

LA LONGUE MARCHÉ DE L'EXCÉDENT VERS LA LUMIÈRE

Au commencement, les choses étaient simples : la société commerciale avait pour but le partage de bénéfices ; l'association l'excluait totalement. Il eut été logique que la fiscalité s'aligne sur cette distinction et qu'elle appréhende le résultat non pas pour lui-même, mais en fonction de sa vocation à être affecté à une activité d'utilité sociale. Mais, dans un monde complexe, la simplicité n'est pas la bienvenue !

Imaginons que le statut associatif soit utilisé pour accumuler des excédents et permettre ainsi la reconstitution de biens de mainmorte... Imaginons encore que les actionnaires d'une société décident de reporter indéfiniment toute distribution de bénéfices... Il fut donc rapidement décidé que la matière imposable devrait correspondre non pas tant aux bénéfices distribuables qu'aux bénéfices réalisés.

JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE

Jusque dans les années 1960, la jurisprudence subordonnait l'exonération d'impôts à la condition que l'association se livrant à des actes de commerce pour la réalisation de son objet pratique des prix inférieurs au coût du service rendu. Sa gestion déficitaire ne devait être équilibrée que par des « apports

de la charité publique ou privée »¹. À l'inverse, dès qu'une association tirait des excédents d'une ou de l'ensemble de ses activités, elle devenait imposable, même si lesdits excédents étaient ultérieurement affectés au financement de l'activité désintéressée².

Reconnaissant l'ineptie de ce raisonnement, le Conseil d'État engagea à partir de 1959 une inflexion de sa jurisprudence à propos notamment d'établissements hospitaliers ou de maisons d'enfants : une association pouvait échapper à l'impôt alors même qu'elle avait réalisé des excédents dès lors que ceux-ci n'avaient pu être dégagés que grâce à une « administration conduite aux divers échelons dans un esprit largement désintéressé », grâce notamment au concours de bénévoles. Il convenait, en outre, qu'ils aient reçu une affectation conforme à la mission générale de l'institution³.

Le célèbre arrêt « Clinique Saint-Luc » du 30 novembre 1973 s'inscrit dans cette lignée : les excédents accumulés par l'établissement ayant servi non à diminuer le coût des services aux patients, notamment de médecine générale, mais à moderniser et développer les activités les plus rentables, et en particulier les services de maternité et de chirurgie, le Conseil d'État concluait à la lucrativité dudit établissement⁴.

La réalisation d'excédents n'impliquait donc plus en elle-même la lucrativité, sauf lorsque ceux-ci n'étaient pas affectés à la réalisation de l'objet social de l'œuvre. Le commissaire du gouvernement Jacques Delmas-Marsalet avait d'ailleurs justifié ses conclusions en ce sens de la façon suivante : le critère antérieur liant la lucrativité à l'excédent « avait pour lui l'avantage de la simplicité puisqu'il revenait à lier l'imposition à la constatation d'un excédent et l'exonération à celle d'un déficit structurel. Mais il présentait l'inconvénient de pénaliser fiscalement les institutions qui, sans perdre de vue leur mission sociale, se seraient efforcées d'assainir leur gestion en réalisant des économies et en affectant le produit à l'amélioration du service rendu par elles ».

DOCTRINE FISCALE

Le principe fut inscrit dans ce qui s'appelait à l'époque, précisément, la « doctrine des œuvres », au chapitre de la gestion désintéressée. En 1998, à l'occasion de la publication de l'instruction du 15 septembre de cette même année⁵, il fut transcrit dans la règle des « 4P ». Il figure aujourd'hui au sein du *BOFiP-Impôts* : « À titre liminaire, est réaf-

1. CE 27 mai 1946, n° 73 016.

2. CE 19 mars 1955, n° 30 685 ; CE 24 nov. 1958, n° 40 555.

3. CE 31 déc. 1959, n° 45 383 ; CE 15 juin 1960, n° 45 248.

4. CE 30 nov. 1973, n° 85 586 et 85 598.

5. Instr. du 15 sept. 1998, BOI 4 H-5-98.

firmé le principe selon lequel il est légitime qu'un organisme non lucratif dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, reflets d'une gestion saine et prudente. Cependant, l'organisme ne doit pas les accumuler dans le seul but de les placer. Les excédents réalisés, voire temporairement accumulés, doivent être destinés à faire face à des besoins ultérieurs ou à des projets entrant dans le champ de son objet non lucratif⁶.

