

LORSQUE LA FISCALITÉ FAIT SON MARCHÉ, L'UTILITÉ SOCIALE N'Y A PAS ACCÈS !

Toute association employant des salariés ou développant des activités économiques se pose régulièrement la question de savoir si ces dernières peuvent ou non toujours être regardées comme non lucratives. Et si elle ne se la pose pas, il arrive que l'administration se la pose pour elle, à l'occasion par exemple d'un contrôle.

La question de **lucrativité** des activités associatives peut surgir non seulement à propos de la non-lucrativité elle-même, mais aussi à propos du mécénat : avant de s'interroger sur le point de savoir si l'activité déployée présente ou non l'un des caractères énumérés aux articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts (philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, etc.) permettant à l'association bénéficiaire d'émettre des reçus à ses donateurs, il convient tout d'abord de déterminer si elle est bien non lucrative.

LUCRATIVITÉ : POSITION ACTUELLE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

Sur le plan fiscal, la question de la lucrativité des activités associatives est centrale. Or, à y regarder de près, la réponse dépend essentiellement, sinon exclusivement, du posi-

tionnement de l'association et des modalités d'exercice de ses activités : « [...] le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté [...] que si celui-ci concurrence des organismes du secteur lucratif et exerce son activité dans des conditions similaires à celles des entreprises commerciales »¹. Le principe posé d'entrée par l'administration est donc celui de la primauté de la concurrence sur tout autre enjeu sociétal, et notamment sur l'utilité sociale, lorsque ces deux enjeux se retrouvent précisément... en concurrence.

En d'autres termes, l'apparition d'un opérateur lucratif sur un marché donné, jusque-là uniquement occupé par une ou plusieurs associations – parce qu'insuffisamment rentable –, est à elle seule susceptible de faire basculer ces dernières dans le champ des impôts commerciaux, avec les conséquences économiques que cette soumission

aura nécessairement sur elles et, surtout, indirectement, sur les personnes qu'elles accueillent ou auxquelles elles rendent des services. Pourtant, cet *imperium* de la concurrence n'a pas toujours été la règle.

LUCRATIVITÉ : LA SITUATION AVANT LES ANNÉES 1990

Jusque dans les années 1980, la question ne s'était, semble-t-il, jamais vraiment posée ; le secteur marchand était occupé à l'équipement des ménages et à investir dans des secteurs cruciaux pour l'économie française (l'aéronautique, le nucléaire, etc.).

Pendant les Trente Glorieuses, la France connaît le plein emploi et la progression du pouvoir d'achat contribue à la résorption des inégalités et au développement des classes moyennes.

Les associations, quant à elles, se déploient sur des activités traditionnelles : le sport, l'accompagnement périscolaire, l'éducation populaire, l'aide aux plus démunis, le secteur sanitaire, médico-social, l'accompagnement des personnes handicapées, âgées et, depuis les lois sur les congés payés, le tourisme accessible à tous².

Le « monde des affaires » ne se préoccupe pas du « monde associatif », si ce n'est pour contribuer à son action. Un grand nombre de patrons ou de dirigeants d'entreprise s'engagent ainsi dans des associations.

Les frontières entre les deux mondes sont paisibles. Sur le plan fiscal, peu de redressements, peu de jurisprudences ; chacun vit, en quelque sorte, sa vie sans se soucier de l'autre. Sur le plan jurisprudentiel, le Conseil d'État fonde principalement ses

1. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 520.

2. V. en p. 20 de ce dossier.

Dès 1973,

dans le cadre d'un arrêt rendu par le Conseil d'État à propos d'une clinique gérée par une association, le commissaire du gouvernement Delmas-Marsalet définissait le critère de non-lucrativité ainsi : « Celui que l'on peut tirer de la couverture de besoins qui ne sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par le marché [...] »

décisions sur l'absence de recherche de profit, c'est-à-dire sur la définition juridique de l'association. Jusqu'en 1960, en effet, les hauts magistrats écartent du champ de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle les associations qui pratiquent des tarifs inférieurs aux coûts des services rendus et qui ne parviennent à l'équilibre que grâce à des subventions ou à des dons. La non-lucrativité est alors synonyme de déficit chronique. Tout excédent est imposé, alors même qu'il est réinvesti dans le cadre d'activités désintéressées³. Ce critère avait alors le mérite de la simplicité, mais présentait le double inconvénient d'encourager des gestions dispendieuses et de peser sur les finances publiques.

Par une série d'arrêts s'étalant de 1958 au milieu des années 1960, le Conseil d'État en vint donc à considérer que le caractère non lucratif d'une œuvre n'était pas remis en cause du seul fait de l'apparition d'excédents dès lors que ceux-ci n'étaient pas systématiquement recherchés et étaient réinvestis dans l'œuvre⁴.

