

Piscines et centres aquatiques

Les communes peuvent être amenées, notamment pour promouvoir le développement social, culturel et sportif de leur territoire, à animer des activités de loisirs au sens large, destinées à leurs administrés ou à des personnes de passage.

Les règles de TVA applicables à ces opérations sont les suivantes (elles s'appliquent également aux activités exploitées, le cas échéant, par des groupements de communes et d'autres collectivités locales : communauté d'agglomération ; communautés de communes ; département...).

I – PRINCIPES GENERAUX :

A. Règles applicables

En application des dispositions de l'article 256 B du code général des impôts (CGI), les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs, lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence.

Il en va ainsi des droits d'entrée perçus par une collectivité locale au titre de l'exploitation des piscines qui ne sont en principe pas soumis à la TVA aux termes de ces dispositions.

Le même raisonnement s'applique s'agissant des parcs aquatiques en vertu de la jurisprudence communautaire qui n'opère pas de distinction de principe avec les piscines traditionnelles.

La présomption instituée dans la doctrine administrative est une présomption simple qui peut être renversée s'il est démontré qu'une concurrence privée existe réellement.

Ainsi, une piscine ou un parc aquatique est soumis à la TVA s'il est en concurrence avec un équipement géré par exploitant privé proposant le même service. De même, les droits d'entrée perçus par une collectivité locale au titre de l'exploitation d'une piscine ou d'un parc aquatique ne sont soumis à la TVA que s'il existe une offre commerciale concurrente compte tenu des activités de service public assurées par la collectivité.

Il résulte de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE) et du Conseil d'Etat¹ que le non-assujettissement à la TVA des personnes morales de droit public vise principalement les activités accomplies par les organismes de droit public en tant qu'autorité publique et qui sont étroitement liées à l'usage de prérogatives de puissance publique¹.

En d'autres termes, dès lors qu'une activité peut être réalisée dans des conditions comparables par une entreprise du secteur privé, l'exploitation de cette même activité par une personne morale de droit public est concurrentielle².

Le caractère concurrentiel ou non concurrentiel de l'activité d'un organisme public (et donc sa situation au regard de son assujettissement à la TVA) dépend essentiellement des circonstances de fait (nature exacte et conditions d'exercice de l'activité, prix pratiqués, public concerné, existence ou non d'entreprises du secteur commercial proposant des services similaires...) qui ne peuvent être

¹ CJCE 16/09/2008, C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs c/ Isle of Wight Council et CE 23/12/2010, Commune de Saint-Jorioz, n°307856.

² Arrêt du Conseil d'Etat déjà cité relatif à l'exploitation d'une plage par une commune.

évaluées qu'au plan local. Cette concurrence ne devra pas être supposée ou hypothétique mais bien réelle.

Bien entendu, l'assujettissement éventuel de l'activité d'exploitation d'un parc ou centre aquatique a pour corollaire le droit à déduction de la TVA ayant grevé les investissements réalisés pour l'exercice de cette activité dans les conditions de droit commun.

À noter toutefois : dans le cadre de l'exploitation des prestations susmentionnées, certaines activités annexes, telles que les ventes de produits de restauration légère, de boissons non alcoolisées et de produits dérivés, entrent dans le champ d'application de l'article 256 du code général des impôts, en vertu duquel sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations effectuées à titre onéreux par les personnes exerçant de manière indépendante une activité économique.

B. Bénéfice possible de la franchise en base³

Dans l'hypothèse d'une imposition à la TVA, la collectivité exploitante peut bénéficier de la franchise en base de TVA prévue à l'article 293 B du CGI, si les recettes générées par l'activité ne dépassent pas un certain seuil (seuils applicables au 1er janvier 2015) :

Prestations de services autres que les ventes à consommer sur place et les prestations d'hébergement	32 900 € en N – 1, ou 34 900 € en N – 1 et 32 900 € en N – 2
Livraisons de biens	82 200 € en N – 1, ou 90 300 € en N – 1 et 82 200 € en N – 2

La franchise en base est un dispositif qui dispense du paiement de la TVA l'assujetti qui en bénéficie. Elle a les mêmes effets qu'une exonération : l'assujetti ne peut exercer aucun droit à déduction au titre de la taxe grevant ses dépenses, et la mention de la TVA sur ses factures est interdite. Il est toutefois possible d'y renoncer en optant pour le paiement de la TVA.

