, CE, 29/07/1998, n° 146517 et CE, 23/01/2002, n° 221437.

⁵⁷ Cf. infra le 2 du D « Règles applicables aux opérations courantes : produits de gestion courante et frais généraux ».

⁵⁸ CE, arrêt du 26 mars 1965, n° 61819.

⁵⁹ CE, arrêt du 24 octobre 1969, n° 75170.

C'est ainsi que les achats à retenir s'entendent de tous ceux effectués, c'est-à-dire définitivement conclus pendant la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt et pour lesquels la livraison est intervenue. Il est important de noter qu'il n'est pas nécessaire de s'intéresser ici à la date de paiement des marchandises livrées ou des services fournis par le fournisseur. Autrement dit, les achats doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel la dette de l'acheteur a pris naissance.

De même, les marchandises ou matières premières faisant l'objet d'un marché à livrer doivent, même lorsqu'elles n'ont pas encore été reçues par l'entreprise à la date de l'inventaire, être réputées faire partie du stock, si, à cette date, elles ont fait l'objet d'un achat ferme qui en a transféré la propriété à l'entreprise à condition, toutefois, que lesdites marchandises soient individualisables dans les entrepôts du vendeur (c'est à dire qu'il ne s'agisse pas de choses de genre pour lesquelles l'individualisation n'intervient qu'avec la livraison), faute de quoi ces bien seraient pris en compte simultanément dans les stocks du vendeur et de l'acquéreur.

REMARQUE Cependant, la déduction de certaines charges peut, à l'initiative de l'établissement, être répartie sur l'exercice de rattachement et les exercices ultérieurs (cf. annexe 7 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES). Tel est le cas notamment :

- des frais d'établissement⁶⁰ (Doc. adm., série 4 C 231) ;
- des frais de recherche et de développement (Doc. adm., série 4 C 232 ; cf. annexe 6 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES) ;
- des frais d'acquisition des immobilisations⁶¹ (Doc. adm., série 4 C 233) ;
- des frais d'émission des emprunts (Doc. adm., série 4 C 2342) ;
- des charges autres comme par exemple un emprunt en devises étrangères⁶² (Doc. adm., série 4 C 5342).

⁶⁰ Les frais d'établissement sont définis comme étant les dépenses engagées à l'occasion d'opérations qui conditionnent l'existence ou le développement de l'entreprise, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens et de services déterminés (art. 19 du Code de commerce). Ils sont limitativement énumérés par le plan comptable général. Il s'agit :

- des frais de constitution ;
- des frais de premier établissement ;
- des frais d'augmentation de capital et d'opérations diverses ;
- des droits de mutation et d'enregistrement.

⁶¹ Ces frais se distinguent des frais accessoires qui constituent un élément du coût d'acquisition (cf. 4 D 1321, n° 3 et 4 C 425, n° 8). Depuis l'entrée en vigueur du plan comptable général 1982, ils ne font plus partie des frais d'établissement. Il s'agit des frais non représentatifs d'une valeur vénale, supportés lors de l'acquisition des immobilisations inscrites à l'actif de l'entreprise :

- droits de mutation et d'enregistrement (cela ne revêt plus un caractère obligatoire à compter du 1/1/05 compte tenu du règlement sur la définition et l'évaluation des actifs ; cf. le renvoi n° 27) ;
- honoraires du notaire. En revanche, les honoraires d'architecte font partie du coût de construction (cf. 4 D 1321, n° 3) ;
- frais d'insertion et d'affiches ;
- frais d'adjudication ;
- commissions versées à un intermédiaire ;
- droits de succession ou de donation et honoraires versés au notaire à l'occasion d'une succession, d'une donation ou donation-partage comprenant le fonds de commerce ou un immeuble affecté à l'exploitation du fonds (CE, arrêt du 12 juin 1939, req. n° 63730, RO, p. 347). Toutefois, ces droits de succession ou de donation ne peuvent être admis dans les charges déductibles que si les héritiers ou donataires poursuivent personnellement l'exploitation du fonds (Réponse HUNAULT du 27 juin 1994 ; JO, AN p. 9281 ; CGI, art. 39-1-4° quater).

⁶² Dans le cas d'un emprunt en devises, les écarts de change sont pris en compte dans les conditions suivantes.

En application de l'article 38-4 du CGI, les écarts de change sur les dettes et les créances libellées en monnaie étrangère, par rapport aux montants initialement comptabilisés, sont déterminés à la clôture de chaque exercice en fonction du dernier cours de change et pris en compte pour la détermination du résultat imposable de l'exercice.

Ces dispositions sont applicables à la clôture de chaque exercice pour l'évaluation de la totalité de l'emprunt libellé en devises inscrit au passif du bilan de l'entreprise, y compris la prime ou la rémunération visée à l'article 39-1.1° ter. Dès lors, l'écart de conversion constaté sur cet emprunt, déterminé en fonction du dernier cours de change connu à la date de clôture de l'exercice, est pris en compte pour la détermination du résultat imposable.

La fraction courue de la prime déductible est déterminée pour chaque exercice en retenant le cours de change constaté lors de l'émission de l'emprunt. En effet, le différentiel de change entre le cours de la devise à l'émission et le cours de la devise à la clôture de chacun des exercices suivants est pris en compte dans le résultat imposable par application de l'article 38-4 déjà cité.

2.2.2 Cas particuliers

► Charges non payées à la clôture de l'exercice

Lorsque, au cours d'un exercice, une charge est définitivement engagée et n'a pas encore été acquittée à la clôture de cet exercice, son montant vient en diminution des résultats par inscription au compte du créancier ou à un compte de dettes provisionnées ou charges à payer. En effet, il est normal que cette charge pèse sur les résultats de l'exercice puisque son fait générateur est né.

S'agissant de la notion des charges à payer, il convient de s'arrêter sur la divergence qui existe entre la définition fiscale et la définition comptable.

LA CONCEPTION FISCALE

La doctrine fiscale a une conception des charges à payer moins large que celle qui est proposée par la doctrine comptable. En effet, du point de vue fiscal, il est considéré qu'il n'y a pas possibilité de constater sous forme de provisions les charges définitives engagées au cours d'un exercice et présentant le caractère de dettes. Les dépenses qui sont susceptibles d'être provisionnées en franchise fiscale (c'est-à-dire pouvant être déduites fiscalement) se distinguent donc essentiellement de celles qui correspondent à des charges à payer par l'incertitude quant à la réalisation de la charge correspondante (le risque devant être cependant probable et non simplement éventuel) ou par l'imprécision qui s'attache au montant de celle-ci.

A contrario, la notion de « charges à payer » vise nécessairement, sur le plan fiscal, des dettes certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant qui n'ont pas encore donné lieu à un paiement à la clôture d'un exercice déterminé.

Il est rappelé qu'une dette peut être tenue :

- pour **certaine dans son principe**, lorsque la créance née corrélativement dans le patrimoine de l'autre contractant est acquise à ce dernier, autrement dit, lorsque les parties au contrat sont inconditionnellement d'accord sur la chose (bien ou service) et sur le prix et que l'opération en cause (délivrance des marchandises ou achèvement du service) rendant exigible l'obligation de paiement a été réalisée⁶³. À défaut, la dette est certes juridiquement née, mais elle ne peut pas pour autant être rattachée sur le plan comptable et fiscalement à l'exercice ;
- pour **déterminée quant à son montant**, lorsqu'elle est liquidable, c'est-à-dire quand elle est susceptible d'être chiffrée avec précision compte tenu de l'ensemble des données qui sont connues à la date de l'estimation.

Tel est le cas, notamment :

- des loyers échus et non encore payés (la prestation continue étant considérée comme réalisée au jour le jour) ;
- des intérêts échus ou courus et non encore payés (raisonnement identique à celui qui est précisé ci-dessus pour les loyers) ;
- des impôts mis en recouvrement au cours de l'exercice et qui ne seront payés qu'au cours de l'exercice suivant (Doc. adm., série 4 C-131, n° 7).

⁶³ CE 4 mars 1991 n° 97596 de Bouard.

La distinction opérée sur un plan fiscal repose donc sur les éléments suivants. **Une provision peut être comprise dans les charges déductibles pour l'assiette de l'impôt :**

- lorsque des faits précis, à la clôture d'un exercice, rendent probable la réalisation au cours d'un exercice suivant, de pertes ou de charges déductibles par nature. Corrélativement, il ne peut pas être constaté sous forme de provisions les charges définitivement engagées au cours de l'exercice et présentant le caractère de dettes ;
- lorsque des pertes ou des charges, également déductibles par nature, dont la survenance au cours d'un exercice ultérieur peut être tenue pour certaine dans son principe en raison de faits précis intervenus ou d'engagements formels pris pendant la durée de l'exercice, demeurent cependant indéterminées quant à leur montant.

En revanche, la création d'un compte de « charges à payer » à la clôture d'un exercice déterminé suppose l'existence d'une dette certaine dans son principe et déterminée quant à son montant.

LA CONCEPTION COMPTABLE AU REGARD DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

La doctrine comptable donne à cette notion de « charges à payer » une définition plus large. En effet, une charge à payer correspond à une charge dont le fait générateur est intervenu à la clôture de l'exercice, ce qui veut dire que ladite charge peut être déterminée précisément à cette date, mais sans que pour autant elle soit devenue exigible (par exemple, charges relatives à l'IS).

L'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 prévoit que cette technique doit être mise en œuvre pour les dépenses *dont le service est fait avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquelles, à cette même date l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement des dépenses...* Il s'agit notamment des cas où les créanciers n'ont pas adressé leurs justifications à l'établissement. Cette opération peut revêtir un caractère évaluatif et se fonder sur les prix des *commandes, des devis ou autres éléments en possession de l'établissement...*

En dépit de cette divergence, l'administration fiscale admet que les dépenses qui, à raison des règles comptables, ont été inscrites en charges à payer alors que, sur le plan fiscal, elles auraient dû être constatées par voie de provisions, puissent être comprises dans les charges déductibles de l'exercice au cours duquel elles ont été comptabilisées (Doc. adm., série 4 E/A n° 32 à 34. Eu égard aux développements exposés ci-dessus, les hypothèses devraient cependant être rares).

Pour ce faire, l'établissement doit en pratique produire un relevé détaillé, annexé à sa déclaration de résultat, mentionnant les charges qui sont sur le plan comptable considérées comme des charges à payer mais qui répondent à la définition fiscale des provisions pour charges⁶⁴.

⁶⁴ Un état des provisions est également prévu par l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 (chapitre 9).

Enfin, il est à noter que les charges à payer, à mentionner dans le tableau de la liasse fiscale n° 2058-B, 3^e partie, cadre III, sont les dépenses qui, du point de vue fiscal, ne peuvent être déduites que par voie de provisions et qui, au titre d'un exercice donné, ne sont pas admises en déduction (CGI, art. 39.1.5)⁶⁵.

► Précisions relatives aux charges constatées d'avance

Une charge constatée d'avance est une charge qui a été enregistrée dans les écritures de l'établissement mais qui se rapporte totalement ou pour partie à un exercice ultérieur :

- soit parce que les conditions de rattachement à l'exercice ne sont pas remplies (ex. : achats de marchandises ou de services pour lesquels la facture est parvenue mais qui n'ont pas été livrés ou achevés) ;
- soit parce que la prestation revêt un caractère continu ou discontinu mais à échéances successives et que la facture comptabilisée porte sur une période qui dépasse pour partie l'exercice (loyer payé à terme à échoir ou prime d'assurance payée d'avance, ces deux éléments couvrant une période à cheval sur deux exercices).

On l'a vu, les charges sont, en principe, déduites au titre de l'exercice de leur engagement. Toutefois, en application du principe d'indépendance d'un exercice (cf. supra), les charges qui correspondent à la situation visée ci-dessus (c'est-à-dire à des achats de biens ou de services dont la fourniture ou la prestation ne doit intervenir qu'au cours d'un exercice ultérieur) sont soustraites des charges de l'exercice, en tant que charges constatées d'avance, pour être imputées sur les résultats de l'exercice au cours duquel le bien est effectivement livré ou la prestation rendue.

Corrélativement, les établissements doivent «réaffecter» à chaque exercice les charges qui le concernent (cf. Doc. adm., série 4 C 131, n°14). Les comptes de charges sont crédités par le débit du compte 486 «charges constatées d'avance».

► Les en-cours de production

Il convient encore de rappeler que les charges sont, en principe, déduites au titre de l'exercice de leur engagement. Nonobstant, tant que le produit d'une opération n'est pas rattaché à une créance acquise telle que cette notion est définie ci-dessus, les dépenses exposées pour la réalisation de cette opération ne sont pas déductibles.

Cette règle, qui déroge au principe énoncé, trouve son origine dans un autre principe que nous avons également étudié, à savoir le principe d'indépendance ou de spécialisation d'un exercice.

Les charges, dès lors qu'elles sont réalisées (les matières premières ou les marchandises achetées sont livrées, les prestations de services commandées sont achevées), font partie des charges de l'exercice.

En revanche, dans la mesure où elles entrent directement dans la production de biens et/ou de services fabriqués par une entreprise ou dans son activité d'achat revente

⁶⁵ Une provision n'est déductible fiscalement que si elle répond aux conditions suivantes :

- la provision doit être destinée à couvrir une perte ou une charge effective qui est engagée dans l'intérêt direct de l'exploitation et qui est déductible par nature ;
- la déductibilité de la provision ne doit pas être exclue par la loi (ex. : provision pour charges de retraite ou pour licenciement) ;
- la perte ou la charge, objet de la provision, doit être nettement précisée ;
- cette perte ou cette charge doit être rendue probable à la clôture de l'exercice par des événements survenus pendant celui-ci ou en cours à cette date et non simplement éventuelle ;
- la provision doit être inscrite en comptabilité.

de marchandises, il y a lieu de constater la présence des marchandises ou/et des matières premières en tant que stocks, mais également d'intégrer au coût de revient des stocks de produits ou de travaux finis ou en-cours de production les charges qui sont directement liées à leur réalisation (cf. ci-après les précisions apportées).

Cette règle n'est pas sans conséquence pour les établissements d'enseignement supérieur et de recherche. En effet, elle se traduit par l'obligation de suivre très précisément chaque contrat :

- d'une part, pour apprécier à quel exercice comptable le produit qui s'y rapporte doit être rattaché (cf. supra, le point 1) ;
- d'autre part, pour être en mesure de comprendre dans ce même exercice les charges engagées pour la réalisation prévue par ce contrat.

En d'autres termes, les dépenses supportées au titre de chaque opération réalisée doivent pouvoir être clairement identifiées et affectées précisément à l'exercice comptable au cours duquel cette opération a donné lieu à une créance acquise.

EXEMPLE Soit un contrat de prestation de services signé l'année N et achevé l'année N+2 donnant lieu à des dépenses exposées au cours des années N et N+1 et à des paiements de la part du client durant ces mêmes années.

La créance devient acquise pour l'établissement concerné au titre de l'exercice comptable qui s'achève le 31 décembre N+2 (année de l'achèvement de la prestation) et, partant, les charges engagées depuis le début de l'opération doivent être imputées en tant que charges déductibles fiscalement au titre de l'exercice N+2.

Pour autant, les charges constatées au cours des exercices N et N+1 ont bien été enregistrées en comptabilité au titre de chacun des exercices concernés (exercice au cours duquel les charges ont été engagées). Il appartient donc à l'établissement de tirer une triple conséquence de ces constats :

- Les charges concourant à la réalisation d'un bien non livré ou d'une prestation non achevée en N et N+1 ne peuvent pas être déduites de chacun des résultats des exercices N et N+1. Elles doivent, par suite, être « neutralisées » sur un plan fiscal afin de ne pas fausser les résultats correspondants.
- Pour ce faire, et tant que l'opération n'est pas achevée, l'établissement doit enregistrer en comptabilité un en-cours de production (titre de recette émis au compte 713 « variation des stocks en-cours de production »).
- L'établissement doit constater ce processus de production dans sa comptabilité par l'inscription dans un compte de stock du montant correspondant à la production en-cours, donc du titre de recette émis.

En annexe 8 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES figure un exemple chiffré précisant les écritures comptables à passer.

PRÉCISIONS Il apparaît, au vu de ce qui précède, que les productions en cours (ou en-cours de production) correspondent aux biens ou aux services⁶⁶ en cours de formation au travers d'un processus de production. Il s'agit, en principe, des travaux inachevés à la clôture de l'exercice, c'est-à-dire des travaux qui n'ont ni fait

⁶⁶ CE, 19/05/2000, n° 207063.

l'objet, en totalité ou en partie, d'une réception provisoire, ni été mis à la disposition du maître d'ouvrage.

Les productions de biens sont des produits ou des travaux en cours tandis que les productions de services sont des études ou des prestations de services en cours. Cette définition est commune à la réglementation fiscale et au domaine comptable. En tant que telles, les productions en cours sont à ranger parmi les éléments constitutifs des stocks au même titre que les marchandises, les matières premières, les matières et fournitures consommables, les produits intermédiaires⁶⁷, les produits finis⁶⁸, les produits résiduels⁶⁹ et les emballages non destinés à être récupérés qui sont la propriété d'un établissement à la date de l'inventaire et dont la vente en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours est de nature à permettre la réalisation d'un bénéfice d'exploitation. En revanche, les biens vendus avec une clause de réserve de propriété font partie des stocks de l'acquéreur (cf. supra le point 2-1-1 «Ventes ou recettes»).

Les productions en cours de biens ou de services doivent être évaluées au coût de revient hors TVA lorsque ces opérations ouvrent droit à déduction ou TTC dans le cas contraire⁷⁰.

Ce coût est constitué par le coût d'achat des matières et fournitures consommées, augmenté de toutes les charges directes ou indirectes de production, à l'exclusion des frais financiers⁷¹.

Ces coûts sont fournis, en principe, par la comptabilité analytique ou, à défaut, par des calculs ou des évaluations statistiques. (CGI, ann. III, art. 38 nonies).

Cela étant, la fraction des frais généraux et amortissements, imputable aux travaux en cours exécutés pendant un exercice, peut être déterminée de manière forfaitaire en appliquant à l'ensemble des frais et amortissements afférents à l'exercice (Doc. adm., série 4 A 2531, n° 11) :

- soit le rapport existant entre, d'une part, le total des dépenses de matériaux, de main-d'œuvre engagées au cours de l'exercice et afférents aux travaux en cours et, d'autre part, le total des dépenses et frais de même nature engagés pendant le même exercice et afférents à l'ensemble des travaux effectués au cours de celui-ci ;
- soit le rapport établi dans les mêmes conditions, mais en fonction des seules dépenses de main-d'œuvre.

⁶⁷ Produits qui, ayant atteint un stade d'achèvement, sont destinés à entrer dans une nouvelle phase du cycle de production. Le conseil d'État les définit comme «les produits parvenus à un stade intermédiaire du cycle de production qui se déroule au sein de l'entreprise» (CE, 15/10/1997, n° 161620).

⁶⁸ Produits qui ont atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production.

⁶⁹ Produits constitués par les déchets et rebuts de fabrication.

⁷⁰ S'agissant de la déductibilité de la TVA grevant une dépense, il convient de se reporter au dossier que l'AMUE a publié dans sa collection : LA TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE.

⁷¹ Sur le plan fiscal, les frais financiers sont expressément exclus du coût de revient des stocks (CGI, ann. III, art. 38 nonies). En revanche, cette exclusion ne s'impose pas en comptabilité. Si, en pratique, celle-ci n'est pas mise en œuvre, il doit être procédé aux corrections extra-comptables (cf. infra, *DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL*) suivantes :

- déduction des frais financiers incorporés au coût de revient des stocks du résultat de l'exercice concerné (tableau 2058-A, ligne XG) ;
- réintégration de ces mêmes frais au résultat de l'exercice au cours duquel les produits sont vendus (tableau 2058-A, ligne WQ).

Corrélativement, la constatation d'une provision pour dépréciation des stocks et des en cours de production, par référence à un coût comptable supérieur au coût fiscal, entraîne la réintégration d'une fraction de la provision comptable.

En tout état de cause, les frais d'administration générale ne sont inclus dans le prix de revient que s'ils peuvent être considérés comme se rapportant à des dépenses engagées pour l'exécution des travaux concernés ou si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient⁷².

Autrement dit, seules doivent être incluses dans le coût de revient des productions en cours, les charges directes ou indirectes afférentes à la production proprement dite, à l'exclusion des frais purement administratifs et des frais de commercialisation⁷³.

Quant à la taxe professionnelle, son montant n'a pas à être incorporé au coût de revient des stocks et produits en cours⁷⁴. Il en va de même pour la taxe foncière⁷⁵.

Par ailleurs, bien qu'elles constituent des charges de production, les redevances de fabrication, versées à raison d'une concession de brevets n'ont pas à être incorporées dans le coût de revient des stocks (cf. l'annexe 5 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES) lorsque, calculées sur le chiffre d'affaires, elles sont dues lors de la vente des produits⁷⁶.

Enfin, lorsqu'une option est formulée pour opérer la déduction immédiate de dépenses de recherche scientifique ou technique ou encore de conception de logiciels (cf. l'annexe 6 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES), il n'y a pas lieu de les prendre en compte pour l'évaluation des stocks.

Toutefois, cette règle ne s'applique pas aux frais de recherche engagés pour la réalisation de commandes de tiers : ceux-ci doivent être inclus dans le coût de revient des commandes (Doc. adm., série 4 A-2521, n° 35).

⁷² CE, 17/05/1989, n° 45220.

⁷³ CE, 10/12/1990, n° 61347.

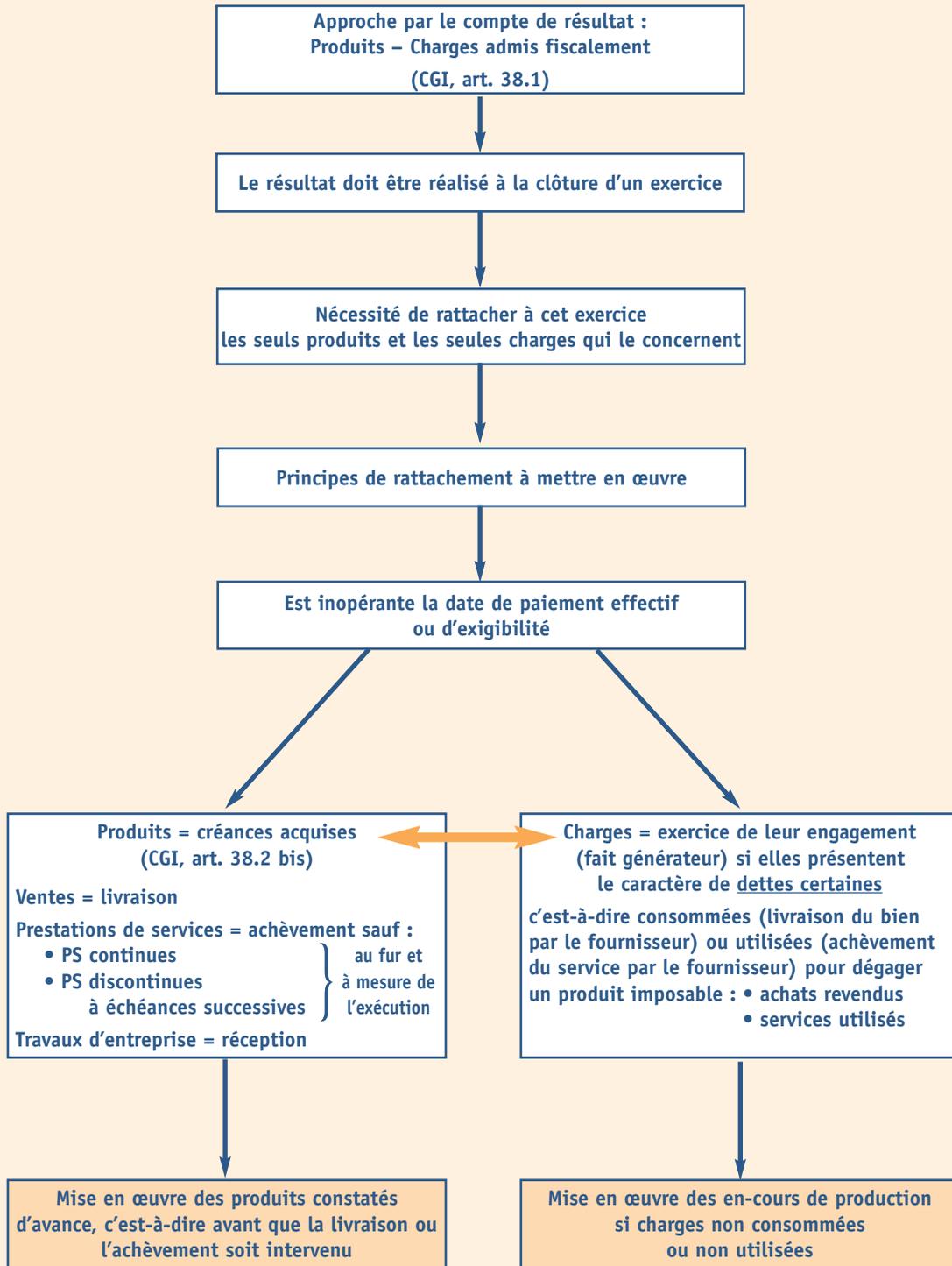
⁷⁴ CE, 03/11/2003, n° 248888.