MISE EN PERSPECTIVE ET PROPOSITIONS

En 2018, ce principe doit être mis en perspective avec deux problématiques relativement nouvelles.

La première est liée aux excédents dégagés par une association dans le cadre des relations contractuelles qu'elle a mises en place avec les pouvoirs publics. Les contraintes de ces derniers les conduisent souvent soit à reprendre une partie de la subvention allouée lorsqu'un excédent est constaté en fin d'exercice, soit à diminuer d'autant leur contribution pour l'année suivante. Cette pratique est particulièrement aiguë dans le secteur médico-social. Depuis plusieurs années, les responsables associatifs se battent pour que soit admis le principe d'un « excédent raisonnable », sans grand succès jusqu'à présent. Le Mouvement associatif reprend d'ailleurs cette revendication dans un rapport⁷ formulant un certain nombre de propositions au Premier ministre.

La seconde préoccupation est liée au régime fiscal applicable aux excédents dégagés par des activités lucratives accessoires et destinés

à alimenter l'activité non lucrative, souvent par ailleurs d'utilité sociale ou d'intérêt général. L'administration, on le sait, admet qu'une association puisse développer des activités lucratives dans un secteur distinct, voire dans une filiale. Les conditions de cette sectorisation sont posées également au *BOFiP-Impôts* : « le caractère non lucratif d'ensemble n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative. Il est en outre nécessaire que l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante »⁸.

Le caractère dissociable résulte en principe du fait que les activités lucratives sont d'une nature différente de celles exercées à titre principal (vente d'un journal, location de salles, etc.). Mais lorsqu'elles sont réalisées en employant simultanément les mêmes moyens, « par exemple avec l'objectif d'assurer la mixité sociale des activités »⁹, la dissociabilité des activités peut se limiter à son aspect comptable.

Les excédents dégagés par les activités lucratives, non dissociables, sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun et le résultat net peut ensuite être utilisé pour alimenter l'activité non lucrative.

Constatant l'évolution du modèle économique d'un grand nombre d'associations par l'effet conjugué de l'érosion des finan-

cements publics et du développement d'une concurrence commerciale ayant capté les publics les plus solvables¹⁰, un grand nombre d'associations se sont trouvées contraintes de développer leurs activités lucratives. Elles se heurtent toutefois à la limite imposée par l'administration quant au volume de celles-ci ou aux moyens affectés à leur mise en œuvre au regard de ceux des activités non lucratives.

Depuis de nombreuses années déjà, le Haut-Conseil à la vie associative (HCVA) propose que le « verrou » de l'adverbe « significativement » puisse être atténué¹¹, sans succès non plus à ce jour. Mais il importe aussi que la capacité des associations à mutualiser leurs recettes en faveur de leurs publics naturels puisse être encouragée, notamment en n'imposant pas dès le premier euro l'excédent réalisé par une activité lucrative accessoire destinée à être affectée à l'activité non lucrative. Le HCVA propose, à ce titre, que le taux de l'impôt sur les sociétés sur les résultats du secteur lucratif des associations soit progressivement ramené à 10 % en 2021, au lieu de 25 % pour les entreprises classiques, dès lors, encore une fois, qu'ils sont affectés à l'objet social¹². Souhaitons que le Premier ministre écoute ces propositions dans le cadre du vaste chantier qu'il a engagé en faveur du secteur associatif. ■



AUTEUR
TITRE

Thierry Guillois
Avocat associé,
cabinet PDGB avocats

6. *BOFiP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 630 et 640.

7. Rapport à paraître.

8. *BOFiP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 1^{er} avr. 2015, § 140.

9. *Ibid.*, § 180.

10. Sur les modèles socio-économiques associatifs,

v. dossier « Modèles socio-économiques – Des racines et des ailes », *JA* n° 563/2017, p. 15 ; dossier « Modèles socio-économiques – Des modèles au top ? », *JA* n° 543/2016, p. 17 ; dossier « Modèle économique – Le changement, c'est maintenant ! », *JA* n° 523/2015, p. 15 ; dossier « Modèle économique – Face à l'usure, le sur-mesure »,

JA n° 503/2014, p. 16 ; dossier « Modèle économique – Sur quel pilier danser ? », *JA* n° 483/2013, p. 16.

11. HCVA, « Rapport définitif du HCVA sur le financement privé du secteur associatif », 13 mars 2014, *JA* n° 499/2014, p. 6.

12. Avis à paraître.