

N° 331970  
Commune de Saint-Cyprien

3<sup>e</sup> et 8<sup>e</sup> sous-sections réunies  
Séance du 13 février 2012  
Lecture du 7 mars 2012

## CONCLUSIONS

**Vincent Daumas,**  
**Rapporteur public**

Pour l'exploitation de son port de plaisance et de son port de pêche, la commune de Saint-Cyprien (Pyrénées-Orientales) a créé un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) dénommé « régie autonome du port de Saint-Cyprien ». A la suite de divers contrôles, un litige s'est noué avec l'administration fiscale, portant sur la question de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés de cet établissement au titre des années 1997 à 2003. Les impositions litigieuses, imposition forfaitaire annuelle ou impôt sur les sociétés selon les années, ont été contestées sans succès. En cours d'instance, la commune de Saint-Cyprien est venue aux droits de l'établissement public. Elle se pourvoit en cassation contre l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille qui a rejeté ses prétentions.

L'un de ses moyens est délicat. Il est tiré de l'erreur de droit qu'aurait commise la cour, au regard des dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du code général des impôts, en jugeant que l'établissement public « régie autonome du port de Saint-Cyprien » devait être assujéti à l'impôt sur les sociétés, alors que ces dispositions en exonèrent l'ensemble des régies de service public, qu'elles soient ou non dotées de la personnalité morale.

Vous le savez, le 1 de l'article 206 pose le principe de l'assujettissement à l'IS de toute personne morale se livrant à une exploitation ou à des opérations à but lucratif. C'est sur ce fondement que votre jurisprudence, notamment, a précisé les conditions dans lesquelles les associations devaient être assujetties à l'impôt sur les sociétés (CE 1er mars 2000, Association Foire nationale des vins, n° 197584, RJF 4/00 n° 465, qui transpose dans le cas de l'IS la démarche en trois temps retenue pour la taxe sur la valeur ajoutée par CE section, 1er octobre 1999, Association Jeune France, n° 170289, au Recueil et à la RJF 11/99 n° 1354). Ces dispositions prévoient expressément qu'elles s'appliquent aussi aux « organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière » ainsi qu'aux « organismes des départements et des communes ».

Aux côtés des dispositions de l'article 206 relatives à l'impôt sur les sociétés on trouve encore celles, plus générales, de l'article 1654 du code, qui affirment que sont assujettis aux « impôts et taxes de toute nature », dans les mêmes conditions que les entreprises privées effectuant les mêmes opérations, les établissements publics ainsi que les « exploitations industrielles et commerciales de l'Etat ou des collectivités locales ».

Toutefois, ces deux articles font expressément référence à la réserve qui figure à l'article 207 du CGI, dont se prévaut la commune. Le 6° du 1 de l'article 207 prévoit en effet que sont

exonérés d'IS les collectivités territoriales, leurs groupements, « ainsi que leurs régies de services publics ».

C'est l'articulation de ces dispositions, et plus particulièrement la portée qu'il convient de donner à l'exonération d'IS prévue en faveur des « régies de services publics » des collectivités territoriales, qui sont en cause dans la présente affaire.

Un bref rappel de la généalogie de l'exonération qui figure aujourd'hui au 6° du 1 de l'article 207 nous semble utile. Ces dispositions sont relativement anciennes, puisqu'elles remontent à l'article 37 de la loi du 31 décembre 1945 portant fixation du budget général (services civils) pour l'exercice 1946. Les travaux préparatoires révèlent que l'intention du législateur était alors d'inciter les collectivités à se procurer des recettes au travers de la création de régies de service public<sup>1</sup>. A l'époque, soulignons-le, seules existaient, outre les régies simples, celles dotées de l'autonomie budgétaire<sup>2</sup>. La possibilité de créer des régies dotées de l'autonomie financière et de la personnalité morale n'a été donnée aux collectivités que par le décret-loi n° 55-579 du 20 mai 1955 et le règlement d'administration publique n° 59-1225 du 19 octobre 1959 qui a défini le statut de ces régies personnalisées – lesquelles sont aujourd'hui mentionnées à l'article L. 2221-10 du code général des collectivités territoriales. Depuis lors, les possibilités de recours à la gestion en régie ont encore été étendues, de sorte qu'aujourd'hui l'ensemble des collectivités et de leurs groupements peuvent recourir<sup>3</sup>, qu'il s'agisse de gérer un service public industriel et commercial ou un service public administratif<sup>4</sup>, soit à une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière, soit à une régie dotée de la seule autonomie financière.