⁷⁵ CAA de Paris, 11/07/2003, n° 981676.

⁷⁶ CE, 10/11/1993, n° 89415.

CE QU'IL FAUT RETENIR

PRODUITS ET CHARGES À RATTACHER FISCALEMENT À UN EXERCICE COMPTABLE DÉTERMINATION DU RÉSULTAT IMPOSABLE



D.

RÈGLES APPLICABLES AUX OPÉRATIONS COURANTES : PRODUITS DE GESTION COURANTE ET FRAIS GÉNÉRAUX

Le Plan comptable distingue trois niveaux de formation du résultat d'une entreprise :

- le résultat d'exploitation ;
- le résultat financier ;
- le résultat exceptionnel.

Le résultat d'exploitation et lui seul, tel qu'il est repris par la liasse fiscale, ligne GG du tableau 2052 (régime du réel normal) ou ligne 270 du tableau 2033-B (régime du réel simplifié), provient des opérations de gestion courante, encore dénommées opérations courantes. Seul ce résultat sera étudié dans le cadre de ce dossier.

Lesdites opérations donnent lieu à la perception de produits de gestion courante ainsi qu'à la consommation de charges d'exploitation. Ces notions appellent les précisions suivantes.

1. LES PRODUITS D'EXPLOITATION

Les produits d'exploitation correspondent aux recettes provenant des ventes, des travaux et des prestations de services telles que ces opérations sont définies ci-dessus au C. Pour déterminer le résultat fiscal d'une période d'imposition, il est rappelé que ces produits doivent se rattacher aux opérations ayant donné naissance, au cours de cette période, à des créances acquises (cf. supra le 2 du C).

Il est à noter que le compte de résultat devant être présenté « hors taxe⁷⁷ » (CGI, ann. III, art. 38 A), le mode de comptabilisation des produits s'effectue HT.

Nous ne reviendrons pas ici sur les règles permettant de déterminer l'exercice de rattachement des ventes, des travaux et des prestations de services. Il convient de se reporter, en tant que de besoin, au point 2.1 du C. Seules sont apportées des précisions sur certains revenus spécifiques.

1.1. Redevances

pour concession de droits pour la propriété industrielle (brevets)

Ces redevances sont incluses dans les recettes imposables dès lors que les droits (brevets) sont inscrits à l'actif immobilisé.

On relèvera que le résultat net des concessions de licence d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables et de procédés industriels de fabrication peut, sous certaines conditions, bénéficier du régime des plus-values à long terme taxées à 19% ou, le cas échéant,

⁷⁷ Sauf lorsque la TVA comprise dans le coût d'une charge n'est pas déductible.

au taux de 15% si le régime des PME est applicable⁷⁸ (CGI, art. 39 terdecies, 209 quater, 219.I.a et b; cf. infra, PAIEMENT DE L'IS, le nota et l'annexe 10 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

Le résultat net correspond à la différence entre les redevances acquises au cours d'un exercice et les dépenses de gestion de la concession (frais d'étude, de dossier, de maintenance des brevets...), à l'exclusion des dépenses de recherche déduites du résultat (déduction immédiate des dépenses de recherche et de développement des résultats de l'exercice au cours duquel elles sont exposées; cf. annexe 6 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES) et des amortissements de brevets.

L'attention est appelée sur les plus-values dégagées de la cession des éléments cités ci-dessus, lesquelles sont exclues du régime des plus-values à long terme et sont, d'une manière générale, comprises dans les résultats d'exploitation imposables au taux de l'IS (réduit ou normal) quelle que soit la durée de leur détention.

1.2 Revenus des immeubles

Les revenus des immeubles affectés au secteur lucratif sont implicitement compris dans le résultat.

2. LES CHARGES D'EXPLOITATION

L'article 39.1 du CGI dispose que le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges dont il donne une liste non limitative.

Il est à noter que, pour être admis en déduction pour la détermination du résultat fiscal, les frais et charges doivent satisfaire aux cinq conditions suivantes :

- être exposés dans **l'intérêt direct de l'exploitation** ou se rattacher à la gestion normale de l'organisme qui les supporte. Sont donc notamment exclues les dépenses personnelles des salariés sauf si elles sont qualifiées par l'organisme qui les supporte d'avantages en nature ou de compléments de rémunérations pouvant être regardées comme n'étant pas exagérées. S'agissant des frais de déplacement, il convient de les exclure des charges déductibles lorsqu'il ne peut pas être justifié que ceux-ci sont exposés pour les besoins de l'activité professionnelle⁷⁹.
- correspondre à une **charge effective et être appuyés de justifications suffisantes**. Autrement dit, les charges doivent être inscrites en tant que telles dans la comptabilité et être appuyées de justifications suffisantes. Par suite, doivent être exclues les dépenses qui ne sont pas inscrites dans la comptabilité ou dont l'inscription en comptabilité n'est pas appuyée de justifications permettant le contrôle de leur réalité et de leur montant.

⁷⁸ Sont exclus du champ d'application du régime des plus-values à long terme, les éléments qui ne constituent pas une invention, notamment les découvertes (d'un produit naturel, les lois biologiques...), les théories scientifiques, les méthodes mathématiques, les créations esthétiques, les plans, principes et méthodes dans l'exercice d'activités intellectuelles, en matière de jeu ou dans le domaine des activités économiques, ainsi que les programmes d'ordinateurs, les présentations d'information (Doc. adm., feuillet 2221, n° 16 et 25).

Sont également exclus les droits non brevetables, notamment :

- les droits de possession industrielle non brevetable, notamment les « savoir-faire » et les « secrets de fabrique »;
- les droits de la propriété industrielle autres que les brevets, notamment les dessins et modèles, les marques de fabrique ou les marques commerciales;
- les logiciels;
- les prestations de services liées à une opération portant sur un brevet ou une invention brevetable. Les contrats peuvent prévoir une certaine assistance technique parallèlement au transfert des droits d'exploitation sur un brevet ou une invention brevetable.

⁷⁹ CE, 09/01/85, n°40589.

- se traduire par une **diminution de l'actif net**⁸⁰. Il est rappelé que l'actif net est déterminé à partir du bilan et que cette notion fiscale recouvre, dans la plupart des cas, la notion comptable de capitaux propres. De même que certaines opérations entraînent une diminution des capitaux propres, de même certaines dépenses, les pertes ou les charges, se traduisent par une diminution de l'actif net (cf. supra, DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE).

NOTA Eu égard à ce qui précède, on peut donc dire, pour faire court, que les charges se caractérisent par leur consommation dès le premier usage.

Une tolérance est toutefois prévue pour les biens, et uniquement pour ceux-ci, dont l'utilisation constitue pour une entreprise l'objet même de son activité. En effet, bien qu'ayant vocation à rester durablement dans une entreprise, certains biens peuvent être inscrits directement dans des comptes de charges au lieu de comptes d'immobilisations lorsque leur prix d'acquisition n'excède pas la valeur unitaire de 500 € HT (réponse. Bur, JOAN de décembre 2001, p. 7080 ; Doc. adm., série 4 C 221). Sont visés :

- les matériels et outillages inscrits aux comptes 2154 et 2155, à l'exception du matériel de transport ;
- les matériels et mobiliers de bureau⁸¹ ;
- les dépenses de logiciels acquis par l'entreprise, qui ouvrent droit à l'amortissement exceptionnel de 100% (cf. annexe 6 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

Une divergence entre la règle fiscale et ce que prévoit la comptabilité publique est encore à souligner ici. En effet, l'instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 précise au 2 « Comptes de classe 2 : comptes d'immobilisations » du chapitre 5 « Les commentaires des comptes » que *l'instruction de la direction générale de la comptabilité publique n° 92-156-M93 du 16 décembre 1992 a autorisé les EPSCP à imputer en charges de la section de fonctionnement leurs acquisitions répondant à la définition des immobilisations, dont la valeur unitaire hors taxes est inférieure à 5000 F. (800€ à l'occasion du passage à l'euro).*

La valeur unitaire prise en considération est donc de 500 € sur le plan fiscal tandis qu'elle est de 800 € au regard de la comptabilité publique. **Dès lors que cette question n'a pas été tranchée, il convient de considérer que la règle fiscale est applicable. Il est donc impératif de prendre en considération le montant de 500 €.**

- être **compris dans les charges de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés** (application du principe des dettes certaines ; cf. supra)⁸².

⁸⁰ Exemples de dépenses n'entraînant pas une diminution de l'actif net : acquisition d'une nouvelle immobilisation (y compris les honoraires d'architecte puisqu'ils constituent un élément du prix de revient de la construction), dépenses entraînant une augmentation de la valeur initiale d'un élément de l'actif immobilisé ou prolongeant de manière notable sa durée probable d'utilisation, remboursement d'emprunt. En revanche, les dépenses ayant pour objet de maintenir en état les immobilisations (travaux d'entretien ou de réparation) constituent des charges déductibles (cf. p. 51 à 54).

⁸¹ La limite concerne également les achats de meubles « meublants » effectués en petit nombre d'unités et résultant du renouvellement courant du mobilier installé mais n'est pas applicable à l'équipement initial ni au renouvellement complet de ce mobilier, même si la valeur unitaire de chaque meuble est inférieure à 500 €. Toutefois, l'administration ne remet pas en cause la déduction lorsque le total des acquisitions de l'exercice n'excède pas cette limite.

⁸² Ne peuvent pas être admises dans les frais et charges d'un exercice donné :

- des dépenses se rapportant à l'exploitation des exercices antérieurs ;
- des dépenses se rapportant à des exercices à venir ;
- des charges payées ou comptabilisées d'avance. Ces charges ne peuvent pas être admises en déduction du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été enregistrées mais doivent être retranchées du résultat de l'exercice qu'elles concernent. Cette règle conduit à procéder, à la clôture de chaque exercice, à diverses opérations de régularisation afin de « réaffecter » aux exercices concernés les charges qui s'y rattachent (cf. le point 2.2.2 CAS PARTICULIERS du chap. C).

- ne pas être **exclus par une disposition fiscale spéciale**. Ainsi, en application des dispositions de l'article 39. 4 du CGI, l'amortissement et les dépenses de location des voitures particulières sont partiellement exclus de la déduction.

E. DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL

Le bénéfice imposable d'une entreprise est déterminé à partir de son résultat net comptable (à cet égard, cf. le nota figurant in fine du présent chapitre). Il est rappelé que le principe de connexion entre les règles comptables et les règles fiscales résulte de l'article 38 quater de l'annexe III au CGI. C'est pourquoi, sauf dispositions fiscales contraires, le résultat fiscal est déterminé à partir du résultat comptable.

Le bénéfice imposable fiscalement, est donc égal au bénéfice comptable de l'établissement tel qu'il résulte du compte de résultat :

- augmenté des sommes déduites pour sa détermination mais dont la déduction n'est pas autorisée par la loi fiscale ;
- diminué des sommes non déduites pour sa détermination mais dont la déduction est autorisée par la loi fiscale.

Autrement dit, la méthode pratique de calcul du résultat fiscal consiste, après avoir déterminé le résultat comptable de l'exercice, à apporter à ce résultat des rectifications tenant compte des règles fiscales spécifiques. Il s'agit donc de modifications extra-comptables particulières en ce qu'elles diffèrent des règles comptables.

Ces rectifications (ou corrections) extra-comptables peuvent s'opérer en plus (corrections positives) ou en moins (corrections négatives) et doivent être opérées par l'établissement lui-même. Pour ce faire, celui-ci doit déposer auprès de l'administration fiscale, dûment rempli, le tableau de « détermination du résultat fiscal » 2058 A (régime du réel normal) ou 2033-B (régime du réel simplifié), cadre B, de la liasse fiscale (cf. l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES regroupant tous les tableaux de la liasse fiscale). Ce document est joint à la déclaration annuelle des résultats (imprimé n° 2065 pour l'impôt sur les sociétés accompagné de deux annexes 2065 bis et 2065 ter).

1. LES CORRECTIONS POSITIVES

Regroupées sous le terme « réintégrations », ces corrections ont pour objet d'ajouter au résultat comptable des montants correspondant à des charges qui ont donné lieu à déduction sur le plan comptable alors qu'elles ne sont pas déductibles au regard des règles régissant l'IS. Comme indiqué ci-dessus, les réintégrations extra-comptables figurent précisément dans le tableau 2058 A (régime du réel normal d'imposition) ou 2033 B, cadre B (régime du réel simplifié d'imposition).

Si l'on retient celles qui sont susceptibles d'être mises en œuvre par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche, peuvent être cités :

- l'amortissement des voitures particulières excédant un certain prix, prises en crédit-bail ou en location, à l'exception des locations de courte durée n'excédant pas trois mois non renouvelables (CGI, art. 39-4. a et b.);
- l'amortissement linéaire pratiqué à raison d'une règle comptable spécifique permettant de reporter l'amortissement non constaté l'année de mise en service d'une immobilisation sur la dernière année d'amortissement de ce bien (cf. supra la précision donnée au 4. LES CONSÉQUENCES FISCALES DE L'INSCRIPTION D'UN BIEN À L'ACTIF DU BILAN du chapitre B. DÉFINITION DU BÉNÉFICE IMPOSABLE);
- la taxe sur les voitures particulières des sociétés (CGI, art. 1010);
- les provisions (ex, celles qui sont irrégulières sur le plan fiscal dès l'origine ou qui deviennent sans objet) et les charges à payer (définition comptable plus large que la définition fiscale) non déductibles (CGI, art. 39.1. 5°; cf. supra le 2.2.2 du C);
- les amendes et les pénalités;
- l'impôt sur les sociétés et l'imposition forfaitaire annuelle;
- les moins-values nettes à long terme⁸³;
- les charges à répartir (ex : charges à étaler c'est-à-dire des charges se rapportant à des exercices ultérieurs; cf. supra le 2.2.1 et le 2.2.2 du C) sur le plan comptable à concurrence de la quote-part de ces charges effectivement déduite en comptabilité au titre de chaque exercice concerné (cf. ci-dessous le 2);
- les frais financiers : sur le plan fiscal, les frais financiers sont expressément exclus du coût de revient des stocks (CGI, ann. III, art. 38 nonies). En revanche, cette exclusion ne s'impose pas en comptabilité. Si, en pratique, celle-ci n'est pas mise en œuvre, il doit être procédé à la correction extra-comptable (cf. infra DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL) suivante : réintégration des frais financiers au résultat comptable de l'exercice au cours duquel les produits sont vendus (tableau 2058-A, ligne WQ); symétriquement, une correction négative doit être effectuée pendant la période antérieure à cette exercice (cf. ci-dessous).

Corrélativement, la constatation d'une provision pour dépréciation des stocks et des en cours de production, par référence à un coût comptable supérieur au coût fiscal, entraîne la réintégration d'une fraction de la provision comptable. (cf. le renvoi 71).

2. LES CORRECTIONS NÉGATIVES

Désignées sous l'expression « déductions », ces corrections consistent à retrancher du résultat comptable des éléments non imposables, ou ayant été déjà imposés ou encore soumis à un régime spécial. À l'instar des réintégrations, les déductions apparaissent dans le tableau 2058 A (régime du réel normal d'imposition) ou 2033 B, cadre B (régime du réel simplifié d'imposition).

⁸³ Une telle moins value ne peut être imputée que sur les plus-values à long terme éventuellement réalisées au cours des dix exercices suivants.

Sont, en particulier, visées :

- les charges comptabilisées en **charges à répartir** dès lors que fiscalement, les charges de cette nature ne peuvent qu'être déduites, pour leur montant total, des résultats propres à l'exercice au cours duquel elles sont engagées (cf. ci-dessus le 1)⁸⁴ ;
- les **plus-values nettes à long terme** qui sont soit imposées (au taux de 19% actuellement ou de 15% si le régime des PME est applicable; cf. infra PAIEMENT DE L'IS, le nota et l'annexe 10 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES), soit imputées (sur les moins-values nettes à long terme subies au cours des dix derniers exercices antérieurs, sur le déficit d'exploitation de l'exercice ou sur les amortissements réputés différés (ARD) au cours d'exercices antérieurs et non imputés sur des bénéfiques). Eu égard au droit au report illimité des déficits constatés au cours d'exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2004 et de ceux restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice ouvert à compter de cette date, les ARD ont été supprimés et il n'est plus possible d'en constituer pour tout exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004. En pratique, pour les EPESR dont l'exercice comptable coïncide avec l'année civile, la faculté de constituer des ARD a cessé avec l'obligation de dépasser la liasse fiscale pour l'exercice clos le 31 décembre 2003 (cf. n° 88). Pour les exercices ouverts au titre de l'année 2003, il convient de se reporter à l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES, imprimé 2058 B, cadre B et imprimé 2033 D, cadre II (cf. également l'instruction fiscale publiée au BOI sous la référence 4H-5-04 et art. 209-I nouveau du CGI) ;
- les **frais financiers** : sur le plan fiscal, les frais financiers sont expressément exclus du coût de revient des stocks (CGI, ann. III, art. 38 nonies). En revanche, cette exclusion ne s'impose pas en comptabilité. Si, en pratique, celle-ci n'est pas mise en œuvre, il doit être procédé à la correction extra-comptable (cf. infra DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL) suivante : déduction, du résultat comptable de l'exercice concerné, des frais financiers incorporés au coût de revient des stocks (tableau 2058-A, ligne XG) ; cf. ci-dessus.

CE QU'IL FAUT RETENIR

RÉSULTAT COMPTABLE ± CORRECTIONS EXTRA-COMPTABLES = RÉSULTAT FISCAL

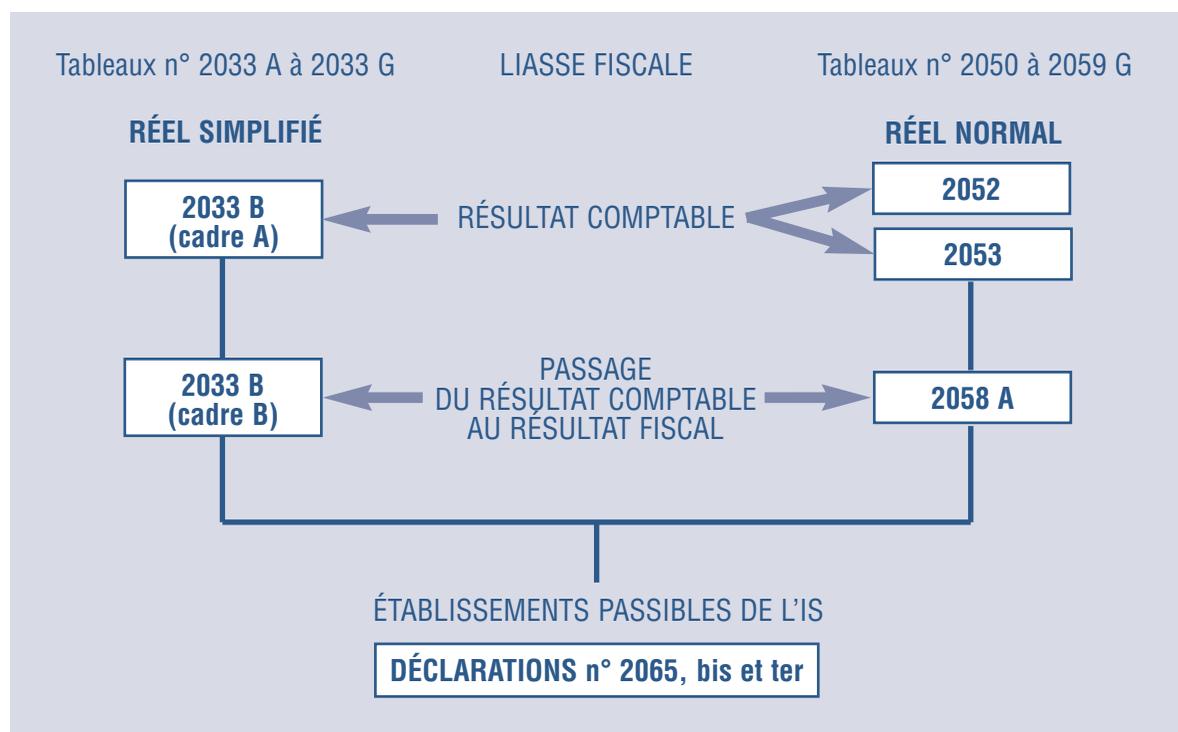
NOTA Pour déterminer le résultat net comptable, il convient au préalable à la clôture de l'exercice et après les opérations d'inventaire :

- de calculer le résultat brut comptable (produits – charges; au cours de l'exercice, les opérations sont enregistrées en appliquant uniquement les règles comptables) et ce, en dehors des tableaux de la liasse fiscale (ou dit autrement sur un brouillard et sans se préoccuper du régime fiscal applicable aux produits et aux charges) ;
- de calculer sur cette base l'IS, l'IFA et les contributions additionnelles en tenant compte des réintégrations et des déductions fiscales telles qu'elles sont prévues dans le tableau n° 2058 A (régime du réel normal d'imposition) ou 2033 B, cadre B (régime du réel simplifié d'imposition).

⁸⁴ Seuls les frais d'émission d'emprunts et les frais d'acquisition d'immobilisations peuvent faire l'objet d'un étalement sur le plan fiscal.

Une fois ces impôts calculés, leur montant est reporté sur la ligne HK du tableau n° 2053 (ligne 306 du tableau 2033-B), ce qui permet de déterminer le résultat net comptable (ligne HN du tableau 2053 ou ligne 310 du tableau 2033-B) et de le mentionner sur la ligne WA du tableau n° 2058 A (ligne 312 du tableau 2033-B).

PASSAGE DU RÉSULTAT COMPTABLE AU RÉSULTAT FISCAL



Pour plus de précisions au regard de la déclaration de résultat n° 2065, cf. ci-dessous le 3 ainsi que l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES.

3. LA PRODUCTION D'UNE DÉCLARATION DE RÉSULTAT

En matière d'IS, il existe deux régimes d'imposition : le régime réel normal et le régime réel simplifié prévu à l'article 302 septies A bis du CGI (cf. ci-dessous).

Quel que soit le régime d'imposition applicable (réel normal ou réel simplifié) en matière d'IS, une déclaration de résultat (imprimé n° 2065⁸⁵) accompagnée de ses annexes (imprimés n° 2065 bis et ter) et de la liasse fiscale évoquée ci-dessus⁸⁶ **doivent impérativement** être déposées chaque année auprès du service des impôts dont relève chaque établissement⁸⁷ (des précisions sur la déclaration de résultat figurent également à l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

⁸⁵ Pour ce qui concerne les revenus patrimoniaux (cf. supra, le chapitre consacré au champ d'application de l'IS), il s'agit de l'imprimé n° 2070.