II – MODALITÉS D'IMPOSITION :

A. Assiette de la TVA

La base d'imposition de la TVA est constituée par toutes les sommes perçues en contrepartie des activités proposées, y compris, le cas échéant, les subventions directement liées au prix de ces opérations⁴.

En cas de pluralités d'activités proposées par la piscine ou le centre aquatique/aqualudique, il convient de s'attacher aux modalités de tarification. En présence de tarifs distincts pour l'accès aux simples bassins et aux activités annexes, la base d'imposition ne comprendra que les droits d'accès aux activités considérées comme étant concurrentielles. En cas de tarification unique, la totalité des droits d'accès sera soumise à la TVA.

B. Taux de TVA

³ BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10.

⁴ BOI-TVA-BASE-10-10-10-20121115.

Il est précisé que les droits d'entrée dans les parcs aménagés tels que bases de loisirs et de plein air, centres sportifs, parcs aquatiques, relèvent du taux normal de TVA (20 % à compter du 1^{er} janvier 2014).

En revanche, les recettes procurées par la vente d'articles divers et les ventes à consommer sur place demeurent soumises au taux qui leur est propre.

C. Exigibilité de la TVA

L'exigibilité se définit comme le droit que l'administration des finances publiques peut faire valoir auprès du redevable de la TVA, à partir d'un moment donné, pour obtenir le paiement de la taxe. Ainsi est-ce, en pratique, l'exigibilité qui détermine la période au titre de laquelle le montant des opérations imposables et celui de la taxe correspondante doivent faire l'objet d'une déclaration.

En principe, pour les prestations de services, la TVA est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, de la rémunération ou, sur option du redevable, d'après les débits (art. 269-2-c du CGI).

Cependant, par mesure de tempérament, les collectivités locales sont réputées avoir été autorisées à acquitter la TVA d'après les débits au titre de leurs opérations pour lesquelles l'exigibilité de la taxe est constituée par l'encaissement⁵. De la sorte, pour l'ensemble de leurs opérations, le montant du chiffre d'affaires imposable à déclarer au titre d'une période déterminée est égal au total des sommes ayant fait l'objet des titres de recettes émis par l'ordonnateur et pris en charge dans les écritures du comptable au cours de cette période.

D. Droit à déduction

Les communes assujetties à la TVA au titre de l'exploitation d'une piscine ou d'un centre aquatique peuvent récupérer par la voie fiscale la TVA grevant leurs dépenses, en exerçant, dans les conditions de droit commun, le droit à déduction prévu à l'art. 271 du CGI.

Pour chaque dépense, le montant de la TVA déductible correspond au produit du montant de la taxe grevant la dépense par le coefficient de déduction qui lui est applicable (art. 206 de l'annexe II au CGI). Ce coefficient de déduction est égal au produit des coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission⁶.

Les règles de droit commun prévoient que la TVA déductible peut être déduite lorsqu'elle devient exigible pour le fournisseur du bien ou du service (art. 271, I, 2 du CGI). Cependant, il est admis, pour les collectivités locales, que le montant des déductions de TVA à porter sur les déclarations corresponde au total de la TVA déductible afférente aux achats ayant donné lieu à l'émission de mandats par l'ordonnateur en vue du règlement des dépenses et qui ont été pris en charge dans les écritures du comptable au cours de la période déclarative considérée.

Lorsque le montant de la TVA déductible excède, après imputation, le montant de la TVA collectée, la commune peut déposer auprès du SIE une demande de remboursement du crédit de TVA déductible ainsi généré, sous certaines conditions (art. 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI) qui diffèrent selon le régime d'imposition dont relève la commune (cf. § ci-après).