Mais cette évolution des modes de gestion des services publics locaux ne s'est traduite par aucune adaptation des dispositions fiscales que nous avons citées. Alors que le législateur les a modifiées à plusieurs reprises afin de prendre en compte la création des régions et celle des diverses formes d'établissements publics de coopération entre collectivités territoriales, il n'a pas amendé les dispositions prévoyant l'exonération des « régies de service public » des collectivités.

Votre jurisprudence n'éclaire guère la question de savoir si une régie dotée de la personnalité morale peut bénéficier de l'exonération prévue par le 6° du 1 de l'article 207 du CGI.

Vous avez jugé en 1956 que la notion de régie de service public au sens de ces dispositions englobe les seules régies exploitant des services publics que les collectivités « ont le devoir d'assurer », c'est-à-dire d'un service public « indispensable à la satisfaction des besoins collectifs des habitants » de la collectivité (CE 16 janvier 1956, Régie municipale des eaux minérales de Royat, n° 13019, au Recueil p. 17). Mais vous avez alors pris position sur un cas d'espèce qui concernait une régie dotée simplement de l'autonomie budgétaire.

Citons également une décision de section de 1983 (CE section 16 décembre 1983, n° 32412, au Recueil et à la RJF 2/84 n° 126) qui juge abruptement que les offices de tourisme institués par la loi du 10 juillet 1964 étant, de par la loi, des établissements publics à caractère industriel et commercial, « ne sont pas des régies de services publics au sens de

---

<sup>1</sup> L'opposition du ministre des finances à cette mesure présentée par amendement parlementaire n'a permis que d'éviter l'extension de l'exonération aux régies nationales.

<sup>2</sup> Décret-loi du 28 décembre 1926.

<sup>3</sup> Article 62 de la loi n° 99-586 du 12 juillet 1999 relative au renforcement et à la simplification de la coopération intercommunale.

<sup>4</sup> Article 74 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 sur la prévention de la corruption.

l'article 207 du CGI ». Il nous semble toutefois que cette solution est fondée sur l'existence d'un statut légal particulier des offices de tourisme plus que sur l'idée qu'une régie dotée de la personnalité morale serait privée de ce seul fait du bénéfice de l'exonération de l'article 207. Ce statut déroge d'ailleurs à celui applicable aux régies personnalisées.

Les cours administratives d'appel, quant à elles, sont partagées. Outre l'arrêt de la cour de Marseille qui est en litige dans la présente affaire, on peut citer un arrêt de la cour de Douai excluant qu'une régie départementale exploitant un service de transport de voyageurs et organisée sous la forme d'un établissement public puisse relever de l'exception du 6° du 1 de l'article 207 (CAA Douai 14 novembre 2000, Régie départementale des transports de l'Aisne, n° 98DA01289 : RJF 5/01 n° 599). Dans le sens inverse, la cour de Bordeaux a fait bénéficier de ces dispositions une régie dotée de la personnalité morale exploitant un marché d'intérêt national (CAA Bordeaux 20 mai 1997, Régie autonome du MIN de Bordeaux-Brienne, n° 94BX01708 : RJF 10/97 n° 894).

Comment trancher cette question ? Pour être franc, nous ne sommes pas sûr d'avoir une bonne solution à vous proposer. Nous retiendrons celle qui paraît la moins mauvaise.

La solution de l'arrêt attaqué, qui revient à exclure les régies dotées de la personnalité morale du champ de l'exonération, n'est pas sans argument.

D'abord, il est clair que dans l'esprit du législateur de 1945, l'exonération ne concernait que les régies dotées de la seule autonomie budgétaire, qui étaient les seules à exister, nous l'avons dit. Vous pourriez considérer qu'il revient au législateur seul d'intervenir pour préciser le sort des régies dotées de la personnalité morale et dépoussiérer à cette occasion les différentes dispositions que nous avons citées, en actualisant le vocabulaire quelque peu suranné qu'elles emploient et en restaurant leur lisibilité d'ensemble.