⁸⁶ Il est rappelé qu'il s'agit de tableaux comptables et fiscaux. Pour ce qui concerne le régime réel normal d'imposition, ces documents correspondent aux imprimés n° 2050 à 2059-G tandis que pour le régime réel simplifié il est prévu des documents allégés portant les n° 2033-A à 2033-G. Le recours à la voie électronique est prévu à l'article 1649 quater B quater du CGI.

⁸⁷ Service des impôts du lieu où se trouve le siège d'un établissement. Cf. renvoi 88, page suivante.

Parmi les imprimés à souscrire, il convient de noter que doivent être joints à la déclaration de résultat ceux portant les numéros 2069 A et 2069 bis dans l'hypothèse où un crédit d'impôt est à déterminer (cf. l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES, Crédit d'impôt recherche). En principe, la déclaration du bénéfice ou du déficit doit être souscrite dans les trois mois de la clôture d'un exercice (CGI, art. 223.1). Toutefois, pour ce qui concerne les exercices clos le 31 décembre, le délai est habituellement reporté en pratique au 30 avril, voire aux premiers jours du mois de mai⁸⁸. Ces imprimés sont servis quel que soit le régime d'imposition (réel normal ou réel simplifié).

En cas de difficulté pour établir la déclaration dans le délai légal, l'administration donne la faculté de déposer une déclaration provisoire comportant les éléments utiles à la détermination du bénéfice tels qu'ils sont connus au moment où elle est produite. Cette déclaration doit être régularisée par la production des comptes définitifs aussitôt que possible.

Cette possibilité est admise notamment lorsque le bilan n'a pas encore été approuvé à la date d'expiration du délai de déclaration. Dans la mesure où, en application de l'article 46 du décret 94-39 du 14 janvier 1994, le conseil d'administration d'un EPSCP dispose d'un délai expirant à la fin du sixième mois suivant la clôture de l'exercice pour approuver le compte financier, lequel comprend notamment le bilan (art. 183 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962), cette mesure de bienveillance est susceptible de s'appliquer, dans les conditions prévues par la documentation fiscale, à tout établissement se trouvant dans l'impossibilité de souscrire dans le délai légal sa déclaration de résultats (cf. Doc. adm. série 4 G-3324 n° 9 et 10).

En tout état de cause, il convient de se rapprocher du service local des impôts afin de lui présenter la situation justifiant le dépôt d'une déclaration provisoire.

Précisons que le décret n° 2005-387 du 19 avril 2005 réduit le délai d'approbation des comptes financiers par le Conseil d'administration d'un EPSCP en le faisant expirer à la fin du quatrième mois suivant la clôture de l'exercice (cf. annexe 11 bis du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

PRÉCISIONS On distingue deux régimes d'imposition :

- le régime du réel simplifié est applicable de plein droit aux sociétés dont le chiffre d'affaires hors taxe n'excède pas 763 000 € s'il se rapporte à une activité de vente de marchandises, d'objets, de fournitures ou 230 000 € s'il est lié à une activité de prestation de services (CGI, art. 302 septies A et 302 septies A bis) ;
- le régime du réel normal si ces seuils sont dépassés.

En raison de leur champ d'intervention, les EPSCP peuvent accomplir ces deux catégories d'activités. Par ailleurs, ainsi que nous l'avons déjà précisé, il leur revient, afin de soustraire du périmètre de l'imposition à l'IS leurs activités non lucratives, d'identifier et de regrouper leurs activités lucratives dans un secteur dit lucratif.

⁸⁸ Ainsi, par exemple, pour les exercices clos le 31 décembre 2002, la date limite de dépôt avait été fixée au 5 mai 2003. S'agissant de l'exercice clos le 31 décembre 2003, l'administration a fait savoir dans une instruction publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 13 K-2-04 que la date limite de dépôt était fixée au 3 mai 2004. Quant à l'exercice clos le 31 décembre 2004, la production de la déclaration annuelle de résultats et de ses annexes a été fixée au 2 mai 2005 avec un paiement du solde de l'IS le 15 avril 2005 au plus tard (cf. l'instruction fiscale publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 3 K-1-05).

Dans ces conditions, s'agissant du secteur lucratif ainsi créé par un établissement, les limites énoncées ci-dessus s'apprécient de la manière suivante.

Un EPSCP ne peut appliquer le régime simplifié que si de façon cumulative :

- le montant du chiffre d'affaires annuel global (ventes et prestations de services afférentes au secteur lucratif) ne dépasse pas 763 000 € hors taxe ;
- ce montant ne comprend pas un chiffre d'affaires propre aux prestations de services excédant 230 000 € hors taxe.

Par exemple, le régime simplifié est applicable si un EPSCP réalise, hors taxe, 30 000 € de ventes et 220 000 € de prestations de services. En revanche, il ne l'est pas si le chiffre d'affaires des ventes est égal à 550 000 € [total : 550 000 € + 220 000 € = 770 000 € (> à 763 000 €)] ou si les prestations de services représentent 300 000 € (et ce, indépendamment du chiffre d'affaires des ventes).

Les recettes à prendre en compte correspondent aux créances acquises, au sens des articles 38.2 et 38.2 bis du CGI, quelles que soient les dates des encaissements correspondants (cf. supra, LA DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL).

À défaut de création du secteur lucratif, ces limites s'apprécient par rapport au chiffre d'affaires dégagé par l'ensemble des activités, c'est-à-dire en prenant en compte l'ensemble des recettes de l'établissement, à savoir :

- les recettes des activités qui seraient regardées comme lucratives en présence d'un secteur,
- celles de toutes les autres activités : formations initiale et continue, toutes les opérations de recherche, etc.

TROISIÈME PARTIE

**IMPÔT
SUR LES SOCIÉTÉS :
PAIEMENT**

Le paiement, le cas échéant, de l'IS s'effectue selon des modalités spécifiques. En effet, deux éléments le caractérisent :

- le versement de l'IS s'effectue spontanément. Autrement dit, le calcul de l'impôt est effectué non pas par l'administration fiscale mais par les établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche eux-mêmes et, partant, son paiement n'est pas subordonné à la réception préalable d'un avis d'imposition⁸⁹ ;
- pour chaque exercice social, quatre acomptes trimestriels sont normalement effectués préalablement au versement du solde de l'IS.

Par ailleurs, des versements spontanés sont également prévus par la réglementation pour les contributions additionnelles assises sur l'impôt sur les sociétés et pour l'imposition forfaitaire annuelle (IFA).

Le tableau ci-après récapitule toutes les échéances concernant l'IS, l'IFA et les contributions additionnelles à respecter par les établissements et ce, respectivement au titre de l'exercice comptable clos le 31 décembre 2003 et le 31 décembre des années suivantes.

CALENDRIER DE PAIEMENT AU TITRE DES ANNÉES 2003, 2004 ET SUIVANTES

IMPÔT	DATES LIMITES DE PAIEMENT				
	1 ^{er} acompte ou versement unique (IFA)	2 ^e acompte	3 ^e acompte	4 ^e acompte	Solde de liquidation
Impôt sur les sociétés • exercice clos le 31/12/2003 • exercice clos le 31/12/2004 • exercice à clore le 31/12/N	15 avril 2004 15 juin 2004 15 mars N	15 juin 2004 15 juin N	15 sept. 2004 15 sept. N	15 déc. 2004 15 déc. N	15 avril 2005 15 avril N+1
Imposition forfaitaire annuelle • exercice clos le 31/12/2003 • exercice clos le 31/12/2004 • exercice à clore le 31/12/N	néant 15 mars 2004 15 mars N				
Contribution de 3% (1,5% en 2005) • exercice clos le 31/12/2003 • exercice clos le 31/12/2004 • exercice à clore le 31/12/N	15 avril 2004 15 déc. 2004 15 déc. N				15 avril 2005 15 avril N+1
Contribution sociale de 3,3% • exercice clos le 31/12/2003 • exercice clos le 31/12/2004 • exercice à clore le 31/12/N	15 avril 2004 15 juin 2004 15 mars N	15 juin 2004 15 juin N	15 sept. 2004 15 sept. N	15 déc. 2004 15 déc. N	15 avril 2005 15 avril N+1

Les développements qui suivent apportent des éléments d'information sur la façon dont les acomptes se déterminent étant entendu qu'il s'agit uniquement ici de se limiter aux modalités du paiement de l'impôt et non pas d'entrer dans la technique de son calcul, laquelle est examinée dans la partie consacrée à la détermination du résultat fiscal.

⁸⁹ Est établie par voie de rôle l'imposition des revenus du patrimoine prévue à l'article 206.5 du CGI et donnant lieu à l'application des taux réduits fixés à l'article 219 bis du même code (cf. le chapitre consacré au champ d'application de l'IS). Cette imposition est exclue du régime des acomptes.

A.

L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (IS)

1. VERSEMENTS SPONTANÉS

AU TITRE DE L'EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2003

Si un bénéfice imposable est dégagé au titre de l'exercice portant sur l'année d'entrée en fiscalité directe des EPSCP et clos le 31 décembre 2003, la réglementation prévoit que l'impôt sur les sociétés correspondant devait être acquitté au plus tard le 15 avril 2004⁹¹, accompagné du bordereau-avis de liquidation de l'IS (CGI, ann. III, art. 362)⁹² indépendamment des obligations déclaratives visées supra au 3 du E du chapitre consacré à la détermination du résultat fiscal.

2. VERSEMENTS SPONTANÉS AU TITRE DE L'EXERCICE

À CLÔTURER LE 31 DÉCEMBRE D'UNE ANNÉE N POSTÉRIEURE À 2003

➤ Il est rappelé, tout d'abord, que seuls sont concernés les établissements payant effectivement l'IS au titre de l'exercice clos le 31 décembre d'une année N postérieure à l'année 2003.

Les établissements visés sont tant ceux qui déposent une déclaration de résultat faisant apparaître un bénéfice que ceux qui ne respectent pas cette obligation déclarative et ne payent pas d'IS pour des motifs autres que ceux prévus par la réglementation.

Néanmoins, les EPSCP pour lesquels le montant de l'impôt de référence (IS payé au titre de l'exercice de référence ; cf. ci-dessous) n'excède pas 3 000 € sont dispensés du versement des acomptes (CGI, ann. III, art. 359).

Les établissements devront, en principe, calculer et verser spontanément, au cours de l'année N (2005 par ex.), quatre acomptes provisionnels au titre de l'IS potentiellement exigible au titre de cette même année N (CGI, art. 1668.1 et ann. III, art. 360 ; cf. le tableau ci-dessus également).

Les établissements auront la possibilité, toutefois, de se dispenser d'effectuer un ou plusieurs de ces versements anticipés s'ils estiment qu'aucun impôt sur les sociétés ne sera dû au titre de l'exercice clos le 31 décembre de l'année N ou que le montant des acomptes déjà versés est égal ou supérieur à l'impôt à payer.

Cela étant, si les versements effectués ne correspondent pas à l'impôt dû, une majoration de 10 % s'applique aux sommes non versées aux échéances prévues (CGI, art. 1762.3. et ann. III, art. 365.1).

⁹¹ Pour information, le 3 de l'article 1681 quinquies du CGI prévoit que les paiements d'impôt sur les sociétés doivent être effectués par virement directement opéré sur le compte du Trésor ouvert dans les écritures de la Banque de France, lorsque leur montant excède 50 000 €. Sont concernés les acomptes et le solde de l'impôt sur les sociétés versés spontanément.

⁹² Il est à noter que le transfert, à compter du 1^{er} novembre 2004, du recouvrement de l'IS de la Direction générale de la comptabilité publique à la Direction générale des impôts a modifié cette procédure (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 publié au JO n° 126 du 2 juin 2004 page 9721). Auparavant utilisé, le bordereau-avis de liquidation est désormais remplacé par le relevé de solde n° 2572 (cf. l'annexe 13 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES). Des éléments d'information peuvent être recueillis sur le site de l'AMUE (dossier GEINOME_valorisation) dans le cadre d'une publication du 14 janvier 2005.

Sur le plan des principes, la base de calcul des acomptes provisionnels est déterminée d'après les résultats du dernier exercice clos à la date de leur échéance et dont le délai de déclaration est expiré (on parle d'exercice de référence).

Néanmoins, le premier acompte provisionnel exigible le 20 février de l'année N (2005 pour reprendre l'exemple de départ) et à verser au plus tard le 15 mars de cette même année doit être calculé par les EPSCP sur la base de l'avant-dernier exercice (c'est-à-dire celui ayant été clôturé le 31 décembre N-2, soit, en l'occurrence, en 2003), la déclaration de résultat relative à l'exercice clos le 31 décembre N-1 (2004) n'ayant pas encore été déposée à cette date.

Les trois autres acomptes exigibles les 20 mai, 20 août et 20 novembre de l'année N (2005) se calculent et se règlent, quant à eux, respectivement au plus tard le 15 juin, le 15 septembre et le 15 décembre de cette même année à raison du résultat de l'année 2004.

Le solde de liquidation, représentant la différence entre les acomptes déjà versés et l'impôt finalement dû, est à régler spontanément également au plus tard, en principe, le jour de l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultat, soit le 31 mars N + 1 avec une prorogation sans pénalité jusqu'au 15 avril N + 1 (2006 au regard de l'hypothèse retenue; cf. également le renvoi 88).

NOTA Précisions à propos des acomptes à verser en 2004.

Au titre de l'année 2002, l'IS n'était pas exigible auprès des EPSCP et, partant, il ne peut pas exister de bénéfice de référence propre à cette année.

C'est la raison pour laquelle, en principe, le premier acompte, à verser en 2004, faute d'exercice de référence en 2002, était exigible et devait être payé en même temps que le deuxième (sous réserve de la dispense dont il fait état ci-dessus), soit une exigibilité intervenant le 20 mai 2004 et un paiement à effectuer le 15 juin 2004 au plus tard. Pour les deux autres acomptes exigibles les 20 août et 20 novembre de l'année 2004 et calculés à raison du bénéfice dégagé en 2003, les dates de leur règlement étaient respectivement le 15 septembre et le 15 décembre de cette même année (au plus tard). Quant au solde de liquidation au titre de l'IS dû en 2004, la date limite de son paiement était fixé au 15 avril 2005.

➤ Par ailleurs, le montant total des acomptes représente le montant d'IS calculé au titre de l'exercice clos le 31 décembre de l'année N-1 (soit l'année 2004 sur la base de l'exemple choisi; CGI, art. 1668.1) :

- sur la quote-part du bénéfice frappée par le taux normal de l'IS fixé à 33,33 % (CGI, art. 219.I);
- sur la quote-part du bénéfice imposée au taux réduit (15 %) de laquelle est diminué le montant correspondant aux plus-values nettes provenant de la cession d'éléments d'actif;
- sur le résultat net de la concession de licences d'exploitation de brevets et produits assimilés taxés à 19 % (cf. ci-dessous).

NOTA Précisions au sujet des taux de 15 % et de 19 %.

Les EPSCP peuvent bénéficier du taux réduit de 15 % lorsqu'ils réalisent un chiffre d'affaires hors taxes inférieur à 7 630 000 € (CGI, art. 219.I.b).

Le chiffre d'affaires s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé. Il est précisé que les dividendes reçus par les redevables dont l'activité consiste en la gestion de leur patrimoine mobilier ne sont pas pris en compte pour la détermination de leur chiffre d'affaires. De même, les refacturations de frais effectuées entre sociétés ne sont pas prises en considération pour l'appréciation du chiffre d'affaires lorsqu'elles présentent le caractère de débours au sens du 2° du II de l'article 267 du CGI.

Il convient d'ajouter que la condition tenant au chiffre d'affaires ayant pour objet de mesurer l'importance de l'entreprise, la limite s'apprécie normalement par référence aux recettes retirées de l'ensemble des opérations réalisées par le redevable dans le cadre de son activité professionnelle, quel que soit le régime fiscal applicable au résultat de ces opérations.

Ainsi, il doit être tenu compte, en principe, non seulement du produit des opérations imposables aux taux de droit commun ou, le cas échéant, au taux réduit des plus-values à long terme mais également du chiffre d'affaires :

- réalisé dans le cadre d'opérations dont le résultat bénéficie d'un régime d'imposition particulier ;
- bénéficiant d'une exonération ;
- ou encore placé hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés.

POSITION DE L'AMUE À CET ÉGARD

Par analogie avec ce qui est prévu pour les organismes sans but lucratif ayant créé un secteur distinct pour leurs activités lucratives (point 43 de l'instruction n° 175 du 11 octobre 2002 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 H-4-02) et bien que l'administration fiscale ne se soit pas prononcée sur ce point, il paraît raisonnable de considérer que les EPSCP peuvent bénéficier du taux réduit d'impôt sur les sociétés prévu à l'article 219.I.b du CGI si le chiffre d'affaires de leur seul secteur lucratif est inférieur à 7 630 000 €.

Au travers de ce cas particulier, on constate que la question de l'identification et du suivi précis des différentes activités exercées par un EPSCP revêt une grande acuité. En effet, de par ses impacts transversaux, la mise en place d'un dispositif pertinent en ce domaine donne à l'évidence la possibilité à la fois d'améliorer la gestion interne en connaissant le coût réel de ces activités et de mettre en œuvre la réglementation fiscale, laquelle est favorable en l'occurrence.

- Le chiffre d'affaires ainsi défini à retenir pour l'appréciation de la limite de 7 630 000 € est celui réalisé par les EPSCP à raison de l'exercice ou de la période d'imposition au titre duquel le montant de l'impôt sur les sociétés est déterminé (point 40 de l'instruction 4 H-4-02). Par exemple, s'agissant de l'IS dû au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003, il y a lieu de tenir compte du chiffre d'affaires propre à cet exercice pour déterminer si le taux réduit peut s'appliquer. Ce taux réduit s'applique sur une fraction du bénéfice imposable, laquelle est limitée à 38 120 € par période de douze mois, c'est-à-dire s'agissant des EPSCP au titre de chaque exercice.

- Il est à noter également que le régime des plus-values à long terme, taxées à 19 % ou, le cas échéant, au taux de 15 % (régime des PME applicable, CGI, art. 219.I.b), est applicable au résultat net des concessions de licences d'exploitation de brevets, d'inventions brevetables ou de procédés de fabrication industriels qui en sont l'accessoire (CGI, art. 39 terdecies, 209 quater, 219.I. a).

En revanche, les plus-values de cession de ces éléments en sont exclus et sont, d'une manière générale, comprises dans les résultats d'exploitation imposables aux taux de l'IS (normal et réduit), quelle que soit la durée de leur détention (CGI, art. 219.I. a quater). Les établissements concernés devront calculer leurs acomptes provisionnels en tenant compte de ces différents taux d'imposition.

Les exemples suivants viennent illustrer ces règles, étant précisé que par hypothèse le chiffre d'affaires du secteur lucratif est inférieur à 7 630 000 €.

EXEMPLE 1

Soit une université dont l'exercice clos en 2003 fait apparaître les éléments suivants :

Bénéfice imposable dans les conditions de droit commun	52 120
<i>dont plus-values provenant de la cession d'éléments d'actif</i>	<i>4 000</i>
Plus-value nette à long terme	3 000
<i>dont résultat net de la concession de brevets</i>	<i>3 000</i>
Bénéfice soumis au taux commun	14 000
Bénéfice soumis au taux de 15 %	38 120
<i>dont plus-values provenant de la cession d'éléments d'actif</i>	<i>4 000</i>
Plus-value nette à long terme soumise au taux de 19 %	3 000
<i>dont résultat net de la concession de brevets</i>	<i>3 000</i>

Les acomptes dus au titre de l'exercice 2004 sont déterminés dans les conditions suivantes.

- Premier et deuxième acomptes à verser à la Trésorerie principale dont dépend l'établissement le 15 juin 2004 au plus tard :

$$[33, 1/3 \% \times 14\,000 (52\,120 - 38\,120^{93})] + [15 \% \times 34\,120 (38\,120 - 4\,000^{94}) + 19 \% \times 3\,000^{95}] \times 50 \% (2 \text{ acomptes sur } 4) = 5\,177,10 \text{ € arrondis à } 5\,177 \text{ € (CGI, art. 1668.1 al. 2).}$$

- Troisième et quatrième acomptes à verser au plus tard respectivement les 15 septembre (à la Trésorerie principale) et 15 décembre 2004 (au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats⁹⁶) :

$$[33, 1/3 \% \times 14\,000 (52\,120 - 38\,120^{97})] + [15 \% \times 34\,120 (38\,120 - 4\,000^{98}) + 19 \% \times 3\,000^{99}] \times 25 \% (1 \text{ acompte sur } 4) = 2\,588,55 \text{ € arrondis à } 2\,589 \text{ €.}$$

⁹³ Limite de la fraction pouvant bénéficier du taux réduit.

⁹⁴ Fraction correspondant aux plus-values nettes provenant de la cession d'éléments d'actif (CGI, art. 1668.1).

⁹⁵ Résultat net de la concession de brevets.

⁹⁶ En effet, le recouvrement de l'IS sera transféré à la Direction générale des impôts à compter du 1^{er} novembre 2004.

⁹⁷ Limite de la fraction pouvant bénéficier du taux réduit.

⁹⁸ Fraction correspondant aux plus-values nettes provenant de la cession d'éléments d'actif (CGI, art. 1668.1).

⁹⁹ Résultat net de la concession de brevets.

EXEMPLE 2

Soit une université dont l'exercice clos en 2003 fait apparaître les éléments suivants :

Bénéfice imposable dans les conditions de droit commun	37 000
<i>dont plus-values provenant de la cession d'éléments d'actif</i>	<i>3 000</i>
Plus-value nette à long terme	2 000
<i>dont résultat net de la concession de brevets</i>	<i>3 000</i>
<i>dont moins-value provenant de la cession d'éléments d'actif</i>	<i>-1 000¹⁰⁰</i>
Bénéfice soumis au taux commun	Néant
Bénéfice soumis au taux de 15 %	38 120
<i>dont plus-values provenant de la cession d'éléments d'actif</i>	<i>3 000</i>
<i>dont résultat net de la concession de brevets</i>	<i>1 120¹⁰¹</i>
Plus-value nette à long terme soumis au taux de 19 %	880 ¹⁰²
<i>dont résultat net de la concession de brevets</i>	<i>880</i>

Les acomptes dus au titre de l'exercice 2004 sont déterminés dans les conditions suivantes, étant précisé que le bénéfice dégagé est soumis au seul taux réduit car son montant est inférieur au seuil de 38 120 € au delà duquel le taux réduit ne s'applique pas (cf. ci-dessus).

- Premier et deuxième acomptes à verser à la Trésorerie principale dont dépend l'établissement le 15 juin 2004 au plus tard :

$$[15\% \times 35\,120 (38\,120^{103} - 3\,000^{104}) + 19\% \times 1\,880 (3\,000^{105} - 1\,120^{106})] \\ \times 50\% (2 \text{ acomptes sur } 4) = 2\,812,60 \text{ € arrondis à } 2\,813 \text{ €}.$$

- Troisième et quatrième acomptes à verser au plus tard respectivement les 15 septembre (à la Trésorerie principale) et 15 décembre 2004 (au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats¹⁰⁷) :

$$[15\% \times 35\,120 (38\,120^{108} - 3\,000^{109}) + 19\% \times 1\,880 (3\,000^{110} - 1\,120^{111})] \\ \times 25\% (1 \text{ acompte sur } 4) = 1\,406,30 \text{ € arrondis à } 1\,406 \text{ €}.$$

¹⁰⁰ Cession de titres de participation (par exemple, actions revêtant ce caractère sur le plan comptable comme les titres d'une filiale).

¹⁰¹ Fraction ayant bénéficié du taux réduit de 15 % [38 120 (seuil limite pour appliquer le taux réduit) - 37 000 (bénéfice imposable)].