III - OBLIGATIONS FISCALES, BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES :

A. Obligations fiscales

1. Déclaration d'existence

⁵ BOI-TVA-CHAMP-50-20

⁶ instruction CP n 07-045-M0 du 19 novembre 2007 et BOI-TVA-DED-20-10

La commune qui exploite une activité sportive, culturelle ou de loisirs dont les opérations sont imposables à la TVA doit, dans les 15 jours du commencement de l'activité, déclarer celle-ci auprès du SIE dont elle relève et fournir certains renseignements relatifs à l'activité (art. 286 du CGI ; imprimés à retirer auprès du SIE).

Ces déclarations doivent également être souscrites si la commune bénéficie de la franchise en base de TVA. Elles doivent être renouvelées en cas de modification substantielle des conditions d'exercice de l'activité (art. 35 de l'annexe IV au CGI).

2. Obligations déclaratives et de paiement de la TVA

La commune qui effectue des opérations soumises à TVA dans le cadre de l'exploitation d'un centre aquatique doit souscrire des déclarations périodiques, dans les conditions de droit commun (art. 287 du CGI). Ces déclarations mentionnent notamment les opérations imposables réalisées, la TVA due à ce titre, la TVA déductible, et, selon le cas, après imputation de l'une sur l'autre, la TVA nette à payer ou le crédit de TVA déductible dégagé.

Dans l'hypothèse où la commune exerce, par ailleurs, d'autres activités soumises à la TVA, les opérations imposables effectuées dans le cadre de l'exploitation de la piscine ou du centre aquatique ne font pas l'objet d'une déclaration séparée. En effet, en principe, les assujettis qui exercent plusieurs activités imposables doivent souscrire une seule et unique déclaration de TVA.

3. Obligations d'ordre comptable

Les personnes assujetties à la TVA doivent tenir une comptabilité permettant de justifier le détail des opérations imposables ou non imposables qu'elles réalisent, ou, à défaut de comptabilité, un livre spécial (art. 286 du CGI). Compte tenu de la réglementation budgétaire et comptable spécifique qui leur est applicable, les collectivités locales satisfont par principe à cette obligation prévue par la réglementation fiscale.

4. Obligation de facturation

La commune assujettie à la TVA au titre de l'exploitation d'une activité de loisirs, sportive ou culturelle est soumise à l'obligation de facturation prévue par l'article 289 du CGI.

Cette facturation est obligatoire lorsque le client est un autre assujetti à la TVA ou une personne morale non assujettie, y compris pour les acomptes perçus avant la réalisation de l'opération imposable.

Les factures doivent comporter toutes les mentions prévues par l'article 242 nonies A de l'annexe II au CGI, notamment, outre les coordonnées des parties, le montant HT, le taux de TVA, le montant TTC.

Si la commune bénéficie de la franchise en base, les factures ne font pas apparaître la TVA et doivent comporter la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

5. Déclaration de cessation d'activité

En cas de cessation de l'exercice de l'activité imposable, la commune doit en faire la déclaration auprès du SIE dans les 30 jours de cette cessation (art. 286 du CGI et 36 de son annexe IV).

B. Suivi budgétaire et comptable

Les modalités de suivi budgétaire et comptable d'une activité ou d'une opération ne sont pas liées au montant des sommes en jeu. Elles dépendent essentiellement, selon le cas, de la nature de l'activité ou de l'opération, de sa qualification (caractère industriel et commercial ou caractère administratif), de sa situation au regard de la TVA, mais également, le cas échéant, du mode d'exploitation du service.

Si, eu égard aux conditions de son exercice, l'activité peut être considérée comme constitutive d'un service public à caractère industriel et commercial, les opérations y afférentes sont retracées dans un budget M4. Dans ce cas, en vertu de l'article L. 1412-1 du CGCT, ce budget est celui d'une régie dotée de la seule autonomie financière (budget annexé au budget principal de la commune, disposant d'une comptabilité séparée avec son propre compte 515) ou d'une régie dotée de la personnalité morale et de l'autonomie financière (budget et comptabilité propres indépendants de ceux de la commune de rattachement).