Ensuite, la solution consistant à refuser l'application de l'exonération aux régies dotées de la personnalité morale peut se réclamer du principe très solide selon lequel les dispositions d'exonération doivent s'entendre strictement.

Enfin et surtout, vous cantonneriez ainsi le champ d'une exonération dont l'existence même introduit un biais fiscal considérable dans le choix du mode de gestion de leurs services publics par les collectivités, en faveur de la régie plutôt que de la délégation contractuelle.

Cependant, ce n'est pas cette solution que nous vous proposons d'adopter. La distance qui existe entre régies dotées de la personnalité morale et régies dotées de la seule autonomie financière nous semble en effet trop faible pour justifier que l'un de ces modes de gestion des services publics locaux bénéficie d'une exonération d'IS et pas l'autre. A vrai dire, dès l'origine, le statut des régies personnalisées a été calqué sur celui des régies autonomes, l'octroi de la personnalité morale apparaissant comme un simple assouplissement des règles de gestion. En outre, depuis lors, les différences qui existaient entre ces deux types de régies ont été considérablement atténuées, notamment depuis l'intervention du décret du 23 février 2001<sup>5</sup> relatif aux régies chargées de l'exploitation d'un service public. Certes, la régie personnalisée dispose d'un budget propre alors que la régie autonome ne dispose que d'un budget annexe au budget général de la collectivité. Mais la différence est mince. Dans les deux cas, lorsqu'elles exploitent un service public industriel et commercial, la comptabilité est tenue dans les conditions définies par un plan comptable conforme au plan comptable général (art. R. 2221-36 et R. 2221-78). Ces régies peuvent constituer des dotations aux

---

<sup>5</sup> Décret n° 2001-184.

amortissements et aux provisions selon les usages commerciaux (article R. 2221-39 et R. 2221-82 du CGCT). Dans les deux cas, ces régies peuvent déposer leurs comptes dans un établissement de crédit, par dérogation à l'obligation de dépôt au Trésor (art. L. 2221-5-1) et recourir à l'emprunt pour se financer (art. R. 2221-45, 4° et R. 2221-87, 5°), même si, par construction, il n'y a véritablement liberté d'emprunter que dans le cas des régies personnalisées (art. R. 2221-42). Les règles d'affectation du résultat comptable sont identiques, l'excédent pouvant, en dernière priorité, être reversé au budget général de la collectivité (art. R. 2221-48 et R. 2221-90). Dans les deux cas aussi, en cas d'exploitation d'un service public industriel et commercial, le taux des redevances dues par les usagers doit être fixé de manière à assurer l'équilibre financier de la régie (art. L. 2224-2, art. R. 2221-38 et R. 2221-72). Les deux types de régie peuvent également bénéficier d'une dotation initiale, constituée par les créances et apports effectués à la régie, déduction faite des dettes mises à sa charge (article R. 2221-13). En revanche, seules les régies personnalisées, si elles exploitent un service public industriel et commercial, sont autorisées à prendre des participations financières dans des entreprises qui exercent une activité complémentaire ou connexe (article R. 2221-42). Relevons toutefois qu'en application de l'article L. 2253-1 du CGCT, une autorisation donnée par décret en Conseil d'Etat est nécessaire dès lors que la prise de participation ne conduit pas à la constitution d'une société d'économie mixte locale.

Nous sommes donc d'avis de lire les dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du CGI comme incluant, conformément d'ailleurs à leur lettre, toutes les régies de service public des collectivités territoriales, qu'elles soient ou non dotées de la personnalité morale. Ce faisant nous ne pensons trahir ni l'intention du législateur de 1945 ni celle du législateur actuel.

Certes, nous voyons bien ce que l'existence même de cette exonération peut avoir d'incongru à vos yeux, dans le contexte actuel marqué par les efforts du droit public en général, du droit fiscal en particulier, en faveur d'une plus grande neutralité à l'égard de l'exercice par les collectivités publiques d'une activité économique. Et nous comprendrions parfaitement que vous soyez réticents à donner à cette exonération la portée que nous proposons. Mais il nous semble que votre jurisprudence de 1956 *Régie municipale des eaux minérales de Royat* répond en grande partie à la préoccupation de limiter le champ de l'exonération. Cette limitation, à vrai dire, est considérable au regard de la lettre du texte, puisqu'elle aboutit à n'exonérer que les seules régies de service public « indispensables à la satisfaction des besoins collectifs des habitants de la collectivité ».