¹⁰² 2 000 (plus-value nette à long terme) - 1 120 (fraction de cette plus-value soumise au taux réduit d'IS) = 880.

¹⁰³ Limite de la fraction pouvant bénéficier du taux réduit.

¹⁰⁴ Fraction correspondant aux plus-values nettes provenant de la cession d'éléments d'actif (CGI, art. 1668.1).

¹⁰⁵ Résultat net de la concession de brevets.

¹⁰⁶ Fraction ayant bénéficié du taux réduit de 15 % [38 120 (seuil limite pour appliquer le taux réduit) - 37 000 (bénéfice imposable)].

¹⁰⁷ En effet, le recouvrement de l'IS a été transféré à la Direction générale des impôts à compter du 1^{er} novembre 2004 (cf. renvoi 117).

¹⁰⁸ Limite de la fraction pouvant bénéficier du taux réduit.

¹⁰⁹ Fraction correspondant aux plus-values nettes provenant de la cession d'éléments d'actif (CGI, art. 1668.1).

¹¹⁰ Résultat net de la concession de brevets.

¹¹¹ Fraction ayant bénéficié du taux réduit de 15 % [38 120 (seuil limite pour appliquer le taux réduit) - 37 000 (bénéfice imposable)].

NOTA À titre subsidiaire, il est précisé que l'article 21. I de la loi n° 2005-842 du 26 juillet 2005 pour la confiance et la modernisation de l'économie prévoit une réduction d'impôt sur les sociétés égale :

- à 65 % des versements en numéraire effectués entre le 16 mars 2005 et le 31 décembre 2005 au profit d'établissements publics de recherche ou d'enseignement supérieur. Les sommes ainsi reçues, qui semblent viser exclusivement les dons effectués en espèces, doivent être impérativement affectées à la réalisation de dépenses de recherche définies aux a à g du II de l'article 244 quater B du code général des impôts ;
- à 65 % du montant des dépenses hors taxes exposées durant cette même période pour la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique mentionnées au a du II de l'article 244 quater B du code général des impôts confiées à ces mêmes organismes.

Précisons aussi que :

- le bénéfice de ladite réduction d'impôt est réservé aux structures qui ne sont pas elles-mêmes bénéficiaires de versements qui ont ouvert droit, au profit de leur auteur, de cette même réduction d'impôt ;
- le versement en numéraire reçu par l'entité bénéficiaire n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel il a été perçu ;
- que les sommes reçues pour les besoins du financement des dépenses propres aux dépenses de recherche scientifique et technique visées ci-dessus (CGI, art. 244 quater B II a) peuvent constituer le paiement partiel ou total d'une opération de vente ou de prestation de services réalisée par le bénéficiaire du versement au profit de son auteur ;
- pour l'application des dispositions prévues à l'article 244 quater B du code général des impôts, les sommes perçues comme indiqué ci-dessus sont assimilées à des subventions publiques, c'est-à-dire qu'il est considéré que ces sommes sont perçues pour le financement d'opérations ouvrant droit au crédit d'impôt recherche et qu'elles doivent être déduites des bases de calcul du crédit de l'année considérée (CGI, art. 244 quater B III, al. 1 et Doc. adm., série 4 A, feuillet 4122 n° 1) et ce, quel que soit le régime fiscal applicable à ces subventions (imposition de droit commun, imposition échelonnée ou exonération).

B.

LES CONTRIBUTIONS ADDITIONNELLES

Ces contributions sont au nombre de deux. Leur base d'imposition correspond à l'impôt sur les sociétés payé (dénommé impôt de référence) soit au taux normal de 33 1/3 %, soit au taux réduit de 15 % ou encore au taux de 19 % (cf. ci-dessus).

Les deux contributions doivent être calculées par les EPSCP et versées spontanément au service chargé de leur recouvrement (Trésorerie principale jusqu'au 1^{er} novembre 2004 et recette des impôts ensuite¹¹²).

Elles ne sont pas admises parmi les charges déductibles pour la détermination de l'IS. Il en va de même de la provision destinée à faire face à leur paiement et de la majoration de 10 % pour défaut ou insuffisance de versement des contributions ou des acomptes (CGI, art. 213).

En pratique, les modalités de paiement à mettre en œuvre sont les suivantes.

1. LA CONTRIBUTION DE 3 %

- Les EPSCP soumis effectivement à l'IS doivent également acquitter une contribution égale à 3 % de l'IS (CGI, art. 235 ter ZA) pour les exercices comptables clos jusqu'au 31 décembre 2004.

Corrélativement, doit être effectué un versement anticipé à valoir sur la contribution définitive due au titre de l'exercice en cours. Cet acompte unique, à calculer sur les résultats de l'exercice précédent, est exigible le 15 décembre pour les personnes clôturant leur exercice comptable le 31 décembre.

Il en résulte que les EPSCP n'avaient pas à payer un tel acompte en 2003 puisque ceux-ci n'étaient pas assujettis à l'IS en 2002 (absence d'impôt de référence).

En revanche, les EPSCP concernés devaient, pour la première fois, verser le 15 avril 2004 au plus tard, à la Trésorerie principale dont ils dépendent, le montant total de la contribution exigible au titre de l'année 2003. Ce versement devait être accompagné du bordereau-avis de liquidation de l'IS dû au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003 (cf. supra).

Sur le plan des principes, l'acompte exigible au titre de l'année 2004¹¹³ était à verser spontanément le 15 décembre 2004.

Depuis le 1^{er} novembre 2004, le paiement de la contribution de 3 % doit être effectué au moyen du relevé d'acompte 2572 (cf. annexe 13 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

Toutefois, sont dispensées du versement des acomptes les sociétés pour lesquels le montant de la contribution de 3 % n'excède pas 100 € (CGI, ann. III, art. 366 C).

¹¹² Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 publié au JO n° 126 du 2 juin 2004 page 9721.

¹¹³ Sauf s'il est considéré que le montant de l'acompte déjà versé est égal ou supérieur à la contribution due finalement. Dans ce derniers cas, l'excédent est remboursé d'office sous déduction des autres impôts directs dus.

- La loi de finances pour 2005 (art. 25) prévoit une réduction suivie d'une suppression de la contribution additionnelle du montant de l'IS.

Ainsi, pour les exercices clos en 2005, son taux est fixé à 1,5 %. Il en va de même pour le taux de l'acompte de cette contribution. En d'autres termes, le montant de cet acompte est abaissé de 3 % à 1,5 % de l'impôt de référence servant de base au calcul de la contribution, c'est-à-dire de l'IS effectivement dû, calculé sur les résultats clos le 31 décembre 2004.

Pour les exercices clos en 2006, ladite contribution sera supprimée.

2. LA CONTRIBUTION SOCIALE DE 3,3 %

Cette contribution se calcule également sur la base d'un impôt de référence (IS afférent au dernier exercice ayant donné lieu effectivement au dépôt d'une déclaration de résultat).

Cependant, une telle contribution n'est due que si le chiffre d'affaires hors taxes réalisé au cours de l'exercice concerné représente au moins 7 630 000 € (CGI, art. 235 ter ZC). Il semble raisonnable, ainsi que cela a déjà été dit en matière d'IS (cf. supra), de penser que seul le chiffre d'affaires du secteur regroupant les opérations lucratives, comme c'est le cas pour le régime prévu pour les organismes sans but lucratif, peut être retenu pour l'application du barème de cet impôt. Cela dit, l'administration fiscale ne s'est pas prononcée sur cette question.

En cas de chiffre d'affaires au moins égal à 7 630 000 €, quatre versements anticipés¹¹⁴ doivent être effectués aux dates prévues pour le paiement des acomptes d'IS, c'est-à-dire au plus tard les 15 mars, 15 juin, 15 septembre¹¹⁵ et 15 décembre de chaque année. Le montant total de ces versements anticipés est égal à 3,3 % de l'IS de référence et diminué d'un abattement de 763 000 €.

Chaque acompte est donc égal à 0,825 % de l'impôt de référence.

Toutefois, sont dispensés du versement des acomptes les EPSCP pour lesquels le montant de la contribution sociale calculée sur l'IS de référence n'excède pas 3 000 € (CGI, ann. III, art. 366 L).

Il en résulte les conséquences suivantes pour les EPSCP.

2.1 Exercice clos le 31 décembre 2003

Comme pour la contribution de 3 %, les EPSCP n'avaient pas à payer d'acomptes au cours de l'année d'entrée en fiscalité directe (en 2003) puisque ceux-ci n'étaient pas assujettis à l'IS en 2002 (absence d'impôt de référence).

En revanche, s'ils se trouvent placés dans le champ d'application de la contribution sociale au titre de l'exercice clos le 31 décembre 2003 (chiffre d'affaires HT au moins égal à 7 630 000 €, IS à payer au titre de cet exercice supérieur à 763 000 €), le montant total de celle-ci devait être versé spontanément au plus tard le 15 avril 2004.

¹¹⁴ Sauf s'il est considéré que le montant des sommes déjà versées est égal ou supérieur à la contribution due au final. Dans ce dernier cas, l'excédent est remboursé d'office sous déduction des autres impôts directs dus.

¹¹⁵ Le paiement devait être accompagné d'un bordereau-avis de versement des acomptes de l'IS. Toutefois, il est à noter que le transfert, à compter du 1^{er} novembre 2004, du recouvrement de cette contribution sociale de la Direction générale de la comptabilité publique à la Direction générale des impôts a modifié cette procédure. Il convient désormais d'utiliser le relevé d'acompte 2571 (cf. le renvoi 117 ainsi que l'annexe 12 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES).

2.2 Exercice à clore le 31 décembre d'une année N

L'impôt de référence correspond à l'IS exigible au titre de l'exercice clos le 31 décembre N-1. Si son montant est supérieur à 763 000 € et si la contribution sociale est égale au moins à 3 000 € (cf. ci-dessus), quatre acomptes sont à verser spontanément au plus tard aux dates suivantes¹¹⁶ :

- le 15 mars de l'année N ;
- le 15 juin de l'année N ;
- le 15 septembre de l'année N ;
- le 15 décembre de l'année N.

Le cas échéant, le solde de liquidation (la contribution due est supérieure au montant des acomptes versés) devra être versé au plus tard le 15 avril N+1.

C.

L'IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE (IFA)

Dès lors qu'ils sont passibles de l'impôt sur les sociétés, les EPSCP sont redevables de l'IFA même en l'absence de bénéfices. Ils peuvent néanmoins en être exonérés si leur chiffre d'affaires, majoré des produits financiers, est inférieur à 76 000 € (CGI, art. 223 septies à 223 nonies).

Il est à noter que la CJCE a jugé que n'est pas contraire au droit communautaire une disposition prévoyant la perception d'un impôt minimal auprès des entreprises assujetties à l'IS (arrêt du 18 janvier 2001, Aff. 113/99, 2^e ch., Herta Schmid, rendu à propos d'un impôt autrichien possédant des caractéristiques communes avec l'IFA).

Le barème de l'IFA est le suivant :

CHIFFRE D'AFFAIRES MAJORÉ DES PRODUITS FINANCIERS	MONTANT DE L'IFA
Inférieur à 76 000 €	0 €
Compris entre 76 000 € et 149 999 €	750 €
Compris entre 150 000 € et 299 999 €	1 125 €
Compris entre 300 000 € et 749 999 €	1 575 €
Compris entre 750 000 € et 1 499 999 €	2 175 €
Compris entre 1 500 000 € et 7 499 999 €	3 750 €
Compris entre 7 500 000 € et 14 999 999 €	15 000 €
Compris entre 15 000 000 € et 74 999 999 €	18 750 €
Égal ou supérieur à 75 000 000 €	30 000 €

¹¹⁶ Le recouvrement de l'IS a été transféré à la Direction générale des impôts à compter du 1^{er} novembre 2004. Les bordereaux-avis d'acompte et de liquidation (imprimés propres à la DGCP) ne doivent donc plus être utilisés à compter de cette date (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 publié au JO n° 126 du 2 juin 2004 page 9721). Ils sont respectivement remplacés par le relevé d'acompte 2571 et le relevé de solde 2572 (cf. annexes 12 et 13 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES) et le paiement doit s'effectuer auprès de la recette des impôts dont dépend l'établissement (lieu de dépôt de la déclaration de résultat) et non plus à la trésorerie principale.

Le chiffre d'affaires de référence est celui du dernier exercice clos avant le 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition et ce, y compris lorsque la date de dépôt de la déclaration de résultat propre à l'IS (cf. ci-dessus) est postérieure à la date de versement de l'IFA fixée au plus tard au 15 mars.

POSITION DE L'AMUE

Il paraît raisonnable, en se référant par analogie au régime prévu pour les organismes sans but lucratif, de penser que seul le chiffre d'affaires du secteur regroupant les opérations lucratives peut être retenu pour l'application du barème de cet impôt. Toutefois, il est à noter que l'administration fiscale ne s'est pas prononcée sur le sujet.

Concrètement, cela signifie que les établissements étaient, pour la première fois, tenus de payer spontanément, au plus tard le 15 mars 2004, l'IFA exigible en 2004 sur la base du chiffre d'affaires afférent à l'exercice clos le 31 décembre 2003 (CGI, art. 1668 A). En effet, les EPSCP n'avaient pas à payer l'IFA au cours de l'année d'entrée en fiscalité directe (en 2003) puisque ceux-ci n'étaient pas, par définition, assujettis à l'IS en 2002 et que l'absence de chiffre d'affaires de référence, au titre de cette même année, s'opposait à la détermination du montant de l'imposition en 2003. Le versement, accompagné d'un imprimé spécifique (bordereau-avis d'acompte d'IS) devait être effectué à la Trésorerie principale dont relève chaque EPSCP.

Désormais, l'IFA due au titre d'une année N doit être réglée au plus tard le 15 mars de ladite année (CGI, art. 1668 A) auprès de la recette des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultat et ce, à l'aide du relevé d'acompte de l'IS n° 2571 (cf. l'annexe 12 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES)¹¹⁷.

À défaut de paiement, les sommes non réglées sont recouvrées par voie de rôle avec application d'une majoration de 10% pour paiement tardif.

Enfin, il est précisé que durant l'année de son exigibilité et les deux années suivantes, l'IFA est déductible de l'impôt sur les sociétés dû au titre de cette même période (CGI, art. 220 A). Ainsi, l'IFA payée le 15 mars 2004 est imputable sur les acomptes et le solde de liquidation de l'IS (taux normal ou taux réduit) exigible au cours des années 2004, 2005, 2006. En l'absence d'IS à payer sur cette période (ex : établissements déficitaires durant trois ans au moins), cette imputation est impossible. Dans ce cas, l'IFA reste acquise au Trésor Public. En revanche, l'IFA ne peut pas être imputée sur les contributions additionnelles présentées plus haut.

¹¹⁷ Le recouvrement de l'IS a été transféré à la Direction générale des impôts à compter du 1^{er} novembre 2004. Les bordereaux-avis ne doivent donc plus être utilisés à compter de cette date (Décret n° 2004-469 du 25 mai 2004 publié au JO n° 126 du 2 juin 2004 page 9721). Ils sont respectivement remplacés par le relevé d'acompte 2571 et le relevé de solde 2572 (cf. annexes 12 et 13) et le paiement doit s'effectuer auprès de la recette des impôts dont dépend l'établissement concerné (lieu de dépôt de la déclaration de résultat) et non plus à la trésorerie principale.

QUATRIÈME PARTIE

**TAXE
PROFESSIONNELLE**

A. GÉNÉRALITÉS

Assurant une ressource importante pour le budget des collectivités locales, les impôts directs locaux (en abrégé les IDL¹¹⁸) représentent un poids élevé au sein des prélèvements fiscaux : environ 4,3 % du PIB à comparer, par exemple, à l'impôt sur les sociétés (2,6 % du PIB), à l'impôt sur le revenu (3 % du PIB) ou à la TVA (7,1 % du PIB)¹¹⁹.

La taxe professionnelle (en abrégé la TP), impôt mis en place le 1^{er} janvier 1976 et se caractérisant comme étant le plus important des quatre taxes principales constitutives de la fiscalité directe locale, obéit quant à son établissement à deux principes :

- l'annualité (CGI, art. 1478.I; Documentation administrative, série 6 E-32). La taxe est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité au 1^{er} janvier sur la base des éléments d'imposition existant au dernier jour d'une période qualifiée de référence. Néanmoins, des exceptions au principe de l'annualité existent;
- obligations pour le redevable de déclarer, au moyen d'imprimés spécifiques, les bases de TP avant une date donnée (CGI, art. 1477).

La TP est perçue essentiellement au profit des communes et des départements. Certains groupements de communes en bénéficient également. En outre, la perception de la taxe professionnelle s'opère depuis 1989 au bénéfice des régions.

Il ne s'agit donc pas d'un impôt d'État.

Dans le cadre du présent document, il n'est pas proposé une étude exhaustive de la TP.

La complexité de la TP, résultant notamment des évolutions régulières dont elle fait l'objet, s'oppose, en effet, à l'objectif même de ce document, qui est avant tout de permettre aux EPSCP de connaître, à grands traits, le fonctionnement d'ensemble d'un impôt dont ils sont désormais passibles.

Nous nous contenterons donc de répondre prioritairement à cet objectif.

Il convient d'ajouter que la mise en œuvre correcte des règles présentées ci-après sont, comme c'est du reste le cas en matière d'impôt sur les sociétés, subordonnées à la nécessité absolue pour un EPSCP d'avoir une connaissance précise des biens qu'il utilise pour les besoins de ses activités considérées comme lucratives au sens de la fiscalité directe.

En d'autres termes, il s'avère indispensable que tout EPSCP dispose d'un inventaire à jour :

- pour lequel le rapprochement entre les données physiques et comptables a été réalisé;
- mis en cohérence avec les inscriptions au bilan.

¹¹⁸ Outre la taxe professionnelle (TP), les impôts directs locaux (IDL) sont constitués de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB), de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) et de la taxe d'habitation (TH).

¹¹⁹ Chiffres 2002.

B.

CHAMP D'APPLICATION

1. PRINCIPES

La taxe professionnelle (TP) est un impôt réel¹²⁰ qui frappe les activités professionnelles et ce, sans tenir compte de la situation des personnes qui doivent l'acquitter. Aucune condition n'est donc exigée quant à ces personnes (leur qualité et leur nationalité sont en particulier inopérantes). Ainsi, en sont redevables les personnes physiques ou morales qui exercent en France, à titre habituel, une activité professionnelle non salariée.

Elle est due chaque année, sous réserve d'exonérations limitativement prévues.

Il ressort de ce qui précède qu'une activité doit, pour être passible de la TP, remplir certaines conditions. Celles-ci sont présentées ci-après. Des précisions seront ensuite apportées sur les personnes au nom desquelles l'imposition est établie.

1.1 Conditions auxquelles est subordonnée l'imposition à la taxe professionnelle d'une activité

Pour être passible de la TP, une activité doit répondre aux quatre conditions suivantes.

1.1.1 *L'activité doit revêtir un caractère habituel*

Le caractère habituel de l'activité implique que les opérations qui s'y rattachent soient réalisées de manière répétitive.

Toutefois, il est à noter que la circonstance qu'une activité ne soit pas exercée de manière permanente ne s'oppose pas à son imposition à la TP. En effet, lorsque le nombre et l'importance des actes effectués (appréciés, le cas échéant, sur plusieurs années) caractérisent l'exercice habituel d'une profession, l'imposition est effective même si l'activité concernée n'est que saisonnière, intermittente, voire précaire.

1.1.2 *L'activité doit être exercée à titre professionnel*

Cette condition vise à exclure de l'imposition à la TP les activités sans but lucratif ainsi que l'activité consistant à gérer un patrimoine privé.

Le caractère professionnel s'entend comme les seules activités susceptibles¹²¹ de procurer des bénéfices. Corrélativement, elles seules se trouvent placées dans le champ d'application de la TP.

¹²⁰ Tout comme la TVA (cf. le dossier publié dans la collection de l'AMUE et intitulé LA TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE). En effet, ces deux impôts portent sur les choses indépendamment de la situation des personnes.

¹²¹ Ce qui importe, ce n'est pas tant la réalisation effective d'un bénéfice mais la possibilité d'en dégager. Appliqué aux EPSCP, ce principe signifie que toute activité est passible de la TP dans la mesure où de par sa nature elle est réputée capable de réaliser des profits et revêt à ce titre un caractère lucratif (cf. le 2.2 du chapitre SITUATION DES EPSCP).

À l'instar de l'impôt sur les sociétés (cf. supra « Champ d'application de l'impôt sur les sociétés »), l'appréciation du but lucratif dépend non de la forme juridique ou de l'objet social d'un organisme mais des conditions concrètes dans lesquelles celui-ci accomplit son activité.

1.1.3 L'activité doit être exercée de manière indépendante

Les activités donnant lieu à la perception de traitements et de salaires au sens de l'impôt sur le revenu sont exclues du champ d'application de la TP.

1.1.4 L'activité doit être exercée en France

La TP est due par les personnes exerçant leur activité professionnelle dans un établissement situé en France, quelle que soit leur nationalité.

1.2 Précisions au regard des personnes imposables

La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales. Les collectivités, groupements et organismes divers sont personnellement passibles de la TP lorsqu'ils sont dotés de la personnalité morale, que celle-ci soit de droit privé ou de droit public. Tel est le cas également des sociétés commerciales (SA, SARL, etc.). L'imposition est donc établie en leur nom.

Lorsqu'une activité imposable est exercée par un organisme qui n'est pas doté de la personnalité morale, la taxe correspondante est due :

- par la personne morale dont émane cet organisme (ex. : certaines régies municipales) ;
- par ceux qui exercent effectivement la profession (indivisions) ;
- par les associés connus des tiers (sociétés de fait et sociétés en participation).

1.3 Éléments d'information sommaires au sujet des exonérations de taxe professionnelle

Les exonérations de TP sont très nombreuses. Ces exonérations reposent sur des modalités variables même s'il est possible de dire qu'un certain nombre d'entre elles sont liées aux mesures d'aménagement du territoire et de la politique de la ville.

La loi les classe en deux catégories : exonérations permanentes qui s'appliquent sur l'ensemble du territoire et exonérations temporaires¹²² susceptibles également de concerner tout le territoire ou limitées géographiquement.

L'application de certaines d'entre elles dépend d'une décision des collectivités locales bénéficiaires de la TP.

Eu égard à la variété des situations à envisager en ce domaine, il n'a pas paru opportun d'apporter de longs développements qui seraient contraires à l'objet même du présent document, lequel, rappelons-le, est avant tout de permettre d'appréhender au mieux les grandes lignes de la TP.

¹²² Les exonérations temporaires sont, par exemple, sous-tendues par l'aménagement du territoire, la création d'entreprises, le développement régional.

2. SITUATION DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET PROFESSIONNEL

Après avoir précisé les règles applicables aux établissements publics en général, nous verrons ce qu'il en est pour les EPSCP.

2.1 Précisions au regard des établissements publics

Sur le plan des principes, les établissements publics sont imposables à la TP pour leurs activités industrielles ou commerciales dans la mesure où la lucrativité est avérée (CGI, art. 1449 a *contrario*).

En effet, seules les activités revêtant un caractère essentiellement culturel, éducatif, sanitaire, social, sportif ou touristique échappent à la TP quelle que soit leur situation à l'égard de la taxe sur la valeur ajoutée (CGI, art. 1449 également).

2.2 Règles applicables aux EPSCP

2.2.1 *Présentation générale*

Depuis le 1^{er} janvier 2003, dès lors qu'un établissement accomplit des activités de nature marchande – ou concurrentielle si l'on préfère – revêtant un caractère lucratif (cf. sur ce point supra le chapitre « Champ d'application de l'IS »), les règles régissant la TP conduisent à le considérer comme un assujetti à cet impôt direct local.

S'agissant des activités industrielles et commerciales exercées par les EPSCP, il y a lieu d'apprécier leur caractère lucratif ou non à raison des mêmes règles que celles qui sont applicables en matière d'impôt sur les sociétés (cf. supra le C du chapitre consacré au champ d'application de l'impôt sur les sociétés).