Sinon, les opérations sont retracées :

– soit dans le budget principal M14 de la commune, au sein duquel elles doivent faire l'objet de séries distinctes de bordereaux de titres et de mandats, faisant apparaître le montant des opérations budgétaires hors taxe, le montant de la TVA collectée ou déductible applicable à ces opérations et le montant TTC ;

– soit dans un budget annexe M14 (budget sans compte 515, rattaché comptablement au budget principal par le biais du compte de liaison 451).

IV – QUELQUES QUESTIONS-RÉPONSES GÉNÉRIQUES :

A. Récupération de la TVA afférente à la construction d'un centre aquatique composé d'une piscine et d'un centre de balnéothérapie géré en régie directe.

1. Construction du centre aquatique

Une partie de l'activité du centre aquatique (l'activité « balnéothérapie ») est soumise à la TVA (concurrence avérée sur le plan local).

La collectivité agissant en tant qu'assujetti partiel, la réalisation des travaux de construction du centre aquatique donne lieu à la réalisation d'une livraison à soi-même (LASM). En effet, en application du 2° du 1 du II de l'article 257 du CGI, les LASM d'immeubles neufs sont imposables à la TVA lorsque l'acquisition d'un tel bien auprès d'un autre assujetti ne lui ouvrirait pas droit à déduction complète.

Une LASM est l'opération par laquelle une personne obtient, avec ou sans le concours de tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant : une personne se livre à elle-même un immeuble bâti lorsque elle fait élever sur un terrain une construction à l'aide de matériaux qui deviennent sa propriété au fur et à mesure des travaux et ce, quelle que soit l'importance de la participation de tiers (architectes, entrepreneurs...).

L'économie générale du dispositif fiscal de la LASM conduit à faire application du schéma suivant, articulé en trois temps :

– pendant la phase de construction de l'immeuble neuf, la TVA grevant les travaux est déductible intégralement ; elle est mentionnée en déduction sur les déclarations de TVA souscrites au titre de l'activité pour les besoins de laquelle l'immeuble est édifié ; le cas échéant, cette déduction génère un crédit de TVA déductible, dont le remboursement peut être demandé dans les conditions de droit commun (cf. articles 242-0 A et suivants de l'annexe II au CGI) ;

– l'achèvement donne lieu à taxation d'une LASM. La taxe collectée est exigible à la date de réalisation du fait générateur. Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA interviennent au moment de la livraison, qui a lieu lors du dépôt à la mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire (b du 1 et a du 2 de l'article 269 du CGI). La liquidation de la taxe exigible au titre de la LASM peut être effectuée jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle au cours de laquelle est intervenu l'achèvement de l'immeuble (II de l'article 270 du CGI).

La base d'imposition est constituée par le prix de revient total de l'immeuble, y compris le coût des terrains ou leur valeur d'apport (a du 2 de l'article 266 du CGI).

– la TVA ainsi due au titre de la LASM est, quant à elle, déductible, dans les conditions de droit commun prévues à l'article 271 du CGI, à hauteur du coefficient de déduction prévu par l'article 206 de l'annexe II au CGI.

2. Dépenses de la collectivité pour lesquelles la TVA n'est pas entièrement déductible

Dans l'exemple, il est admis que l'activité « piscine » est hors du champ d'application de la TVA et que l'activité « balnéothérapie » est, de plein droit, dans le champ d'application de la TVA, les recettes générées par cette activité excédant les seuils de la franchise en base.

Aux termes de l'article 271 du CGI, la TVA qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.

La TVA déductible relative à chaque bien ou service acquis est déterminée en proportion d'un coefficient de déduction. Le coefficient de déduction résulte du produit de trois coefficients d'assujettissement, de taxation et d'admission (article 206 de l'annexe II du CGI). Il permet de tenir compte à la fois du degré d'utilisation du bien ou du service acquis pour des opérations ouvrant droit à déduction et des restrictions éventuelles prévues par la loi ou le règlement.

Coefficient d'assujettissement

Il est égal, pour chaque bien ou service, à la proportion d'utilisation de ce bien ou service à des opérations imposables. Dès l'acquisition ou la première utilisation d'un bien ou d'un service, la collectivité doit procéder à son affectation afin de déterminer la valeur du coefficient d'assujettissement.