C'est pourquoi nous vous invitons, tout en jugeant que l'exonération du 6° du 1 de l'article 207 s'applique aux régies dotées de la personnalité morale, à reprendre votre jurisprudence de 1956, qui nous semble présenter la grande qualité de cantonner la portée de l'exonération décidée par le législateur sans pour autant la vider de sa substance. Elle procède, au fond, d'une idée simple qui peut se résumer ainsi : lorsqu'une collectivité prend en charge un service public « indispensable à la satisfaction des besoins collectifs de ses habitants », elle ne le fait pas dans un but lucratif, mais parce que la satisfaction de tels besoins relève des affaires de la collectivité. Elle ne recherche pas un profit, mais se borne à exercer les compétences qui lui sont confiées par la loi.

Observons qu'en reprenant votre jurisprudence de 1956, vous ne bouleverserez pas l'état du droit. Bien qu'ancienne, elle n'apparaît nullement désuète puisque les tribunaux et les cours administratives d'appel en font toujours application (voyez l'arrêt de la cour de Bordeaux précité) et que la doctrine administrative s'y réfère toujours (voyez parmi de nombreuses

réponses ministérielles Rép. Mme Zimmermann, AN, 21 octobre 2003, p. 3173, n° 10485 ; Rép. Mme Bouillé, AN, 3 mars 2009, p. 2039, n° 12493).

En revanche, la présente affaire est l'occasion de préciser cette jurisprudence en explicitant son fondement, c'est-à-dire l'idée que les services publics exploités en régie qui peuvent bénéficier de l'exonération sont seulement ceux que la collectivité est tendue de mettre en œuvre. A ce titre, il nous semblerait réducteur d'assimiler ces services publics à ceux que la loi donne expressément mission aux collectivités d'assurer. Ces services publics en font certainement partie, mais nous croyons que ce ne sont pas les seuls. Des circonstances particulières de temps et de lieu peuvent conduire à ce que d'autres activités, dans telle ou telle collectivité, soient regardées comme relevant d'un service indispensable à la satisfaction de besoins collectifs intéressant l'ensemble des habitants de la collectivité. On pense au transport public de voyageurs dans une commune de montagne très étendue dont la population serait dispersée entre plusieurs hameaux. En revanche, des services tels que l'exploitation d'un établissement thermal ou celle d'un port de plaisance, pour prendre l'exemple de la présente affaire, nous semblent par construction n'intéresser qu'une fraction de la population, et par conséquent ne pouvoir être comptés au nombre des services publics susceptibles de bénéficier de l'exonération.

Nous vous proposons donc de juger qu'une régie, qu'elle soit dotée ou non de la personnalité morale, bénéficie de l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue par les dispositions du 6° du 1 de l'article 207 du CGI, lorsqu'elle exploite un service que la collectivité territoriale dont elle relève est tenue d'assurer, c'est-à-dire un service indispensable à la satisfaction de besoins collectifs intéressant l'ensemble de ses habitants.

Si vous nous suivez vous accueillerez le moyen d'erreur de droit soulevé par la commune de Saint-Cyprien et annulerez pour ce motif l'arrêt attaqué. Vous pourrez renvoyer l'affaire à la cour administrative d'appel de Marseille et mettre à la charge de l'Etat le versement au profit de la commune d'une somme de 3 000 euros au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative, sur les 4 000 qu'elle demande.

Précisons que, si vous ne nous suiviez pas pour juger que l'exonération du 1 de l'article 207 du CGI s'applique aux régies dotées de la personnalité morale, il vous faudrait rejeter le pourvoi, les deux autres moyens soulevés à son appui ne nous semblant pas fondés.

Mais par les motifs qui précèdent nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire devant la cour administrative d'appel de Marseille ;
- à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de la commune de Saint-Cyprien au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du CJA.