Il est à noter, à titre de simple information, que, en matière de TP, la réalisation concomitante d'activités lucratives et d'activités non lucratives ne s'oppose pas à ce que l'établissement concerné soit, en principe, assujetti à la taxe, dans les conditions de droit commun, pour ses seules activités de caractère lucratif. La portée pratique de cette règle est, toutefois, limitée dans la mesure où les EPSCP ont intérêt à créer un secteur distinct regroupant toutes leurs activités lucratives pour limiter l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés à ce seul secteur (cf. supra le B « Sort des établissements publics d'enseignement supérieur et de recherche » du « Champ d'application de l'impôt sur les sociétés »).

Il ne faut cependant pas exclure l'hypothèse où, le cas échéant, un établissement se trouve dans la situation particulière où l'intérêt de créer un secteur d'activités distinct au regard de l'IS est limité (cf. le renvoi 11). Concrètement, l'application de la TP est limitée aux seules activités comprises dans ledit secteur lucratif.

Lorsqu'un EPSCP cesse toute activité lucrative, il n'est plus assujetti à la taxe professionnelle à compter de l'année suivante et peut, le cas échéant, bénéficier d'un dégrèvement *prorata temporis* en l'absence de cession ou de transfert de l'activité.

2.2.2 Mise en œuvre pratique

Lorsqu'une activité lucrative et une activité non lucrative sont exercées dans les mêmes locaux ou/et avec un matériel commun, il convient de ne retenir que la fraction de la valeur locative des terrains, bâtiments ou matériels, calculée au prorata du temps d'utilisation pour l'activité taxable¹²³. L'université doit alors estimer sous sa propre responsabilité dans quelle proportion le local ou le matériel est affecté à l'activité imposable (pour les conséquences au regard de la base d'imposition, cf. infra le C).

Les biens affectés à l'activité lucrative et dont un EPSCP dispose à quelque titre que ce soit (propriété, prise en location, mise à disposition gratuite, etc.) doivent être inclus dans la base d'imposition, alors même que les biens ne seraient pas inscrits à l'actif du bilan ou seraient totalement amortis.

Pour ce qui concerne les biens remis en dotation ou en affectation (cf. supra le 1 du B du chapitre intitulé DÉTERMINATION DU RÉSULTAT IMPOSABLE), leur inscription à l'actif du bilan propre aux activités lucratives ne peut que conduire à les retenir dans la base d'imposition à la TP.

Dans le cas où des immeubles sont remis à un EPSCP sans que cette procédure s'appuie sur des documents officiels (transfert d'attribution au moyen de textes ou d'arrêtés), l'absence de l'inscription de ces biens ne s'oppose pas à ce qu'ils soient pris en compte pour le calcul de l'assiette de la TP.

Les établissements concernés sont tenus, en principe, de transmettre dans les meilleurs délais aux services fiscaux la liste des biens passibles des taxes foncières (cf. infra le chapitre consacré à ces taxes) dont ils disposent pour l'exercice de leurs activités imposables aux impôts commerciaux afin que ces biens fassent l'objet d'une évaluation par lesdits services fiscaux. Cette liste doit comporter les adresses complètes, si possible avec le libellé exact du titulaire de droit réel ou, de préférence, avec les références cadastrales des parcelles d'assise (accessibles par consultation du plan cadastral au centre des impôts fonciers ou à la mairie du lieu de situation).

2.2.3 Possibilité d'exonérations

► Exonérations générales

Les EPSCP bénéficient de l'exonération de taxe professionnelle, exposée ci-dessus au 1, 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. Les activités qui en constituent le complément indispensable le sont également. La formation continue réalisée par les établissements publics est donc exonérée de taxe professionnelle.

Les EPSCP peuvent également, comme toutes les entreprises, bénéficier des exonérations de taxe professionnelle prévues aux articles 1450 et suivants du CGI.

¹²³ CE, 03/10/2003, n° 220280.

Ainsi, sont exonérés de la TP, les établissements d'enseignement supérieur qui ont passé une convention en application de l'article L. 719-10 du code de l'éducation¹²⁴ ou qui ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique (CGI, art. 1460. 1°). Il est à noter également que l'article 1647 C quater du CGI, prévoit un dégrèvement de taxe professionnelle des investissements créés ou acquis à l'état neuf à compter du 1^{er} janvier 2003, relevant du champ d'application du dispositif du crédit d'impôt recherche (défini au a. du II de l'article 244 quater B du CGI; cf. l'annexe 9 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES, ainsi que la note d'information publiée par l'AMUE le 2 mars 2005 et disponible sur le dossier GEINOME_valorisation) et affectés directement à la réalisation d'opérations de recherche scientifique et technique, y compris la réalisation de prototypes ou d'installations pilotes.

À compter du 1^{er} janvier 2005, il n'est plus exigé, afin de mettre le dispositif français du crédit d'impôt en conformité avec le droit communautaire, que les dépenses soient exclusivement exposées en France. Désormais, elles peuvent l'être également à l'étranger ou encore être confiées, en sous-traitance, à des organismes privés agréés par le ministre chargé de la recherche ou à des experts scientifiques ou techniques agréés dans les mêmes conditions. Peu importe à cet égard que ces organismes soient situés en France ou dans un autre État membre de la Communauté européenne ou bien dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale (art. 45 de la loi de finances rectificative pour 2004; CGI, art. 244 quater B-II 4° bis modifié).

Sont visées toutes les activités de recherche répondant aux critères posés pour le crédit d'impôt recherche défini par l'instruction fiscale publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 4 A-4-01 du 9 mars 2001.

L'administration fiscale a publié le 27 janvier 2004 au Bulletin officiel des impôts, sous la référence 6 E-1-04, une instruction portant le numéro 16 dont l'objet est de préciser la portée de la disposition légale prévoyant le dégrèvement de TP pour les biens affectés à la recherche. Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

Enfin, un dégrèvement est institué pour la part des impositions de taxe professionnelle établies au titre de 2005, 2006 et 2007, afférente aux investissements éligibles à l'amortissement dégressif lors de leur création ou première acquisition intervenue entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005 inclus (art. 95 de la loi de finances pour 2005; CGI, art. 1647 C quinquies; cf. infra le 3.3 du 3 LES DÉGRÈVEMENTS DE TP DU E MONTANT DE L'IMPOSITION OU LE CALCUL DES COTISATIONS DE TP).

¹²⁴ Article L719-10 du Code de l'éducation :

Les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel peuvent conclure des conventions de coopération soit entre eux, soit avec d'autres établissements publics ou privés.

Un établissement d'enseignement supérieur public ou privé peut être rattaché à un ou plusieurs établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel, par décret, sur sa demande et sur proposition du ou des établissements auxquels ce rattachement est demandé, après avis du Conseil national de l'enseignement supérieur et de la recherche.

Un établissement d'enseignement supérieur public ou privé peut être intégré à un établissement public scientifique, culturel et professionnel, dans les conditions fixées au deuxième alinéa.

En cas de rattachement, les établissements conservent leur personnalité morale et leur autonomie financière.

► Exonération spécifique

Les EPSCP créant un service d'activités industrielles et commerciales (SAIC) peuvent bénéficier d'une exonération de la TP¹²⁵, qualifiée de permanente, pour les seules activités de cette nature que ce SAIC gère, telles qu'elles sont mentionnées à l'article 2 du décret n° 2002-549 du 19 avril 2002.

Cette exonération est accordée sur décision des collectivités territoriales bénéficiaires de la TP ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre¹²⁶.

En pratique, cette décision intervient nécessairement dans le cadre d'une délibération de portée générale prise dans les conditions définies au I de l'article 1639 A bis du CGI faisant suite à une demande d'exonération déposée par tout EPSCP ayant créé un SAIC¹²⁷.

Les autorités compétentes pour prendre les délibérations sont :

- les conseils municipaux pour les impositions de TP perçues au profit des communes et des EPCI non dotés d'une fiscalité propre dont elles sont membres ;
- des organes délibérants des EPCI dotés d'une fiscalité propre pour la part de TP qui leur revient, dans les conditions prévues dans l'instruction 6 I.D.L n° 112, publiée au Bulletin officiel des impôts (numéro spécial, instruction du 31 mai 2000 commentant les dispositions de la loi n° 99-586 du 12 juillet 1999 relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale) ;
- des conseils généraux, pour les impositions perçues au profit des départements et, le cas échéant, des établissements visés aux articles 1607 bis à 1609 F du CGI (il s'agit des établissements publics fonciers, de l'établissement public d'aménagement de la Basse Seine, des établissements publics fonciers de Lorraine, du Nord-Pas-de-Calais, de l'Ouest Rhône-Alpes, de Provence-Alpes-Côte d'Azur, des agences pour la mise en valeur des espaces urbains de la zone dite des cinquante pas géométriques en Guadeloupe et en Martinique) ;
- des conseils régionaux, pour les impositions perçues au bénéfice des régions.

La délibération doit intervenir avant le 1^{er} octobre d'une année pour être applicable dès l'année suivante. À titre d'information, il est précisé que, jusqu'en 2002, la date à retenir était le 1^{er} juillet.

APPLICATION PRATIQUE

Les collectivités locales avaient jusqu'au 1^{er} octobre 2003 pour prendre des délibérations visant à accorder l'exonération aux SAIC au titre de 2004.

- Si une délibération favorable a bien été prise avant le 1^{er} octobre 2003, l'exonération de TP s'applique en 2004 sur le territoire de la collectivité concernée et ce jusqu'à ce qu'une délibération rapporte la première. Ainsi, si une délibération rap-

¹²⁵ Article 1464 H du CGI, issu de l'article 111 de la loi de finances pour 2002.

¹²⁶ Dans le ressort desquels les universités s'installent et utilisent des biens immeubles pour la réalisation de leurs activités lucratives. La valeur locative de l'ensemble des immobilisations corporelles (immeubles ou meubles) constitue l'élément de la base d'imposition à la TP.

¹²⁷ À titre d'exemple, suite à la mesure adoptée le vendredi 27 juin 2003 par le Conseil régional d'Alsace, les établissements publics administratifs d'enseignement supérieur et de recherche situés dans cette région sont exemptés de la part régionale de la TP pour leurs activités industrielles et commerciales.

portant l'exonération vient à être prise en 2005 avant le 1^{er} octobre, les SAIC ne seront plus exonérés à compter de 2006.

- Si une délibération favorable a été prise en 2003 après le 1^{er} octobre, l'exonération de TP sur le territoire de la collectivité concernée sera applicable en 2005 et ce jusqu'à ce qu'une délibération rapporte la première.

L'exonération porte sur la valeur locative totale des immobilisations corporelles et elle est seulement applicable pour les impositions de TP établies au profit de la collectivité ayant pris la délibération (toutefois, cf. infra pour l'impact d'une délibération au regard de la cotisation minimale).

Par suite, lorsqu'un établissement s'étend sur plusieurs communes ou EPCI, l'exonération ne peut s'appliquer que dans le ressort des organismes qui ont délibéré.

Quoi qu'il en soit, l'exonération ne concerne pas la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie (cf. infra).

Tout EPSCP peut formuler sa demande d'exonération auprès de chaque collectivité locale sur le territoire de laquelle il dispose de biens immeubles affectés à ses activités lucratives.

Cependant, pour bénéficier de l'exonération de la part de la taxe professionnelle revenant à la collectivité ayant pris la délibération adéquate, la demande d'exonération doit également être formulée auprès des centres des impôts dans le ressort desquels sont situés les immeubles utilisés par l'EPSCP lors du dépôt de la déclaration des bases de taxe professionnelle (cf. infra le 3 du chapitre intitulé « Détermination de la base d'imposition »).

Il doit être déclaré, au service des impôts, les éléments entrant dans le champ de l'exonération ainsi que la date à partir de laquelle les activités imposables sont gérées par le SAIC.

NOTA Indépendamment de la suite donnée à la demande d'exonération, les établissements concernés doivent en tout état de cause, chaque année, déposer leurs déclarations de TP.

L'administration fiscale a publié le 27 avril 2004 au Bulletin officiel des impôts, sous la référence 6 E-2-04, une instruction portant le numéro 72 dont l'objet est de préciser la portée de la disposition légale prévoyant l'exonération de TP pour les EPSCP créant un SAIC. Il convient de s'y reporter en tant que de besoin.

➤ **Exonération liée au dispositif propre aux pôles de compétitivité**

La loi de finances pour 2005 (art. 24) prévoit, dans le cadre de l'objectif de lutte contre les délocalisations, des exonérations fiscales qui s'appliquent aux projets de recherche dans les pôles de compétitivité¹²⁸.

Pour ce qui concerne la taxe professionnelle, les collectivités territoriales et leurs établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre

¹²⁸ Des précisions sont apportées sur le dispositif dans une note dématérialisée de l'AMUE du 2 mars 2005. Elle peut être consultée dans la rubrique « Publications » du site de l'Agence dans le dossier GEINOME_valorisation_fiscalité_l'impôt sur les sociétés : <http://www.amue.fr/dossier/valorisation/>

peuvent décider d'exonérer pendant cinq ans de cet impôt les activités implantées dans une zone de recherche et de développement au 1^{er} janvier de l'année d'imposition et qui, au cours de la période de référence, participent à un projet de recherche et de développement validé à compter du 1^{er} janvier 2005.

Pour bénéficier de l'exonération, les contribuables doivent en faire la demande dans les délais prévus pour le dépôt, selon le cas, de la déclaration annuelle ou de la déclaration provisoire (CGI, art. 1447), puis déclarer chaque année les éléments entrant dans le champ d'application de ladite exonération.

Cette nouvelle exonération n'est pas cumulable avec les dégrèvements spéciaux.

C.

DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION

À compter des impositions établies au titre de 2003, l'article 44, A-I de la loi 98-1266 du 30 décembre 1998 supprime – au terme d'une période transitoire (1999-2002) – la fraction des salaires et rémunérations incluse dans la base d'imposition.

Par suite, pour la généralité des personnes passibles de la TP, l'assiette de cet impôt est constituée par la seule valeur locative de tout ou partie des immobilisations corporelles utilisées pour les besoins de l'activité professionnelle concernée par l'imposition.

Avant d'examiner ces deux points, il convient d'apporter des précisions sur la période de référence retenue pour déterminer la base d'imposition.

1. LA PÉRIODE DE RÉFÉRENCE

Pour les redevables de la TP dont l'exercice comptable de 12 mois est clos le 31 décembre, la période de référence est constituée par l'avant-dernière année civile précédant celle de l'imposition.

Aussi, pour déterminer la base d'imposition, la période de référence à prendre en considération par un EPSCP, pour ce qui concerne les immobilisations imposables, est nécessairement constituée par l'avant-dernière année civile (N-2) précédant celle au titre de laquelle l'imposition est calculée (CGI, art. 1467 A).

Ainsi, pour l'établissement de la TP en 2004, la période de référence à retenir est l'exercice comptable ouvert le 1^{er} janvier 2002 et clôturé le 31 décembre 2002 et on doit prendre en compte les immobilisations dont l'EPSCP dispose, pour les besoins de ses activités lucratives, le 31 décembre 2002 (cf. ci-dessous) et déclarées en 2003.

2. L'IMPOSITION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

À titre liminaire, il y a lieu de préciser que pour ce qui concerne les immobilisations corporelles communes à une activité lucrative et à une activité non lucrative, leur valeur locative résulte du prorata de leur temps d'utilisation pour l'activité lucrative.

2.1 Définition des immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles imposables sont celles dont les EPSCP disposent pour les besoins de leurs activités lucratives à l'expiration de la période de référence.

Deux catégories sont distinguées ici.

2.1.1 Les immobilisations corporelles passibles de la taxe foncière

Là encore, il convient d'opérer une nouvelle distinction.

► Les biens relevant de la taxe foncière sur les propriétés bâties

Il s'agit, d'une manière générale, de l'ensemble des biens utilisés à titre professionnel, fixé au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables constructions :

- constructions proprement dites ;
- terrains affectés à un usage industriel et commercial ;
- installations foncières.

► Les biens relevant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties

Plus rarement imposés en TP, ces biens ne sont retenus que s'ils concourent à l'exercice d'une activité taxable. Sont à ce titre susceptibles d'être soumis à la TP, les terrains occupés par les serres affectés à une exploitation agricole ou encore les terrains sur lesquels sont installées des constructions modulaires démontables du type « baraques Algéco » utilisées pour les besoins des activités lucratives.

2.1.2 Les immobilisations corporelles non passibles de la taxe foncière

Ces immobilisations sont généralement désignées d'équipements et de biens mobiliers (EBM). Ce sont en particulier les agencements, les matériels, dont les matériels scientifiques, et outillages (d'une valeur supérieure à 500 € HT), les matériels de transport et matériels d'emballage, le mobilier de bureau et d'informatique (d'une valeur supérieure à 500 € HT)

Toutefois, des exonérations existent pour ce type de biens (cf. ci-après).

2.2 Conditions d'imposition des immobilisations corporelles

Ces conditions sont au nombre de quatre (CGI, art. 1467).

2.2.1 Les immobilisations doivent

être à la disposition des EPSCP au dernier jour de la période de référence

L'imposition à la TP concerne les immobilisations corporelles dont un EPSCP dispose pour les besoins de ses activités lucratives soit à titre de propriétaire, soit à titre gratuit ou dans le cadre d'un contrat de crédit-bail ou encore en tant que locataire.

Dans ce dernier cas, les EBM ne sont retenus dans la base d'imposition du locataire que si les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies (CGI, art. 1469.3°) :

- la location est conclue pour une durée supérieure à 6 mois ;
- l'établissement locataire a eu la disposition exclusive du bien ;
- la location était en cours au dernier jour de la période de référence ;
- le locataire est redevable de la TP.

2.2.2 Les immobilisations doivent être affectées à un usage professionnel

Il s'agit des biens susceptibles de constituer un instrument de travail.

Cette condition, prévue à l'article 1467 1° a du CGI, conduit à retenir des matériels qui ne sont pas effectivement utilisés (matériel obsolète ou matériel de secours par exemple), alors qu'à l'inverse certains biens, mêmes inscrits à l'actif du bilan d'une entreprise ne sont pas passibles de la TP. Il peut s'agir des locaux d'habitation et de leurs dépendances, ainsi que des terrains non affectés à l'activité professionnelle imposée à la TP.

Bien entendu, les immobilisations détruites ou cédées et dont le redevable n'a plus la disposition au dernier jour de la période de référence ne sont plus imposables à la TP.

2.2.3 Les immobilisations ne sont pas expressément exonérées

Une exonération est prévue pour les EBM utilisés par les redevables (CGI, art. 1469-4°). Deux types d'activité doivent être distingués ici.

- **Activités d'achats/reventes** Les redevables exerçant une profession sédentaire sont autorisés à ne pas inclure dans la base d'imposition de telles immobilisations lorsque leurs recettes annuelles TTC, au titre de la période de référence, n'excèdent pas 152 500 €.

Pour un EPSCP, ne sont prises en considération que les seules recettes afférentes aux activités lucratives. À titre d'exemple, il peut s'agir d'une activité consistant à acheter et à revendre des produits chimiques.

- **Activités de prestations de services** Le chiffre d'affaires limite des activités lucratives pour l'exonération des EBM est fixé à 61 000 €.

En cas d'activités mixtes (achats/reventes et prestations de services effectués par le même redevable), il y a lieu de pondérer le chiffre d'affaires en affectant :

- le chiffre d'affaires des ventes d'un coefficient de 0,4 ;
- le chiffre d'affaires des prestations de services du coefficient 1.

Les EBM sont exonérés dès lors que le chiffre d'affaires TTC ainsi pondéré ne dépasse pas le seuil d'exonération relatif aux prestations de services, soit 61 000 €.

2.2.4 Les immobilisations doivent être situées sur le territoire national

Les biens situés à l'étranger sont exonérés de TP.

3. CALCUL DE LA BASE BRUTE D'IMPOSITION

S'agissant des immobilisations corporelles, l'élément à prendre en considération est leur valeur locative (VL). Celle-ci est calculée suivant les règles en vigueur au 1^{er} janvier de l'année de l'imposition.

Les modalités de calcul de la valeur locative sont différentes selon que les immobilisations sont passibles ou non d'une taxe foncière.

Eu égard à la complexité des règles applicables en ce domaine et dès lors que l'administration fiscale n'a pas apporté d'éléments d'information propres à la situation des EPSCP, nous n'entrerons pas dans le détail de ces règles. On se contentera donc de brosser le tableau existant.

3.1 La valeur locative des immobilisations passibles de taxe foncière

Prévue à l'article 1469.1° du CGI, la VL des biens passibles de taxe foncière (BPTF) à retenir dans la base d'imposition de la TP est calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de la taxe foncière sur les propriétés bâties (cf. infra les précisions apportées à cet égard).

Toutefois, il faut noter que l'actualisation de la taxe foncière issue de la dernière révision générale des propriétés bâties (appréciée à la date du 1^{er} janvier 1970) et appliquée depuis le 1^{er} janvier 1980 ne concerne pas la TP (CGI, art. 1518-III), si bien que la VL retenue pour l'assiette de la TP est, le plus souvent, différente de la VL propre à la taxe foncière.

Il convient d'ajouter que la VL retenue pour la TP est la valeur locative cadastrale brute : l'abattement de 50% ou de 20% prévu en matière de taxe foncière n'est pas applicable en TP.

Les actualisations triennales qui auraient dû intervenir n'ayant pas été appliquées, des majorations forfaitaires annuelles les ont remplacées.

Ainsi dans l'intervalle de deux actualisations, en principe triennales, prévues à l'article 1518 du CGI, les valeurs locatives foncières sont, tant pour les taxes foncières que pour la TP, majorées par application de coefficients forfaitaires fixés par la loi de finances en tenant compte de la variation des loyers (CGI, art. 1518 bis).

L'article 57 de la loi de finances rectificative pour 2004 fixe de manière uniforme à 1,018 les coefficients de revalorisation des valeurs locatives pour 2005 :

- pour les propriétés non bâties ;
- pour les immeubles industriels inscrits à l'actif d'une entreprise industrielle ou commerciale relevant de plein droit d'un régime réel d'imposition ;
- pour l'ensemble des autres propriétés bâties.

Sont notamment imposables à la taxe foncière :

- les constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables bâtiments (y compris les aménagements faisant corps avec eux). La construction doit être reliée au sol de telle façon qu'il soit impossible de la déplacer sans la démolir. Tel est le cas si elle repose sur des fondations ou une assise en maçonnerie ou en ciment, quelle que soit la nature des matériaux ayant servi à la construction du bâtiment lui-même (Doc. adm., série 6 C-111, n° 3) ;
- les installations destinées à abriter des personnes ou des biens (ex. : ateliers, hangars...) ou à stocker des produits (ex. : réservoirs, cuves, gazomètres...) à l'exclusion des matériels de stockage pouvant être déplacés sans faire appel à des moyens de levage exceptionnels ;

- les terrains non cultivés employés à un usage commercial ou industriel, tels que chantiers, lieux de dépôt de marchandises et autres emplacements de même nature ;
- les terrains sur lesquels sont édifiées des installations industrielles (outillage, etc.) bénéficiant de l'exonération prévue à l'article 1382.3°, 4° et 11° du CGI.

Les bâtiments utilisés par les EPSCP de façon permanente ou durable font partie de la catégorie des BPTF et ce, sans qu'il soit nécessaire de distinguer au sein de ces bâtiments ceux qui appartiennent à cet établissement (après acquisition ou construction en particulier) de ceux au titre desquels il n'est procédé à aucun transfert de propriété (biens remis en dotation ou en affectation ou n'ayant pas l'objet d'un transfert d'attribution¹²⁹).

3.2 La valeur locative des immobilisations non passibles de taxe foncière

Pour les immobilisations de cette nature, il convient également de se référer à la VL brute.