Au cas particulier, l'immeuble en cause sera affecté à des opérations dans le champ d'application (balnéothérapie) et hors du champ d'application (piscine) de la TVA. Le coefficient d'assujettissement, déterminé par la collectivité sous sa propre responsabilité, sera donc supérieur à 0 et inférieur à 1.

Coefficient de taxation

Il traduit le principe selon lequel, au sein des opérations imposables, seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction.

Coefficient d'admission

Le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a en effet pour objet de traduire l'existence de dispositifs particuliers qui excluent de la déduction tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services (cf. CGI, annexe II, article 206 IV).

La collectivité doit donc déterminer un coefficient de déduction provisoire. Le coefficient définitif doit être déterminé avant le 25 avril de l'année suivante.

Lorsque des biens ou des services sont utilisés concurremment pour la réalisation d'opérations imposables et d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA, la TVA grevant leur acquisition n'est déductible qu'en proportion de leur utilisation pour les besoins d'opérations imposables. Cette proportion doit donc, en principe, être déterminée pour chaque dépense en fonction de l'utilisation projetée du bien ou du service correspondant. Toutefois, la collectivité peut, sur autorisation de l'administration, déroger au principe de l'affectation de ses dépenses en déterminant leur droit à déduction pour l'ensemble de ses dépenses (mixtes ou non) en appliquant une clef de répartition unique². La clé de répartition s'obtient en inscrivant au numérateur du rapport, le montant hors taxe des recettes de l'entité afférentes aux opérations ouvrant droit à déduction et, au dénominateur, le montant total hors taxe des recettes de l'entité afférentes à ses opérations situées à la fois dans le champ et hors du champ d'application de la TVA.

La part non déductible de la TVA afférente à un bien ou un service est déterminée par l'application du coefficient de déduction au montant de la TVA facturée, doit être considérée comme un élément du coût d'achat de ce bien ou de ce service et est imputée au même compte d'immobilisation ou de charge que le bien ou le service lui-même.

En d'autres termes, pour les immobilisations, le prix d'achat ou le coût de production ne comprend que la TVA non déductible, la TVA déductible étant enregistrée au débit du compte 44562 ; les achats de biens (autres que les immobilisations) et les prestations de services sont enregistrés en classe 6 hors TVA déductible, la TVA déductible est enregistrée au compte 44566.

Dans ces conditions, les mandats de dépenses doivent être émis sur les comptes concernés de la classe 2 ou de la classe 6 pour le montant hors taxe déductible de la dépense — c'est-à-dire le montant HT facturé, auquel s'ajoute la quote-part non déductible de la TVA facturée³. Corrélativement, le compte 44562 « TVA déductible sur immobilisations » ou le compte 44566 « TVA déductible sur autres biens et services » est débité du seul montant de la quote-part déductible de la TVA facturée.

3. Bénéfice du Fonds de compensation pour la TVA

D'une manière générale, et sous réserve de mesures dérogatoires spécifiques, en vertu des dispositions des articles L. 1615-1 et suivants du Code général des collectivités territoriales, les dépenses réelles d'investissement sont éligibles au fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA) si elles remplissent les six conditions cumulatives suivantes :

- la dépense doit être réalisée par un bénéficiaire du fonds ;
- le bénéficiaire du fonds doit être propriétaire de l'équipement considéré, sauf dérogations particulières et dispositions applicables aux EPCI ;
- le bénéficiaire doit être compétent pour agir dans le domaine concerné ;
- la dépense doit être grevée de TVA ;
- elle ne doit pas avoir été exposée pour les besoins d'une activité soumise même partiellement à la TVA ;
- enfin, l'équipement ne doit pas être cédé à un tiers non bénéficiaire du fonds, ni être confié à un tel tiers sauf dans les cas de dérogations prévus par la loi.

Un bien d'équipement mixte est un bien utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA et dans le champ d'application de cette taxe.