3.2.1 Précisions sur la valeur locative brute

Il est rappelé que les immobilisations non passibles de la taxe foncière sont généralement désignées d'équipements et de biens mobiliers (EBM). Leur VL est déterminée comme suit.

D'une manière générale, et sous réserve des précisions apportées ci-après, la VL des EBM est calculée en appliquant un taux sur le prix de revient servant de base à l'amortissement (CGI, ann. II, art. 310 HF 2°), c'est-à-dire, le plus souvent, la valeur d'origine du bien. Il s'agit donc, en principe, pour leur montant HT :

- du prix réel d'achat augmenté des frais accessoires pour les biens acquis par le redevable ;
- de la valeur d'apport pour les immobilisations apportées ;
- du coût de production pour les immobilisations créées se traduisant par une livraison à soi-même (LASM)¹³⁰.

Il ressort de ce qui précède que les règles de calcul de la VL taxable des EBM sont à envisager selon leur durée d'amortissement et selon qu'ils appartiennent au redevable ou qu'ils sont pris en location.

► Biens dont la durée d'amortissement est inférieure à 30 ans (CGI, art. 1469.3°)

Une distinction doit être opérée ici.

Biens appartenant au redevable ou utilisé dans le cadre d'un crédit-bail

Leur VL est égale à 16 % de leur prix de revient (prix d'inscription à l'actif). Le prix de revient (PR) à retenir pour les biens faisant l'objet d'un crédit-bail est celui qui figure dans le contrat (CGI, ann. II, art. 310 HF 3°).

Biens utilisés dans le cadre d'une location

La VL à retenir pour les EBM pris en location par le redevable est égale au montant du loyer dû au cours de la période de référence.

¹²⁹ Cf. supra le 1 et le 3 du B du chapitre intitulé DÉTERMINATION DU RÉSULTAT FISCAL.

¹³⁰ Cf. la fiche 2 consacrée à cette technique fiscale dans le dossier publié dans la collection de l'AMUE et intitulé *LA TVA DANS LES ÉTABLISSEMENTS D'ENSEIGNEMENT SUPÉRIEUR ET DE RECHERCHE*. Cette fiche peut être consultée également sous forme dématérialisée dans le dossier Internet «GEINOME_valorisation», que l'AMUE a créé et dont le lien est le suivant : <http://www.amue.fr/Dossier/Valorisation/>

Cependant, ce loyer ne doit pas varier de plus de 20% de la VL retenue dans le cas où le bien aurait appartenu à l'entreprise. Autrement dit, le loyer doit se situer entre (16% x 80%) du PR et (16% x 120%) du PR.

Si le loyer annuel dû (correspondant à une période de 12 mois) se situe en deçà ou au-delà de ces limites, la VL de l'EBM pris en location est alors la limite la plus proche, c'est-à-dire celle correspondant à 12,80% (16% x 80%) du PR ou à 19,20% (16% x 120%) du PR.

► **Biens dont la durée d'amortissement est au moins égale à 30 ans (CGI, art. 1469.2°)**

Dans le cas exceptionnel d'équipements ou de biens mobiliers dont la durée d'amortissement est au moins égale à 30 ans, la VL est déterminée selon les règles applicables aux bâtiments industriels en matière de taxe foncière. La VL brute de ces EBM est alors calculée de la manière suivante :

- pour les biens acquis ou créés avant le 1^{er} janvier 1976
VL = PR (prix de revient inscrit à l'actif) x 9%
- pour les biens acquis ou créés à compter du 1^{er} janvier 1976
VL = PR x 8%

3.2.2 Abattement applicable sur la VL des EBM

Dans le seul souci d'information, il est indiqué que l'article 1469.B du CGI prévoit un abattement dégressif. Celui-ci est réservé aux EBM des redevables dont le chiffre d'affaires de la période de référence est inférieur au double de la limite d'exonération de ces mêmes biens (cf. ci-dessus le 2.2.3), soit 122 000 € (2 x 61 000 €) ou 305 000 € (2 x 152 500 €).

En cas d'établissements multiples, l'abattement est calculé en considérant le chiffre d'affaires TTC total de l'entreprise. L'abattement dégressif est alors applicable, le cas échéant, sur la VL des EBM taxables à l'adresse de tous les établissements où ils sont imposables.

Pour les redevables qui exercent une activité mixte (prestations de services et ventes), il convient de retenir pour le calcul de l'abattement :

- le chiffre d'affaires pondéré (cf. ci-dessus le 2.2.3) ;
- 61 000 € comme limite d'exonération des EBM.

3.3 Réduction applicable sur la totalité de la base brute

Plusieurs réductions de la base brute de la TP sont prévues par la réglementation.

Nous n'en retiendrons qu'une, celle qui est susceptible d'être appliquée aux EPSCP, à savoir la réduction en cas de création d'établissement prévu à l'article 1478.II du CGI.

Il s'agit d'une exception au principe de l'annualité (cf. infra le 2 du chapitre intitulé « Établissement de l'imposition ») qui s'applique établissement par établissement.

Il y a création d'établissement chaque fois qu'un redevable de la taxe professionnelle s'installe dans un local nouvellement construit ou occupé l'année précédente par une personne non assujettie à la taxe professionnelle (logement transformé en bureau par exemple).

En revanche, ne constituent pas une création d'établissement :

- les extensions d'activité réalisées dans le cadre d'un établissement préexistant ;
- les transferts d'activité au sein d'une même commune.

Enfin, constitue une suppression d'activité suivie d'une création, une suspension d'activité pendant au moins douze mois consécutifs (art. 310 HT de l'annexe II au CGI) ou le transfert d'une activité sur le territoire d'une autre commune dans un établissement non exploité précédemment par le redevable lui-même ou par un autre redevable (changement d'exploitant).

Il est à noter que la cotisation de la taxe professionnelle n'est pas due pour l'année de création. L'année civile de création, le début d'activité, est caractérisée par :

- l'acquisition d'immobilisations ;
- la réalisation des recettes.

La réduction proprement dite est égale à 50 % de la base brute au titre de la 1^{re} année d'imposition.

Elle peut trouver à s'appliquer dans la situation où un EPSCP réaliserait pour la première fois des activités industrielles ou commerciales imposables. Il est à noter qu'une telle réduction concerne aussi bien les EPSCP gérant les activités de cette nature dans un SAIC que ceux qui n'ont pas créé ce service commun.

NOTA Les regroupements d'activités industrielles ou commerciales au sein d'un SAIC ne constituent pas une création d'établissement au sens de l'article 1478 du CGI. Dès lors, un EPSCP ne peut pas dans une telle situation bénéficier de la réduction pour création d'établissement prévue au troisième alinéa de cet article.

4. LA BASE NETTE TAXABLE

Un abattement général de 16 % est appliqué sur la base brute de la TP. Il consiste donc à appliquer un coefficient de 0,84 à la base brute.

Cette réduction n'est soumise à aucune condition. Elle bénéficie donc à tous les redevables de la TP, y compris ceux qui sont soumis à la cotisation minimum (cf. infra).

Elle s'applique après imputation des autres mesures de réduction ou d'allègement de la base brute d'imposition et après application, le cas échéant, d'exonérations partielles.

NOTA Règles applicables en cas d'activités mixtes

Activités exercées
dans des locaux distincts

Prendre en compte le chiffre d'affaires, les locaux, le matériel de la seule activité imposable

Activités exercées
dans des locaux communs

Si utilisation successive : ventilation de la VL foncière et de celle des EBM au prorata du temps d'utilisation

Si utilisation simultanée : ventilation de la VL foncière et de celle des EBM sous la responsabilité du contribuable

Matériel commun

Pour l'imposition des EBM, le seuil de taxation s'apprécie par rapport au chiffre d'affaires relatif à l'activité imposable

CE QU'IL FAUT RETENIR

CALCUL DE LA BASE BRUTE ET DE LA BASE NETTE D'IMPOSITION À LA TP

IMMOBILISATIONS CORPORELLES	ÉLÉMENTS À PRENDRE EN CONSIDÉRATION		
	BASE BRUTE D'IMPOSITION		BASE NETTE TAXABLE
	VALEUR LOCATIVE (VL) BRUTE	ABATTEMENT DÉGRESSIF	ABATTEMENT GÉNÉRAL (16% de la base brute)
PASSIBLES DE LA TAXE FONCIÈRE (bâtiments)	VL cadastrale	NON	Base brute x 0,84
NON PASSIBLES DE LA TAXE FONCIÈRE (EBM)			
Amortissement < 30 ans • appartenant au redevable ou utilisé dans le cadre d'un contrat de crédit-bail →	VL = 16% du prix de revient (PR)	OUI si le chiffre d'affaires de la période de référence est < 122 000 € (PS) ou < 305 000 € (ventes)	
• utilisés dans le cadre d'un contrat de location →	VL = montant du loyer si > PR x 16% x 80% et < PR x 16% x 120% Si le loyer est en deçà ou au-delà de ces limites : référence à la limite la plus voisine, c'est-à-dire soit 12,80% du PR, soit 19,20% du PR		
Amortissement > 30 ans Biens acquis • avant le 01/01/1976 →	VL = 9% du PR		
• après le 01/01/1976 →	VL = 8% du PR		

D.

ÉTABLISSEMENT DE L'IMPOSITION

L'imposition à la TP est établie à raison de modalités spécifiques tenant :

- au lieu d'imposition,
- au principe de l'annualité,
- aux obligations déclaratives des contribuables.

Nous étudierons successivement ces points.

1. LE LIEU D'IMPOSITION

Principe général

En règle générale, la TP est établie dans chaque commune où le contribuable dispose de locaux ou de terrains, c'est-à-dire de biens passibles de taxe foncière (CGI, art. 1473).

Bien entendu, il s'agit de biens concourant à l'exercice d'une activité taxable.

Cette corrélation entre l'activité professionnelle et l'adresse d'un local dans lequel celle-ci est accomplie renvoie à la notion d'établissement propre à la TP.

Les véhicules¹³¹, quant à eux, sont rattachés au local ou au terrain qui constitue leur lieu de stationnement habituel ou, s'il n'en existe pas, au local où ils sont entretenus et réparés par le redevable ; à défaut, ils sont rattachés au principal établissement de l'entreprise (CGI, ann. II, art.310 HK).

On le constate, la notion d'établissement doit être précisément définie.

Sa définition est donnée par l'article 310 HA, dernier alinéa, de l'annexe II au CGI : « L'établissement s'entend de toute installation utilisée par une entreprise en un lieu déterminé, ou d'une unité de production intégrée dans un ensemble industriel ou commercial lorsqu'il peut faire l'objet d'une exploitation autonome ».

En d'autres termes, l'établissement est défini par une activité économique exercée à une adresse dans un local.

Une entreprise est constituée d'un ou plusieurs établissements.

Chaque établissement fait l'objet d'une imposition distincte et correspond à un article du fichier de taxe professionnelle (FTP).

Lorsque le redevable exerce son activité dans plusieurs établissements, ou plusieurs communes, il y a lieu de répartir la base d'imposition entre ces différents établissements à raison de la VL des biens qui y sont situés, ou rattachés (CGI, art. 1473, al. 1).

Il en va de même en cas d'établissements situés dans le périmètre d'un groupement de communes qui a opté pour le régime de la TP de zone.

¹³¹ Les véhicules s'entendent de tous engins circulant à l'extérieur d'une installation, sur terre, dans l'air ou sur les eaux.

Le redevable exploitant dans une même commune couverte par une zone d'activité économique (ZAE) des établissements situés dans et hors cette ZAE devra répartir les éléments d'imposition dans les mêmes conditions, c'est-à-dire entre les deux catégories d'établissements en vue de la souscription de deux déclarations distinctes.

En cas d'établissements multiples situés dans plusieurs communes, les éléments taxables doivent être répartis entre chacune d'entre elles.

S'agissant des BPTF, le lieu d'imposition est la commune où ils sont situés.

Il en va de même pour les EBM, étant précisé que leur situation géographique est appréciée au dernier jour de la période de référence.

2. LE PRINCIPE DE L'ANNUALITÉ

Le principe de l'annualité prévu à l'article 1478.I du CGI, consiste à apprécier la situation du contribuable au 1^{er} janvier d'une année d'imposition.

La TP est due par toute personne qui exerce, au 1^{er} janvier de cette année, une activité taxable non expressément exonérée. La taxe est due pour l'année entière par le redevable qui exerce l'activité au 1^{er} janvier sur la base des éléments d'imposition existant au dernier jour de la période de référence. Mais, des exceptions au principe de l'annualité existent (cf. supra, le 3.3 du chapitre intitulé DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION).

Le principe de l'annualité comme les exceptions à ce principe s'appliquent établissement par établissement.

Cette date d'appréciation de la qualité de redevable au 1^{er} janvier de l'année N ne doit pas être confondue avec une autre date très importante en matière de TP, à savoir le dernier jour de la période de référence, situé, par principe, en N-2.

3. LES OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

En principe, tous les redevables de TP sont astreints au dépôt d'une déclaration annuelle¹³² contenant les renseignements nécessaires à la détermination de la base d'imposition à la TP (CGI, art. 1477.I).

Néanmoins, et par mesure de tolérance pratique, les redevables imposables dans une seule commune et dont les EBM sont exonérés ne déposent pas de déclaration de TP.

Il s'ensuit que le dépôt d'une déclaration est obligatoire :

- pour les redevables dont les EBM sont imposables (cf. supra le 2.2 du chapitre consacré à la détermination de la base d'imposition) et ce, que leur activité soit exercée dans une seule ou plusieurs communes ;
- pour les redevables dont les EBM sont exonérés mais qui exercent leur activité dans plusieurs communes (ou partie d'une même commune où s'appliquent des taux d'imposition et/ou des régimes d'exonération différents).

¹³² L'imprimé n° 1003 (déclaration normale) concerne les redevables tenus à déclaration en raison du montant de leurs recettes. L'imprimé n° 1003 S (déclaration simplifiée) concerne les redevables non tenus au dépôt d'une déclaration n° 1003 mais qui sont imposables dans plusieurs communes (ou parties d'une même commune où s'appliquent des taux d'imposition et/ou des régimes d'exonération différents). S'il s'agit de la création d'un établissement, la déclaration à déposer porte le n° 1003 P.

Ladite déclaration doit être produite, chaque année et pour chaque commune d'imposition (ou partie de commune) avant le 1^{er} mai¹³³.

Les déclarations de TP sont normalement remplies sur des imprimés fournis par l'administration. Toutefois, le dépôt de déclarations 1003, 1003 S, 1003 P, reproduites par voie informatique, est autorisé sous conditions. Ces conditions sont précisées, chaque année, par des instructions fiscales dans la série 6 H (cf. notamment le BOI 6 H-1-05, n° 48 du 11 mars 2005), publiées sur le site : <http://www.impots.gouv.fr/portal/dgi/home?pageId=home&sfid=00>

En cas de défaut de déclaration, ou de retard dans le dépôt ou encore de déclaration inexploitable (inexactitudes ou omissions), la base d'imposition de la TP peut être évaluée d'office par l'administration fiscale (CE, 07/10/1987, n° 58492)¹³⁴.

Dans ce cas, aucune cotisation ne peut être établie sans que l'administration, conformément au principe général des droits de la défense, ait préalablement mis le contribuable à même de présenter ses observations (CE, 02/07/2003, n° 233944).

NOTA Les EPSCP ayant créé un SAIC et souhaitant bénéficier de l'exonération de TP prévue à l'article 1464 H du CGI (cf. supra le 2.2.3 du chapitre intitulé CHAMP D'APPLICATION) doivent déclarer, au service des impôts dont ils relèvent :

- la valeur locative des biens non passibles de taxe foncière (cf. le 3.2 du chapitre intitulé DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION) ;
- ainsi que l'adresse et la surface des biens passibles de taxe foncière entrant dans le champ d'application de l'exonération.

La déclaration est établie sur papier libre dans l'attente d'un imprimé spécifique (modèle 1464 H) disponible dans les centres des impôts. Elle doit faire apparaître les moyens d'exploitation (immeubles, biens et équipements mobiliers) affectés aux activités passibles de la TP et exercées au sein d'un SAIC.

Elle doit être souscrite, chaque année, avant le 1^{er} mai en même temps que la déclaration 1003 ou, en cas de création d'établissement, avant le 1^{er} janvier de l'année suivante en même temps que la déclaration provisoire.

À défaut de souscription de la déclaration dans les délais au titre d'une année, l'exonération ne peut pas être accordée pour cette année.

Pour de plus amples précisions au sujet de l'exonération de TP prévue par la loi pour les EPSCP créant un SAIC, il convient de se reporter à l'instruction fiscale publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 6 E-2-04 (cf. également supra la rubrique consacrée aux exonérations de TP).

¹³³ Depuis le 1^{er} janvier 2003, les redevables de la TP exerçant leur activité dans plusieurs communes, ou ceux qui disposent de plusieurs établissements dans une même commune, n'ont plus à souscrire la déclaration récapitulative des différents éléments d'imposition déclarés au mois de mai dans chaque commune où ils disposent de locaux ou de terrains professionnels (n°s 1003 R ou 1003 SR). En effet, les dispositions de l'article 1477.III du CGI prévoyant cette obligation déclarative ont été abrogées afin d'alléger en ce domaine la tâche des entreprises disposant de plusieurs établissements.

Comme pour l'impôt sur les sociétés, un délai supplémentaire est en général accordé chaque année aux contribuables au regard de leurs obligations déclaratives en matière de TP. Ainsi, en 2004, la date butoir a été fixée au 3 mai (cf. l'instruction 13 K-2-04 n° 54 du 19 mars 2004) tandis qu'en 2005 la déclaration était à déposer au plus tard le 2 mai (cf. le BOI 13 K-1-05, n° 50 du 15 mars 2005).

¹³⁴ La taxation d'office n'est pas applicable en matière d'impôts directs locaux.

OBLIGATIONS DÉCLARATIVES : DATES OU PÉRIODES À RETENIR EN MATIÈRE DE TP

DÉCLARATIONS	EPSCP CONCERNÉS	DATE LÉGALE DE DÉPÔT	PÉRIODE DE RÉFÉRENCE (éléments déclarés)	IMPOSITION DE L'ANNÉE	LIEU DE DÉPÔT
n° 1003	EPSCP ayant réalisé l'année N-2 un CA : > 61 000 € (PS) > 152 500 € (ventes) même si l'exonération prévue en cas de création de SAIC est applicable	Avant le 1 ^{er} mai de l'année N-1	31 décembre de l'année N-2	Année N	Chaque commune dans laquelle l'EPSCP dispose d'un ou plusieurs établissements au sens de la TP (une déclaration par commune)
n° 1003 P	EPSCP ayant créé l'année N-1 un établissement au sens de la TP même si l'exonération prévue en cas de création de SAIC est applicable	Avant le 1 ^{er} janvier de l'année N	31 décembre de l'année N-1	Année N	Chaque commune dans laquelle l'EPSCP dispose d'un ou plusieurs établissements au sens de la TP (une déclaration par commune)
Déclaration des moyens d'exploitation et de la VL des EBM sur papier libre en attente d'un imprimé spécifique n° 1464 H	EPSCP ayant créé statutairement un SAIC sous réserve que la délibération de la collectivité territoriale accordant l'exonération de TP soit intervenue avant le 1 ^{er} octobre de l'année N-1	Avant le 1 ^{er} mai de l'année N-1 (comme la déclaration 1003) ou Avant le 1 ^{er} janvier de l'année 2006 (en cas de création d'un établissement)	31 décembre de l'année N-2 ou 31 décembre de l'année N-1	Année N	Service des impôts dont relève l'EPSCP concerné

EXEMPLE EN RETENANT L'ANNÉE 2006 COMME ANNÉE D'IMPOSITION À LA TP

DÉCLARATIONS	ANNÉE IMPOSABLE	SITUATION	QUALITÉ DE REDEVABLE ¹³⁵	DATE LÉGALE DE DÉPÔT	PÉRIODE DE RÉFÉRENCE (éléments déclarés)	LIEU DE DÉPÔT
n° 1003	2006	EPSCP ayant réalisé l'année N-2 un CA : > 61 000 € (PS) > 152 500 € (ventes)	À apprécier le 1 ^{er} janvier de l'année 2006 (principe de l'annualité)	Avant le 1 ^{er} mai de l'année 2005	31 décembre de l'année 2004	Chaque commune dans laquelle l'EPSCP dispose d'un ou plusieurs établissements au sens de la TP (une déclaration par commune)
n° 1003 P	2006	Création d'un établissement en 2005	À apprécier le 1 ^{er} janvier de l'année 2006 (principe de l'annualité)	Avant le 1 ^{er} janvier de l'année 2006	31 décembre de l'année 2005	Chaque commune dans laquelle l'EPSCP dispose d'un ou plusieurs établissements au sens de la TP (une déclaration par commune)
Déclaration des moyens d'exploitation et de la VL des EBM sur papier libre en attente d'un imprimé spécifique n° 1464 H	2006	Création statutaire d'un SAIC par décision du CA en décembre 2004 Exonération si délibération des collectivités territoriales concernées avant le 1 ^{er} octobre 2005 À défaut, pas d'exonération pour 2006	À apprécier le 1 ^{er} janvier de l'année 2006 (principe de l'annualité)	Avant le 1 ^{er} mai de l'année 2005 (comme la déclaration 1003) ou Avant le 1 ^{er} janvier de l'année 2006 (en cas de création d'un établissement) À défaut, pas d'exonération pour 2006	31 décembre de l'année 2004 ou 31 décembre de l'année 2005	Service des impôts dont relève l'EPSCP concerné

¹³⁵ Il est rappelé que la TP est due par toute personne qui exerce au 1^{er} janvier de cette année, une activité taxable non expressément exonérée (principe de l'annualité).

E.

MONTANT DE L'IMPOSITION OU LE CALCUL DES COTISATIONS DE TP

Chaque année, la TP est calculée en appliquant à la base nette taxable (arrondie à l'euro le plus proche) les taux votés par les collectivités locales.

Lorsque le redevable est imposable dans plusieurs communes (ou parties d'une même commune où s'appliquent des taux d'imposition différents), les éléments d'imposition rattachés à chaque commune sont taxés selon les taux propres à cette commune (ou partie de commune).

Le montant de TP ainsi obtenu est susceptible d'être affecté par l'application de mesures spéciales : cotisation minimum et cotisation de péréquation.

Par ailleurs, les cotisations de TP peuvent faire l'objet de réductions au titre des dégrèvements pour réduction d'activité ou pour le plafonnement en fonction de la valeur ajoutée.

Tels seront les points examinés ci-après.

1. LA COTISATION MINIMUM

Deux cas sont prévus. Tous les redevables de la taxe professionnelle sont assujettis, pour leur établissement principal, à une cotisation minimum établie sur une base d'imposition minimum.

S'agissant de la notion d'établissement principal, deux situations peuvent se présenter :

➤ **Entreprises à établissement unique**

Lorsqu'un contribuable exerce son activité dans une seule commune où il ne dispose que d'un établissement, aucun problème ne se pose pour déterminer l'établissement principal qui est nécessairement l'établissement unique.

La cotisation minimum de ces contribuables est donc établie au lieu d'exercice de l'activité imposable.

➤ **Entreprises à établissements multiples**

Lorsqu'un contribuable exerce son activité dans plusieurs communes ou dans une seule commune dans laquelle il dispose de plusieurs établissements distincts, la notion d'établissement principal est appréciée comme en matière de déclaration annuelle de résultats.

Par suite, la cotisation minimum de taxe professionnelle est, en principe, établie au lieu de dépôt de la déclaration annuelle de résultats qui correspond au lieu de situation de l'établissement principal.

Par ailleurs, les entreprises peuvent être assujetties à une cotisation minimale déterminée en fonction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise.

1.1 La cotisation minimum prévue à l'article 1647 D du CGI

Sous-tendue par l'idée que chaque redevable doit contribuer pour un certain montant à la couverture des charges de la collectivité, une cotisation minimum a été établie au lieu du principal établissement.

Elle est due, depuis 1981, par tous les redevables de TP dont la base nette taxable est inférieure à une base minimum calculée suivant certaines modalités.