En principe, ces équipements « mixtes » ne peuvent bénéficier de l'attribution du fonds lorsque ces dépenses ont été exposées pour des activités en partie imposées à la TVA ⁴.

Toutefois, dans la mesure où des équipements mixtes ne sont utilisés qu'à titre accessoire pour les besoins d'une activité imposable à la TVA, ils peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'une attribution du FCTVA à hauteur de la fraction pour laquelle la TVA n'a pas été déduite fiscalement.

La condition de caractère accessoire n'ayant pas été commentée par les circulaires relatives au FCTVA, la consultation des services préfectoraux locaux, compétents sur le fond, pourra seule permettre de préciser les conditions et modalités d'attribution du FCTVA au titre des investissements concernés.

B. Récupération de la TVA afférente à la construction d'un centre aquatique composé d'une piscine et d'un centre de balnéothérapie géré en affermage.

Lorsqu'une personne morale de droit public réalise elle-même les investissements qui sont mis à disposition de l'exploitant dans le cadre d'un contrat d'affermage, moyennant le versement d'une redevance qui n'est ni dérisoire ni symbolique, celle-ci constitue la contrepartie d'une prestation de service soumise à la TVA, sauf s'il ressort des termes du contrat qu'elle est due à raison d'exigences d'intérêt général ou d'une contribution à l'exercice de l'autorité publique.

La taxe ainsi collectée et facturée par la collectivité sera alors déductible dans les conditions de droit commun par le délégataire (CGI, article 271).

En outre, la collectivité publique pourra déduire la TVA grevant les dépenses engagées pour la construction du centre aquatique au fur et à mesure de leur paiement, dans la mesure où ces dépenses sont affectées à son activité de prestataire de services ouvrant droit à déduction.

Elle n'est plus tenue de constater une livraison à soi-même à l'achèvement de la construction, cette obligation ayant été supprimée par l'article 32 de la loi n° 2014-1545 du 20 décembre 2014 lorsque, comme c'est le cas dans cet exemple, l'assujetti aurait pu déduire intégralement la TVA s'il avait acquis le même bien auprès d'un autre assujetti.

L'immeuble étant confié à un tiers non bénéficiaire du fonds, la collectivité locale ne peut pas bénéficier du FCTVA au titre de ces dépenses d'investissement.

V – Pour aller plus loin...

A. Textes législatifs et réglementaires

CGI : article 256 B, 257, 266, 269, 271, 286, 289, 293 B,

CGI annexe II : articles 206, 242-0A, 242 nonies A,

CGI annexe IV : articles 35, 36

CGCT : article L.1412-1, L.1615-1

B. Réponses ministérielles

Rép Besson, Sénat, 20 janvier 2005, p. 171, n° 14355

C. Jurisprudence

CJCE 16/09/2008, C-288/07, Commissioners of Her Majesty's Revenus & Customs c/ Isle of Wight Council

CE 23/12/2010, Commune de Saint-Jorioz, n°307856

D. Doctrine

– sur les règles de TVA applicables aux piscines et centres aquatiques : BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10

– sur les règles de TVA applicables aux subventions directement liées au prix d'opérations imposables : BOI-TVA-BASE-10-10-10

– sur les règles du droit à déduction : BOI-TVA-DED-20-10 et instruction CP n° 07-045-M0 du 19 novembre 2007

– sur les règles de facturation en matière de TVA : BOI-TVA-DECLA-30-20

Cette fiche constitue un document de travail, énonçant l'état du droit à la date de dernière mise à jour, non exhaustif, destiné à apporter une première aide et des informations générales sur des sujets susceptibles d'être rencontrés au quotidien par les collectivités locales.

Elle n'a pas vocation à se substituer à la doctrine administrative et fiscale existante, qui dans un cadre juridique en évolution, peut faire l'objet de modifications parfois substantielles.

En outre, compte tenu de la complexité et de la diversité des régimes présentés en matière de TVA portant sur les activités commerciales, l'attention du lecteur est appelée sur la nécessité d'examiner avec attention la situation particulière qui lui est soumise, notamment au regard des autres impôts commerciaux (impôt sur les sociétés ; contribution économique territoriale)