La base minimum est déterminée à partir d'une cotisation théorique de taxe d'habitation acquittée l'année précédente pour un logement de référence retenu par le Conseil municipal de la commune concernée après avis de la commission communale des impôts directs. Cette cotisation est ensuite convertie en une base minimum de TP que l'on compare, après application de l'abattement général de 16% (cf. supra le 4 du chapitre consacré à la détermination de la base d'imposition), aux bases nettes de l'établissement principal déterminées dans les conditions de droit commun. La base minimum se substitue à ces dernières bases si elles lui sont inférieures.

CALCUL DE LA COTISATION MINIMUM

COTISATION DE TH THÉORIQUE = Valeur locative brute du logement de référence x taux global de TH (N-1)
(ou 2/3 ou 1/3 de la VL moyenne communale)

BASE MINIMUM DE TAXE PROFESSIONNELLE =
$$\frac{\text{Cotisation TH}}{\text{Taux global (taxes annexes comprises) de la TP de l'année précédente}}$$

CALCUL DE LA COTISATION MINIMUM = Base minimum de TP (après abattement de 16%)
x taux global de la TP de l'année d'imposition

EXEMPLE

- VL du logement de référence retenue par la commune concernée : 4 500 €
- Taux global de la TH applicable dans la commune en N-1 : 20%
- Taux global de la TP applicable dans la commune en N-1 : 15%
- Taux global de la TP applicable dans la commune en N : 18%
- Cotisation TH de référence : 4 500 € x 20% = 900 €
- Base minimum TP : $\frac{900 \times 100}{15}$ = 6 000 €
- Base minimum x 0,84 = 5 040 €
- Cotisation minimum TP en N : 5 040 x 18% = 907 €
(applicable si, pour le principal établissement, la base d'imposition des redevables de la TP dans cette commune est inférieure à la base minimum).

1.2 La cotisation minimale prévue à l'article 1647 E du CGI

À compter de 1996, les entreprises dont le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'exercice de douze mois clos pendant l'année d'imposition est supérieur à 7 600 000 € hors taxes sont assujetties, au lieu de leur principal établissement, à un supplément d'imposition dit « cotisation minimale de TP » lorsque leur cotisation de TP calculée dans les conditions de droit commun est inférieure à un pourcentage de la valeur ajoutée fixé à 1,5% depuis 2001.

La valeur ajoutée servant de calcul de la cotisation minimale est déterminée suivant les mêmes règles que celles qui sont fixées pour le calcul du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (cf. infra le 3 LES DÉGRÈVEMENTS DE TP).

Dans le cas où la cotisation de TP est inférieure à la cotisation minimum (hypothèse où le total des cotisations de TP calculées dans les conditions habituelles – case 45 de l’avis d’imposition – qui est réclamé à l’entreprise est inférieur pour l’année N à 1,5% de la valeur ajoutée), l’entreprise est redevable d’un supplément d’imposition, à payer spontanément le 1^{er} mai de l’année N+1, égal à la différence entre ces deux cotisations. Ce supplément d’imposition est une recette du budget général de l’État (CGI, art. 1647 E. II). En outre, les entreprises concernées doivent verser un acompte, avant le 15 décembre de l’année d’imposition, auprès du comptable du Trésor dont relève le principal établissement.

Cet acompte est égal au supplément d’imposition calculé en retenant la valeur ajoutée (cf. infra le 3 « Les dégrèvements de TP ») produite au cours de l’exercice de douze mois clos l’année précédant l’année d’imposition. Il est liquidé au moyen d’un bordereau-avis n° 1328-TP-AC.

Ainsi, au titre de l’année 2004, l’acompte est égal à la différence entre :

- d’une part, 1,5% de la valeur ajoutée dégagée par l’entreprise en 2003 ;
- d’autre part, le montant de la cotisation de TP établie au titre de 2004.

Les entreprises, dont le chiffre d’affaires hors taxes réalisé au cours de l’exercice clos, quelle que soit sa durée, excède 7 600 000 €, doivent désormais compléter un imprimé « valeur ajoutée » n° 2059-E ou 2035-E ou 2033-E annexé à la liasse fiscale (décret n° 2000-270 du 21 mars 2000).

Il n’y a pas forcément concordance entre la valeur ajoutée déterminée sur ce tableau et celle retenue pour asseoir la cotisation minimale pour laquelle cette valeur est celle produite au cours de l’exercice de 12 mois clos au cours de l’année d’imposition ou, à défaut, l’année civile (cf. infra le 3.2).

Comme indiqué ci-dessus, avant le 1^{er} mai de l’année suivant celle de l’imposition, les entreprises concernées doivent procéder à la liquidation définitive du supplément d’imposition au moyen d’un bordereau-avis n° 1328-TP-DEF. Cette déclaration doit être accompagnée, le cas échéant, du versement du solde correspondant.

Lorsque la liquidation définitive du supplément d’imposition fait apparaître que l’acompte versé est supérieur à la cotisation effectivement due, l’excédent, déduction faite des autres impôts directs dus par l’entreprise, est restitué dans les trente jours de la date de l’imprimé n° 1328-TP-DEF.

Enfin, l’acompte et le solde doivent être versés spontanément. Tout défaut ou retard de paiement est sanctionné par une majoration de 10% (CGI, art. 1762 octies).

NOTA En application du III de l’article 1647 E du CGI, la cotisation de TP retenue pour le calcul de la cotisation minimale assise sur la valeur ajoutée est augmentée du montant de cotisation correspondant aux exonérations permanentes accordées à l’entreprise sur délibération des collectivités locales.

Par suite, l’administration fiscale considère que les délibérations des collectivités territoriales n’emportent pas d’effet sur le montant du supplément d’imposition dû au titre de la cotisation minimale (cf. l’instruction fiscale 6 E-2-04, point 19).

EXEMPLE

Une entreprise réalise en 2003 (activités lucratives) un chiffre d'affaires hors taxes de 10 millions d'euros. La valeur ajoutée produite sur la même période est de 5 millions d'euros. L'ensemble des cotisations qu'elle doit acquitter au titre de 2003 est de 50 000 €. Seuil de cotisation minimale : $5\,000\,000 \text{ €} \times 1,5\% = 75\,000 \text{ €}$.

L'entreprise bénéficie en 2003 d'une exonération temporaire liée à l'aménagement du territoire accordée pour 5 ans (cf. le 1.3 du chapitre B CHAMP D'APPLICATION). Les bases brutes exonérées s'élèvent à 300 000 €. La cotisation de référence de l'entreprise calculée en tenant compte de l'effort consenti par les collectivités locales d'implantation (après abattement et application d'un taux d'imposition de 20 %) est de :

$[50\,000 \text{ € (cotisation réelle)}] + [300\,000 \times 0,84 \times 20\% \text{ (cotisation fictive correspondant aux bases brutes exonérées)}] = 100\,400 \text{ €}$ soit un montant supérieur au seuil de cotisation minimale calculé ci-dessus (75 000 €).

Elle n'a donc pas à acquitter de supplément d'imposition au titre de la cotisation minimale. L'entreprise recevra au titre de l'établissement exonéré un avis d'imposition qui, outre la cotisation de taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie dont elle reste redevable, comportera dans le cadre intitulé «cotisation de référence» pour le calcul de la cotisation minimale sur la valeur ajoutée, le montant de cotisation que devrait acquitter l'entreprise sans les avantages fiscaux dont l'établissement peut bénéficier.

2. LA COTISATION DE PÉRÉQUATION

Mise en place en 1983 (CGI, art. 1648 D.I), la cotisation de péréquation est, à compter de 2004, perçue au profit de l'État et son produit est affecté à son budget général (CGI, art. 1648 D.VI). Elle est destinée à réduire les différences de taux entre les collectivités.

Elle est due par une entreprise pour tout établissement installé dans une commune où le taux global communal de la TP de l'année d'imposition, c'est-à-dire la somme des taux perçus au profit des collectivités territoriales et de leurs groupements dotés d'une fiscalité propre et des établissements publics territoriaux, est inférieur au taux global national moyen de l'année précédente¹³⁶. Cette cotisation est assise sur la base nette imposable à la TP. Son taux est d'autant plus élevé que le taux global de TP de la commune est faible.

Enfin il est précisé qu'elle est due par les redevables de la cotisation minimum.

TAUX DE LA COTISATION DE PÉRÉQUATION

COMMUNES OÙ L'ÉCART DU TAUX GLOBAL DE TP PAR RAPPORT À LA MOYENNE	ANNÉE D'IMPOSITION				
	1999	2000	2001	2002	2003 et suivantes
est inférieur à 25 %	1,15	1,15	1,3	1,45	1,6
est compris entre 25 et 50 %	1,75	1,75	2	2,25	2,5
excède 50 %	2,35	2,35	2,7	3,05	3,4

¹³⁶ Le taux global moyen national de 2003 à retenir pour le calcul des impositions de 2004 est de 24,22 %.

NOTA L'impôt dû par une entreprise pour chacun de ses lieux d'imposition est calculé au terme des opérations suivantes.

Calcul des cotisations revenant aux collectivités et organismes bénéficiaires	Base nette d'imposition arrondie à l'euro le plus proche	X	Taux résultant des décisions des différentes collectivités ou organismes
Calcul de la cotisation de péréquation nationale	Base nette d'imposition	X	Taux variant de 0 à 3,4%
Calcul des frais de confection des rôles et de dégrèvement	Total des cotisations revenant aux collectivités locales et FNP	X	x%
	Taxe pour frais de Chambre de commerce et d'industrie ou pour frais de Chambre des métiers (cf. infra)	X	x%

3. LES DÉGRÈVEMENTS DE TP

Trois situations sont à distinguer.

3.1 Dégrèvement pour réduction d'activité

Ce dégrèvement, prévu à l'article 1647 bis du CGI, bénéficie aux entreprises dont la base d'imposition diminue entre l'année de référence (avant-dernière année) et l'année précédant celle de l'imposition.

Il est obtenu à la demande des redevables par voie de réclamation déposée (sur papier libre) auprès du centre des impôts dont dépend le principal établissement et correspond à la différence entre les bases afférentes à ces deux années. Ainsi, pour les impositions 2004, il s'agit de la différence entre la base brute d'imposition 2002 imposée en 2004 et la base brute 2003 qui sera imposée en 2005.

Le dégrèvement s'applique, sur demande expresse de l'entreprise, sur la totalité des cotisations de TP, y compris la cotisation de péréquation et les taxes annexes (taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie et taxe pour frais de chambre des métiers; cf. infra).

Enfin, la diminution de la base d'imposition ne doit pas résulter d'une modification des règles de l'assiette de la TP qui serait décidée par le législateur.

Un dégrèvement pour réduction d'activité peut être accordé à un EPSCP lorsqu'une baisse de la base d'imposition appréciée pour l'ensemble de ses activités lucratives est enregistrée.

NOTA La réduction de base résultant de l'exonération prévue à l'article 1464 H du CGI (cas des EPSCP ayant créé statutairement un SAIC) ne doit pas être prise en compte pour le calcul, à raison de l'article 1647 bis du CGI, du dégrèvement pour réduction des bases d'imposition.

En effet, comme indiqué ci-dessus, une diminution des bases de la TP due à une modification des règles d'assiette décidée par le législateur demeure sans incidence sur le montant du dégrèvement pour réduction d'activité (cf. Doc. adm., série 6 432, n° 5 et 6 et l'instruction fiscale 6 E-2-04, point 16).

3.2 Dégrèvement pour plafonnement de la cotisation de TP en fonction de la valeur ajoutée

Les redevables de la TP peuvent bénéficier, sur leur demande expresse, d'un plafonnement de leurs cotisations par rapport à la valeur ajoutée qu'ils produisent au cours de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie (CGI, art. 1647 B sexies).

La cotisation de TP pouvant faire l'objet d'un plafonnement en fonction de la valeur ajoutée ne comprend pas :

- la taxe pour frais de Chambre de commerce et d'industrie ;
- la taxe pour frais de Chambre des métiers ;
- la cotisation minimum prévue à l'article 1647 D du CGI (cf. ci-dessus le 1.1).

En revanche, les taxes spéciales d'équipement et la cotisation de péréquation prévue à l'article 1648 D du CGI sont comprises dans les cotisations éligibles au plafonnement.

La valeur ajoutée servant de base au calcul du dégrèvement est indépendante de l'assiette de la TVA. En effet, elle se définit comme l'excédent hors taxe¹³⁷ de la production sur les consommations de biens et services en provenance de tiers (ex. : travaux, fournitures et services extérieurs, frais de transport et de déplacement, frais divers de gestion¹³⁸).

Comme indiqué ci-dessus au 1.2, depuis l'année 2000, la liasse fiscale permet, au moyen du tableau 2059 E, 2035 E ou 2033 E, de déterminer le montant de valeur ajoutée dégagée au cours d'un exercice.

Il est rappelé qu'il n'y a pas forcément concordance entre la valeur ajoutée déterminée sur ce tableau et celle retenue pour déterminer le plafonnement pour lequel cette valeur est celle produite au cours de l'exercice de 12 mois clos au cours de l'année d'imposition ou, à défaut, l'année civile.

Le dégrèvement susceptible d'être accordé au titre du plafonnement est égal à la différence entre :

- d'une part, une cotisation de taxe professionnelle fictive (dite cotisation de référence) calculée en appliquant, en principe, à la base réelle d'imposition de l'année le taux d'imposition de l'année 1995 ou les taux de l'année concernée par le plafonnement s'ils sont inférieurs ;
- d'autre part, un pourcentage de valeur ajoutée telle que définie ci-dessus.

Ce pourcentage est fixé à :

- 3,5 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année d'imposition est inférieur à 21 350 000 € ;
- 3,8 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année d'imposition est compris entre 21 350 000 € et 76 225 000 € ;
- 4 % pour les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année d'imposition est supérieur à 76 225 000 €.

Le dégrèvement est limité à 76 225 000 €. Il ne concerne que la seule cotisation TP de référence diminuée, le cas échéant, du dégrèvement pour réduction d'activité.

¹³⁷ C'est-à-dire déduction faite des taxes sur le chiffre d'affaires, des contributions indirectes et de la taxe intérieure sur les produits pétroliers.

¹³⁸ Sont exclus de ces consommations, les loyers afférents aux biens pris en crédit-bail ainsi que les loyers se rapportant à des biens corporels pris en location pour une durée de plus de six mois et les redevances liées à ces biens résultant d'une convention de location-gérance.

Bien entendu, un EPSCP peut bénéficier, comme toute entreprise, du plafonnement de ses cotisations de taxe professionnelle en fonction de la valeur ajoutée produite par la seule activité lucrative, ce qui lui permettra de proportionner la taxe à ses facultés contributives réelles.

3.3 Dégrèvement pour investissements nouveaux

La cotisation de TP établie au titre des années 2005, 2006 et 2007 peut faire l'objet d'un dégrèvement calculé sur la valeur locative des immobilisations corporelles éligibles au régime de l'amortissement dégressif prévu à l'article 39 A du CGI et créées ou acquises entre le 1^{er} janvier 2004 et le 30 juin 2005 (CGI, art. 1647 C quinquies).

La loi de finances pour 2005 (art. 95) aménage le dispositif sur deux points :

- le dégrèvement est prorogé, dans les mêmes conditions, en faveur des immobilisations créées ou acquises pour la première fois entre le 1^{er} juillet et le 31 décembre 2005 ;
- les bases correspondant à ce dégrèvement ne sont pas retenues pour l'application de la réduction accordée sur délibération des collectivités territoriales en faveur des installations de lutte contre la pollution et des matériels destinés à économiser l'énergie ou à lutter contre le bruit (CGI, art. 39 AB, 39 quinquies DA et 1518 A, 5e al.).

NOTA Les redevables de TP qui bénéficient à la fois du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée et du dégrèvement au titre de leurs investissements créés ou acquis pour la première fois entre le 1^{er} janvier 2004 et le 31 décembre 2005 (cf. ci-dessus) peuvent obtenir un dégrèvement complémentaire de TP (loi de finances pour 2005, art. 100 ; CGI, art. 1647 B octies).

Ce dégrèvement en faveur des investissements nouveaux :

- concerne les biens et les équipements mobiliers (EBM) pris en compte pour la TP et correspondent aux immobilisations créées ou acquises durant la même période que celle qui est indiqué ci-dessus et ce, que ces biens soient inscrits à l'actif ou pris en location ou encore en crédit-bail ;
- sera obtenu par voie de réclamation contentieuse pour les impositions établies au titre des années 2005 à 2007 ;
- ne pourra pas excéder 50 % du montant du dégrèvement obtenu au titre de la même année en application du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (mesure permettant de prévenir des effets de seuil).

4. LES CRÉDITS DE TP

Un crédit de TP de 1000 euros est accordé par salarié et par an, employé depuis au moins un an au 1^{er} janvier de l'année d'imposition dans une structure affectée à une activité industrielle ou de recherche scientifique et technique ou de services de direction, d'études d'ingénierie et d'informatique et établie dans l'une des trente zones d'emploi reconnues en grande difficulté au regard de la délocalisation (loi de finances pour 2005, art. 28 ; CGI, art. 1647 C sexies).

Ce crédit de TP est appliqué aux impositions établies au titre des années 2005 à 2011 et sera pris en charge par l'État. Pour en bénéficier, il est nécessaire que soit indiqué chaque année sur la déclaration de TP à souscrire au plus tard le 30 avril en principe (en général,

un délai supplémentaire est accordé; cf. le renvoi n° 133), le nombre de salariés employés depuis au moins un an au 1^{er} janvier de l'année de dépôt de cette déclaration.

Les redevables, tenus en cas d'acquisition ou de création d'établissement (cf. supra le point 3.3 du 3 du C DÉTERMINATION DE LA BASE D'IMPOSITION) de déposer une déclaration provisoire 1003 P le 31 décembre au plus tard (cf. le renvoi n° 136), indiquent sur cette déclaration le nombre de salariés employés depuis au moins un an au 1^{er} janvier de l'année suivant celle de la création de l'établissement.

Le crédit d'impôt est appliqué après les dégrèvements spéciaux de TP (CGI, art. 1647 C à 1647 C quinquies) et s'impute sur l'ensemble des sommes figurant sur l'avis d'imposition de TP et mises à la charge du contribuable.

L'excédent est restitué.

F.

LE RECouvreMENT DE LA TP

En application du principe général, le paiement de la TP intervient après la mise en recouvrement des rôles (CGI, art. 1679 quinquies).

En effet, contrairement à l'impôt sur les sociétés, la TP est perçue par voie de rôle, c'est-à-dire que le contribuable est informé, au titre de chacune des communes concernées, par un avis d'imposition mentionnant le montant et les conditions d'exigibilité de sa dette.

La TP est exigible le dernier jour du mois suivant celui de la mise en recouvrement du rôle.

Pour les contribuables dont la cotisation de l'année précédente a été au moins de 1 500 €, la TP et les taxes additionnelles donnent lieu au versement d'un acompte, égal à 50% de la cotisation de l'année précédente et exigible le 31 mai.

Toute somme due au titre de cet acompte qui n'est pas acquittée le 15 juin fait l'objet d'une majoration de 10% (CGI, art. 1762 quater).

Il est à noter que les versements de TP excédant 76 000 € doivent être effectués soit par virement direct sur le compte du Trésor à la Banque de France, soit par prélèvement opéré à l'initiative du Trésor sur un compte de dépôt ou d'épargne (CGI, art. 1681 sexies et 1762 septies).

Depuis le 1^{er} janvier 1997, les redevables peuvent sur option s'acquitter de la TP et des taxes annexes par voie de prélèvements mensuels (CGI, art. 1681 quater A).

S'ils n'optent pas pour le prélèvement mensuel, les redevables peuvent opter pour le prélèvement automatique à l'échéance.

CINQUIÈME PARTIE

TAXES FONCIÈRES, TAXES ASSIMILÉES AUX IMPÔTS DIRECTS LOCAUX ET CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS

A.

TAXES FONCIÈRES

Le présent chapitre a uniquement pour objet de présenter à grands traits les deux autres impôts directs locaux que sont la taxe foncière sur les propriétés bâties et la taxe foncière sur les propriétés non bâties. On ne trouvera donc, dans les éléments qui suivent, que des informations d'ordre général quant aux EPSCP.

S'il s'avère nécessaire de recueillir de plus amples informations, il conviendra, bien entendu, de se reporter à des ouvrages consacrés spécifiquement à ces deux impôts.

Avant de brosser les deux taxes foncières, il paraît nécessaire de s'arrêter sur leurs points communs. Tout d'abord, il faut savoir que :

- l'imposition d'une propriété foncière, bâtie ou non, intervient dans la commune où celle-ci est située ;
- le redevable de la taxe est le propriétaire d'un tel bien même si celui-ci est donné en location¹³⁹.

Ensuite, en application du principe d'annualité de l'impôt, elle est établie pour une année entière au nom de la personne physique ou morale propriétaire à la date du 1^{er} janvier de l'année d'imposition (c'est à cette même date qu'est déterminée également la base d'imposition), même si le bien fait l'objet d'une location.

Enfin, les deux taxes foncières sont établies et perçues par voie de rôle¹⁴⁰.

Aussi, dans chaque commune où il est imposable, le redevable est informé, par un avis d'imposition, du montant et des conditions d'exigibilité de sa dette dont il doit s'acquitter auprès du Trésor public.

Pour finir, il est précisé que l'État, assurant la gestion de l'assiette et du recouvrement des impôts directs locaux, prélève à son profit une somme égale à :

- 8% du montant des taxes perçues au profit des collectivités locales et de leurs groupements ;
- 9% du montant des taxes perçues au profit des chambres de commerce et d'industrie et des chambres de métiers.

1. LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIÉS

1.1 Biens concernés

La taxe foncière s'applique notamment (CGI, art. 1381) :

- aux constructions fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables bâtiments situés en France (y compris les aménagements faisant corps avec eux) ;
- au sol des bâtiments de toute nature et aux terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions (cours, passages, emplacements de parking) ;

¹³⁹ Lorsque l'immeuble est grevé d'un usufruit, le redevable de la taxe foncière est l'usufruitier. En cas de bail à construction, la taxe foncière est à la charge du preneur.

¹⁴⁰ Cf. supra les précisions apportées au sujet du recouvrement de la TP.

- aux installations destinées à abriter des personnes ou des biens (ex. : ateliers, hangars...) ou à stocker des produits, à l'exclusion des matériels de stockage pouvant être déplacés sans faire appel à des moyens de levage exceptionnels ;
- aux terrains sur lesquels sont édifiés des installations industrielles (outillages, moyens matériels d'exploitation notamment) elles-mêmes exonérées comme indiqué ci-dessous.

1.2 Exonérations

1.2.1 Exonérations permanentes

Elles concernent, en particulier (CGI, art. 1382) :

- les immeubles de l'État, des départements, des communes, des établissements de coopération intercommunale ;
- les immeubles appartenant 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 ;
- les moyens matériels d'exploitation utilisés pour des activités industrielles ou non (cf. Doc. adm., série 6 C 124, n° 1).

Autrement dit, il paraît devoir être considéré que les EPSCP ne peuvent pas être imposés à la taxe foncière sur les propriétés bâties au titre des immeubles qui leur sont remis en dotation ou en affectation puisqu'ils ne peuvent dans ce cas, en aucune manière, être regardés comme les propriétaires de tels biens (cf. supra la détermination du résultat imposable en matière d'IS). En tout état de cause, si imposition il devait y avoir, seul l'État en serait le redevable.

En définitive, les établissements publics ne seront imposés à la taxe foncière sur les propriétés bâties qu'au titre des biens fonciers dont ils pourraient être propriétaires et dans lesquels ils exerceraient une activité lucrative.

1.2.2 Exonérations temporaires

Elles concernent les constructions nouvelles, les reconstructions et additions de construction.

L'exonération porte sur une période de deux ans et sa portée est générale. En effet, elle s'applique aussi bien aux immeubles affectés à l'habitation (principale ou secondaire) qu'aux immeubles à usage industriel, commercial, artisanal ou professionnel.

Toutefois, il est à noter que pour ce qui concerne les immeubles autres que ceux à usage d'habitation, l'exonération n'a d'effet qu'au regard des parts régionale et départementale à l'exclusion de la part communale.

1.3 Base et calcul de l'imposition

Le revenu cadastral servant de base d'imposition aux propriétés bâties est égal à la valeur locative cadastrale (VLC) de base de ces propriétés, laquelle représente, en théorie, le loyer annuel que produirait le bien en cause s'il était loué.

La VLC est déterminée :

- soit à partir des déclarations des contribuables, lors de la dernière révision générale des évaluations foncières ;
- soit à raison de la constatation annuelle des changements intervenus depuis cette révision, y compris les constructions nouvelles.

Enfin, il faut savoir que la VLC est appréciée à la date du 1^{er} janvier 1970¹⁴¹, hormis le cas des établissements industriels, lesquels s'entendent des établissements où s'effectuent des opérations de transformation ou de fabrication, avec un outillage relativement important (usines, ateliers) ou même des opérations de manipulation ou de prestations de services, eu égard à la nature et à l'importance des moyens techniques mis en œuvre (cf. Doc. adm., série 6 C 2521, n° 2).

Pour les établissements industriels relevant d'un régime réel d'imposition (cf. supra le paiement de l'IS), leur évaluation s'effectue à raison d'une méthode dite « comptable » consistant à appliquer un taux d'intérêt au prix de revient.

Les modalités de calcul diffèrent selon la nature des biens et la date de leur acquisition ou de construction.

2. LA TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES

2.1 Biens concernés

Il s'agit notamment des terrains occupés par des serres affectés à une exploitation agricole ou encore les terrains sur lesquels sont installées des constructions modulaires démontables, du type « baraques Algéco », utilisées pour les besoins des activités lucratives (CGI, art. 1393).

Pour les EPSCP, les cas d'assujettissement à la taxe foncière sur les propriétés non bâties apparaissent donc très limités.

2.2 Exonérations

L'exonération concerne en particulier les propriétés publiques (de l'État, des collectivités territoriales et de certains établissements et organismes publics) affectées à un service public ou d'utilité générale et improductives de revenus (CGI, art. 1394).

2.3 Base et calcul de l'imposition

Le revenu cadastral servant de base d'imposition aux propriétés non bâties est égal à la VLC déterminée suivant les mêmes règles que celles qui sont exposées ci-dessus pour la taxe foncière sur les propriétés bâties.

Elle est ensuite diminuée d'un abattement forfaitaire de 20 %.

Le montant de la taxe foncière sur les propriétés non bâties s'obtient en multipliant le revenu cadastral par les taux fixés par les collectivités territoriales.

¹⁴¹ Cf. supra le 3.1 du 3 « Calcul de la base d'imposition » de la partie consacrée à la TP.

B.

TAXES ASSIMILÉES AUX IMPÔTS DIRECTS LOCAUX

Outre les impôts directs locaux (la TP, les deux taxes foncières et la taxe d'habitation), il peut être perçu, au profit de certaines collectivités ou de certains organismes, diverses taxes annexes.

Ces taxes sont additionnelles :

- soit à chaque impôt direct local, c'est-à-dire qu'elles sont dues par l'ensemble des redevables soumis à ces impôts et calculées sur les mêmes bases. C'est le cas des taxes spéciales d'équipement exigibles dans certaines zones ;
- soit à un seul impôt local.

Tel est le cas pour :

- la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, dont l'assiette est liée à celle de la taxe foncière sur les propriétés bâties ;
- la taxe pour frais de chambres d'agriculture qui est additionnelle à la taxe foncière sur les propriétés non bâties ;
- la taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie et la taxe pour frais de chambres de métiers qui sont additionnelles à la taxe professionnelle (en partie pour la seconde).

Présentons brièvement ces diverses taxes.

1. LES TAXES SPÉCIALES D'ÉQUIPEMENT

1.1 Taxe spéciale d'équipement de la région d'Île-de-France

Destinée à financer les travaux figurant au programme d'équipement de la région parisienne, cette taxe est due par toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux taxes foncières et à la taxe professionnelle, dans la ville de Paris et dans les départements des Hauts-de-Seine, de la Seine-Saint-Denis, du Val-de-Marne, des Yvelines, du Val-d'Oise, de l'Essonne et de la Seine-et-Marne.

1.2 Taxe spéciale d'équipement de la Basse Seine

Instituée au profit de l'établissement public d'aménagement de la Basse Seine pour lui permettre de financer ses acquisitions foncières et de contribuer au financement des travaux d'équipement d'intérêt régional, cette taxe est due par toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux impôts directs locaux visés ci-dessus, dans les communes comprises dans la zone de compétence de cet établissement (il s'agit d'un certain nombre de cantons de l'Eure, de la Seine-Maritime et du Calvados).

1.3 Taxe spéciale d'équipement de la Lorraine

Instituée au profit de l'établissement public foncier de Lorraine, cette taxe est due par toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux impôts directs locaux visés

ci-dessus, dans la zone de compétence de cet établissement (il s'agit des Vosges, de la Meurthe-et-Moselle et d'un certain nombre de cantons de la Moselle).

1.4 Taxe spéciale d'équipement du Nord-Pas-de-Calais

Instituée afin de permettre à l'établissement public foncier du Nord-Pas-de-Calais de financer ses acquisitions foncières dans le cadre notamment d'opérations de reconversion de friches industrielles, cette taxe est due par toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux impôts directs locaux visés ci-dessus, sur l'ensemble de la région.

1.5 Taxe spéciale d'équipement de l'Ouest Rhône-Alpes

Instituée au profit de l'établissement public foncier de l'Ouest Rhône-Alpes, cette taxe est due par toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux impôts directs locaux visés ci-dessus, dans la zone de compétence de cet établissement (il s'agit du département de la Loire et d'un certain nombre de cantons du département du Rhône).

1.6 Taxe spéciale d'équipement de Provence-Alpes-Côte d'Azur

Instituée au bénéfice de l'établissement public foncier de Provence-Alpes-Côte d'Azur, cette taxe est due par toutes les personnes physiques ou morales assujetties aux impôts directs locaux visés ci-dessus, sur l'ensemble de la région.

1.7 Taxe spéciale d'équipement perçue au profit des établissements publics fonciers visés aux articles L 324-1 et s. du Code de l'urbanisme

Elle est destinée à permettre à ces établissements de financer les acquisitions foncières et immobilières correspondant à leur vocation.

2. LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES D'AGRICULTURE

Cette taxe est due à raison de toutes les parcelles non bâties imposées à la taxe foncière sur les propriétés non bâties et est établie dans la circonscription de chaque chambre d'agriculture. Elle est perçue sur la même base que celle qui est retenue en matière de taxe foncière sur les propriétés non bâties, c'est-à-dire sur la valeur locative cadastrale de l'immeuble diminuée de 20% de son montant (revenu cadastral).

Les taux de l'imposition varient suivant les besoins budgétaires des diverses chambres d'agriculture. En pratique, les EPSCP devraient être peu concernés.

3. LA TAXE D'ENLÈVEMENT DES ORDURES MÉNAGÈRES (TEOM)

C'est une taxe annexe à la taxe foncière sur les propriétés bâties : elle est établie d'après le revenu net servant de base à la taxe foncière.

La TEOM est un impôt dont le montant ne dépend pas du service rendu ; elle peut donc entraîner l'imposition des constructions qui ne produisent pas de déchets ménagers et peut concerner également des propriétaires qui n'utilisent pas en fait ce service. Les propriétés bénéficiant d'une exonération permanente de taxe foncière sont exonérées de TEOM.

De surcroît, sont exonérés les locaux sans caractère industriel ou commercial pris en location par l'État, les départements, les communes ainsi que par les établissements publics scientifiques d'enseignement et d'assistance et affectés à un service public (CGI, art. 1521.II).

Enfin, les conseils municipaux ou les organes délibérants des établissements publics de coopération intercommunale peuvent chaque année exonérer de TEOM les locaux à usage industriel ou commercial (CGI, art. 1521. III).

À noter que l'article 1523, alinéa 2 du CGI dispose que sont imposables nominativement, les fonctionnaires et les employés civils ou militaires logés dans des bâtiments exonérés de taxe foncière sur les propriétés bâties qui appartiennent à l'État, aux départements, à la commune ou à un établissement public scientifique, d'enseignement ou d'assistance.

4. LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE (CCI)

Les CCI sont des établissements publics chargés de représenter auprès des pouvoirs publics les intérêts généraux des commerçants et des industriels de leur circonscription.

Elles sont autorisées à percevoir une imposition additionnelle à la taxe professionnelle dénommée «taxe pour frais de chambre de commerce et d'industrie» et dont la base est identique à celle de la TP.

Les taux de l'imposition varient suivant les besoins budgétaires des diverses CCI.

Toutes les personnes imposables à la TP sont, en principe, redevables de la taxe pour frais de CCI, laquelle s'applique en métropole et dans les départements d'outre-mer (Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion).

Les EPSCP doivent donc acquitter cette taxe pour frais de CCI et ce, dans leur ensemble.

En effet, la circonstance qu'un EPSCP ayant créé un SAIC soit exonéré de TP sur le fondement de l'article 1464 H du CGI (cf. supra le chapitre consacré à la taxe professionnelle) est inopérante au regard de la taxe pour frais de CCI.

La loi de finances pour 2004 (art. 31 et 129) aménage les règles de fixation du produit de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie :

- Sont modifiées les modalités de fixation pour 2004 du produit de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie perçu par chaque chambre.

Au titre de cette année, le produit de la taxe est arrêté par les chambres de commerce et d'industrie sans que celui-ci ne puisse augmenter de plus de 1,7 % par rapport au montant décidé pour 2003. Toutefois, des dispositions particulières sont prévues pour les chambres de commerce et d'industrie de circonscription départementale en Alsace et en Moselle qui assurent l'inspection de l'apprentissage ;

- Il est permis aux chambres de commerce et d'industrie qui n'ont pas utilisé la totalité de leurs droits à augmentation du produit de la taxe pour frais de chambres de commerce et d'industrie de reporter sur les trois années suivantes leurs droits à augmentation ;
- Est pérennisé le prélèvement opéré sur le produit de l'imposition additionnelle à la taxe professionnelle perçue par les chambres de commerce et d'industrie prévu par le IV de l'article 29 de la loi de finances pour 2003 (n° 2002-1575 du 30 décembre 2002. Prélèvement France Télécom ; cf. le BOI 6 A-5-03).

L'administration fiscale commente ces dispositions dans une instruction n° 163 du 18 octobre 2004 publiée au Bulletin officiel des impôts sous la référence 6 F-5-04 à laquelle il convient de se reporter en tant que de besoin.

5. LA TAXE POUR FRAIS DE CHAMBRES DE MÉTIERS

Elle est seulement acquittée par les entreprises tenues de s'inscrire au répertoire des métiers et celles qui s'y inscrivent volontairement.

Les EPSCP ne sont donc pas concernés par cette taxe.

C. CONTRIBUTION SUR LES REVENUS LOCATIFS

La loi de finances rectificative pour 1998 a substitué au droit de bail et à la taxe additionnelle au droit de bail une contribution annuelle représentative du droit de bail et une contribution additionnelle à cette contribution. Ces nouvelles contributions ont été acquittées pour la première fois en 1999 à raison des loyers perçus à compter du 1^{er} janvier 1998, sous réserve de certaines corrections.

La loi de finances pour 2000 a supprimé la contribution annuelle représentative du droit de bail à compter de l'imposition des revenus de 2001. La contribution additionnelle est maintenue, mais elle devient, à compter du 1^{er} janvier 2001, une contribution autonome sur les revenus des immeubles achevés depuis quinze ans au moins, dénommée contribution sur les revenus locatifs (CRL).

La question portant sur la CRL, prévue aux articles 234 nonies à 234 quindecies du CGI et aux articles 375 à 381 quater de l'annexe III à ce Code, appelle les observations suivantes dans le cadre du présent ouvrage.

1. CHAMP D'APPLICATION

Tout d'abord, il convient de préciser que la CRL, à la charge du bailleur en principe¹⁴², est assise sur les revenus tirés de la location de locaux situés dans des immeubles situés en France et achevés depuis quinze ans au moins au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

¹⁴² Lorsque la CRL est due au titre de locaux commerciaux situés dans des immeubles comportant, à concurrence de la moitié au moins de leur superficie totale, des locaux loués à usage d'habitation ou à l'exercice d'une profession, son montant doit être supporté par le locataire à hauteur de 50%.

Le seul critère de l'assujettissement à la contribution est la date d'achèvement de l'immeuble appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition (sur la notion d'achèvement, cf. le BOI 5 L-5-99, n° 58¹⁴³ et n° 59¹⁴⁴).

La contribution n'est donc pas due en cas de location débutant en cours d'année d'imposition si l'immeuble dans lequel se trouvent les locaux loués est achevé depuis plus de quinze ans au moment de la location, mais ne l'était pas au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Qui plus est, même achevés depuis plus de quinze ans, les immeubles ne donnent pas lieu à contribution s'ils ont subi depuis moins de quinze ans des transformations susceptibles de les assimiler à des constructions nouvelles.

Il faut également noter que sont aussi exonérés de la CRL (CGI, art. 234 nonies) :

- les loyers dont le montant annuel, par local, n'excède pas 1830 € au cours de la période d'imposition à laquelle ils sont rattachés. Cette limite de 1830 € s'apprécie par local et doit être ajustée *pro rata temporis* lorsque la période d'imposition à la CRL est d'une durée supérieure ou inférieure à douze mois. En revanche, ce n'est pas le cas lorsque la location est d'une durée inférieure à la période d'imposition (cf. l'instruction fiscale publiée au bulletin officiel des impôts sous la référence 5 L-5-01, en particulier le n° 16);
- les revenus qui donnent lieu au paiement effectif de la TVA, soit de plein droit, soit sur option (les bénéficiaires de la franchise en base sont donc en principe assujettis à la CRL);
- les revenus des locations consenties à l'État ou aux établissements publics nationaux scientifiques, d'enseignement, d'assistance ou de bienfaisance (ANPE notamment);
- les revenus des immeubles appartenant à l'État, aux collectivités territoriales (régions, départements, communes) et aux établissements publics qui en dépendent;
- les revenus des logements ayant fait l'objet de travaux de réhabilitation définis par décret, lorsque ces travaux ont été financés à hauteur d'au moins 15% de leur montant par une subvention versée par l'Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat (ANAH) et ce, pour les quinze années suivant celle de leur achèvement (loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004, art. 49-I, 3° et II);
- les revenus des locations de logements antérieurement vacants pendant une durée d'au moins un an, lorsque ces logements sont donnés en location dans le cadre d'une convention conclue depuis le 1^{er} juillet 2004 avec l'Anah; l'exonération s'applique alors jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle a été conclu le bail (loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005, art. 112).

Il s'ensuit qu'un EPSCP n'a pas à être imposé, semble-t-il, au titre des immeubles reçus de l'État en dotation ou en affectation conformément aux dispositions de l'article L 762-2 du code de l'éducation (cf. supra, p. 55 et suivantes). En revanche, un tel établissement peut l'être au regard des immeubles qui lui appartiennent dès lors que les locations consenties n'entrent

¹⁴³ Un immeuble est considéré comme achevé lorsque l'état d'avancement des travaux en permet l'utilisation ou l'occupation effective, c'est-à-dire lorsqu'il ne reste à effectuer que des travaux d'aménagement. Pour les immeubles collectifs, la date d'achèvement doit être appréciée distinctement pour chaque logement.

¹⁴⁴ La preuve de la date de l'achèvement de l'immeuble peut résulter de la production du certificat de conformité ou du récépissé d'achèvement des travaux ou de toute autre justification. C'est ainsi que les documents du service et, notamment, ceux relatifs aux impôts locaux peuvent établir la date en cause.

pas expressément dans le champ d'application d'une exonération (cf. les instructions fiscales publiées au bulletin officiel des impôts sous les références 5 L-5-99 et 5 L-5-01 précitée).

2. ASSIETTE ET TAUX

La base d'imposition de la CRL au titre d'une année donnée est égale aux revenus perçus l'année précédente. Par exemple, pour la CRL exigible en 2005, il convient de prendre en compte les revenus perçus en 2004. Son paiement s'effectue sous la forme d'un acompte à verser en 2005 avant la date butoir fixée par la réglementation, lequel est accompagné, le cas échéant, d'un solde de liquidation réglé en 2006 suivant des modalités qui diffèrent selon que la personne assujettie à cet impôt direct est passible ou non de l'IS (cf. ci-dessous le 3).

Le montant de la contribution est égale à 2,5 % des recettes nettes perçues au cours de chaque exercice comptable pour les personnes morales assujetties à l'IS (CGI, art. 234 undecies).

Les recettes nettes s'entendent des revenus des locations :

- augmentés du montant des dépenses incombant normalement au bailleur et mises par convention à la charge du locataire ;
- diminués du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte du locataire.

En pratique, le versement de la CRL obéit à des règles particulières (cf. ci-dessous le 3).

3. MODALITÉS DÉCLARATIVES ET DE RECOUVREMENT

Pour les entités soumises à l'impôt sur les sociétés telles que les EPSCP, l'assiette de la CRL doit être déclarée sur la déclaration de résultat 2065, indépendamment de la circonstance que ces personnes acquittent réellement ou non l'impôt sur les sociétés.

La contribution doit être auto-liquidée sur les imprimés de l'administration fiscale n°s 2571 et 2572, comme en matière d'impôt sur les sociétés (cf. les annexes 12 et 13 du CAHIER GÉNÉRAL DES ANNEXES) et payée spontanément à la recette des impôts dont relève l'organisme concerné (CGI, art. 234 duodecies).

Le versement s'effectue concrètement :

- sous la forme, dans un premier temps, d'un acompte provisionnel unique, au plus tard à la date de paiement du dernier acompte d'IS (cf. supra, p. 88 et s.). Il est égal à 2,5 % des recettes nettes imposables à la CRL perçues au cours de l'exercice précédent. Si le montant calculé n'excède pas 100 €, il est prévu une dispense du paiement de cet acompte (CGI, art. 234 duodecies et ann. III, art. 376) ;
- par le paiement, le cas échéant, du complément d'impôt résultant de la liquidation de la contribution, et ce au plus tard lors du paiement du solde de liquidation de l'IS (cf. supra, p. 88 et suivantes, et CGI, ann. III, art. 377).

NOTA Les personnes morales non passibles de l'IS au taux normal ou au taux réduit acquittent spontanément la CRL, au moyen d'une déclaration spéciale 2073, au plus tard le 15 octobre de l'année qui suit celle de la perception des revenus soumis à la contribution. Le complément d'impôt résultant, le cas échéant, de la liquidation de la CRL doit être versé spontanément, au plus tard à cette même date, à la recette des impôts dont dépend l'entité concernée (CGI, ann. III, art. 381 ter).

Un acompte sur la CRL exigible au titre de l'année correspondant à celle du dépôt de ladite déclaration est également à verser au plus tard à cette date, lequel correspond à 2,5 % des trois quarts (9/12) des recettes nettes perçues au cours de l'année précédente (CGI, art. 234 quaterdecies, 3^e al.). Cet acompte n'est pas exigible, cependant, si son montant n'excède pas 100 € (CGI, ann. III, art. 381 bis).

Ainsi, par exemple, au plus tard le 15 octobre 2004, il convenait à la fois de déposer la déclaration 2073 afférente à la CRL due au titre de l'année 2003 (base d'imposition égale aux revenus perçus en 2002) et d'acquitter un acompte sur la CRL due en 2005 au titre de l'année 2004 (base d'imposition égale aux revenus perçus en 2003). L'assiette de l'acompte à verser au titre de la CRL exigible en 2004 devait être calculé à raison des trois quarts des revenus locatifs perçus en 2003.

Par suite :

- le montant du solde de la CRL dû éventuellement au titre de l'année 2003 (sa base d'imposition est égale aux revenus perçus en 2002), le 15 octobre 2004 au plus tard (avec dépôt de la déclaration 2073), doit avoir été calculé après déduction de l'acompte payé au plus tard le 15 octobre 2003 ;
- le solde de la CRL (avec dépôt de la déclaration 2073) éventuellement dû et à verser au plus tard le 15 octobre 2005 au titre de l'année 2004 (sa base d'imposition est égale aux revenus perçus en 2003) pourra être diminuée, quant à lui, de l'acompte visé ci-dessus et réglé au plus tard le 15 octobre 2004 (CGI, ann. III, art. 381 ter).

TABLEAU RÉCAPITULATIF : CRL EXIGIBLE AU TITRE DE L'ANNÉE N

RÉGIME D'IMPOSITION	PAIEMENT	
	ACOMPTE PROVISIONNEL	SOLDE DE LIQUIDATION (le cas échéant)
Entreprise passible de l'impôt sur les sociétés	Au plus tard le 15 décembre de l'année N 2,5 % des recettes nettes perçues au cours de l'année N-1 Imprimé n° 2571 à utiliser	Au plus tard le 30 avril de l'année N+1 Mention de l'assiette de la CRL sur la déclaration de résultat n° 2065 À déduire l'acompte versé le 15 décembre de l'année N. Imprimé n° 2572 à utiliser le cas échéant
Entreprise non passible de l'impôt sur les sociétés	Au plus tard le 15 octobre de l'année N 2,5 % x 9/12 ^e des recettes nettes perçues au cours de l'année N-1 Imprimé n° 2571 à utiliser	Au plus tard le 15 octobre de l'année N+1 Dépôt de la déclaration 2073 afférente à l'année N A déduire l'acompte versé le 15 octobre de l'année N Imprimé n° 2572 à utiliser le cas échéant

REMERCIEMENTS

Les plus vifs et plus cordiaux remerciements sont adressés aux universités de Lille 1, de Rennes 1, de Poitiers et de Strasbourg 1 ainsi qu'à l'Institut national polytechnique de Toulouse pour avoir bien voulu accueillir dans les meilleures conditions les représentants de l'AMUE chargés de procéder à la réalisation de divers supports pédagogiques propres à l'action de formation à la fiscalité directe organisée par l'Agence en 2004.

Une reconnaissance particulière aussi envers les représentants de la communauté universitaire exerçant des tâches consacrées à l'activité éditoriale pour leur implication active dans la réflexion menée en la matière en vue de dégager une proposition de solution pertinente destinée à concilier l'objectif d'intérêt général et de pérennité des services d'édition des EPSCP avec l'obligation d'obvier à toute distorsion de concurrence.

Ces collaborations précieuses ont permis de recueillir, grâce à la richesse des échanges, un ensemble de renseignements et de documents particulièrement utiles pour cibler les points de la fiscalité à traiter prioritairement. C'est en particulier à partir de ces éléments qu'ont pu être choisis certains des exemples pratiques illustrant le présent document ainsi que l'exposé théorique présenté dans le cadre de la formation dont il est fait état ci-dessus.

Il convient également de remercier vivement les différentes personnes qui ont accepté de consacrer une partie de leur temps à une relecture des supports pédagogiques.

Leur critique constructive a conduit assurément à améliorer le contenu de la formation et à cerner, notamment, du mieux possible les attentes des établissements au regard d'un ouvrage s'appuyant, après un toilettage inévitable en raison même de la nature évolutive par définition de la fiscalité, sur le document de référence remis aux stagiaires à l'issue des différentes sessions de l'action de formation et ayant l'ambition de répondre aux exigences d'un bréviaire ou si l'on préfère d'un document de référence.

Réalisation : ZONE LIBRE
Conception éditoriale et graphique : CHRISTINE DORVILLE
Achevé d'imprimer en octobre 2005
sur les presses de la Nouvelle Imprimerie Laballey
58500 CLAMECY
Dépôt légal : octobre 2005
Numéro d'impression : 000000
Imprimé en France