Sur le plan doctrinal, le « traité de paix » fut institué plus tardivement, en 1977, avec ce qui allait devenir la « doctrine des œuvres », une série de cinq critères cumulatifs produits par la jurisprudence :

- « l'activité exercée doit entrer strictement dans le cadre de l'activité désintéressée de l'association ou contribuer par sa nature, et non simplement financièrement, à la réalisation de cet objet ;
- la gestion de l'association ne doit procurer aucun profit matériel direct ou indirect aux fondateurs, dirigeants ou membres de cette dernière ;

- la réalisation d'excédents de recettes ne doit pas être systématiquement recherchée (absence de recours à des méthodes commerciales, pratique de tarifs modérés, gestion équilibrée...);

- lorsqu'ils existent, les excédents de recettes doivent être réinvestis dans l'œuvre elle-même ;

- enfin, l'activité doit présenter une utilité sociale »⁵.

Premier constat : le mot « concurrence » n'apparaît pas. Les deux fils conducteurs sont :

- le caractère désintéressé de l'entreprise et l'absence de recherche de profit ;

- l'utilité sociale de l'activité – en quelque sorte, que l'intérêt général inspire celle-ci et l'emporte sur toute autre considération.

Hélas, la doctrine des œuvres ne définit pas l'utilité sociale, pas plus que l'intérêt général. Le dogme libéral inspiré de l'ordolibéralisme germanique allait malheureusement s'inviter très vite à la table du banquet.

Dès 1973, dans le cadre d'un arrêt rendu par le Conseil d'État à propos d'une clinique gérée par une association, le commissaire du gouvernement Delmas-Marsalet définissait le critère de non-lucrativité ainsi : « Celui que l'on peut tirer de la couverture de besoins qui ne sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par le marché [...]. Qu'est-ce qu'en effet qui peut être moins lucratif dans la société actuelle que de pallier les insuf-

finances de l'économie de marché, que ce soit en fournissant, dans des conditions alors nécessairement désintéressées, des services qui ne sont pas assurés par le marché, faute d'être rentables, ou que ce soit en pourvoyant aux besoins de ceux que le marché délaisse parce que leurs ressources, trop modestes, n'en font pas des clients intéressants. »⁶ L'existence ou non d'une concurrence, d'un marché devenait ainsi centrale dans la détermination de la lucrativité ou de la non-lucrativité d'une association et, en particulier, de l'appréciation de ce qui allait devenir « l'utilité sociale ». Cet arrêt allait directement inspirer les instructions de 1998 et 1999⁷, faisant glisser le critère de la soumission à l'impôt sur les sociétés, de l'absence de recherche ou de partage de bénéfices et de poursuite d'une utilité sociale à l'absence de toute concurrence commerciale (règle des « 4P »).

DEPUIS 1998 : CONSÉCRATION DE LA RÈGLE DES « 4 P »

La question ne consiste pas tant ici à savoir si l'association met en œuvre des mécanismes de solidarité ou permet à des personnes en difficulté de se réinsérer par le travail ou d'accéder à la culture ou à des loisirs dans des conditions favorables au plus grand nombre, mais si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. En un mot : si l'association se trouve sur un marché concurrentiel pour tout ou partie de ses activités, peu importe qu'elle compense les pertes de ses activités non lucratives par les modestes excédents de celles qui sont considérées comme concurrentielles. ●●●

3. V. not. CE 27 mai 1946, n° 73016 ; CE 24 mai 1958, n° 40523.

4. CE 31 déc. 1959, n° 45383 ; CE 15 mai 1961, n° 344997.

5. Instr. du 27 mai 1977, BOI 4 H-2-77.

6. CE 30 nov. 1973, n°s 85586 et 85598.

7. Instr. du 15 sept. 1998, BOI 4 H-5-98 ; instr. du 16 févr. 1999, BOI 4 H-1-99.

●●● La règle des « 4P » est censée faire prévaloir l'utilité sociale ; mais attention, les mots sont trompeurs – ou dévoyés – : cette utilité sociale n'est pas retenue en ce qu'elle permettrait de faire prévaloir, par exemple, le travail d'insertion réalisé ou la mutualisation des coûts mis en œuvre afin de permettre au plus grand nombre d'accéder aux services, mais une nouvelle fois, à partir d'éléments de comparaison avec les offres de la concurrence commerciale :

■ le produit : « est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante »⁸. Le critère est donc celui de l'existence ou non d'une offre concurrente. Tel est bien ce que réclamait le Medef dans un rapport datant du 1^{er} juillet 2002 : les associations n'ont droit de cité qu'en deçà des frontières du marché ;

■ le public bénéficiaire : « sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, etc.) »⁹. Autrement dit, les services rendus à des personnes que le marché délaisse parce qu'insuffisamment rentables.

2021 : LA DÉMONSTRATION DES EFFETS PERVERS DU RÈGNE DE LA CONCURRENCE

Le dernier rapport du Haut-Conseil à la vie associative (HCVA) relatif aux effets de la concurrence sur le modèle économique associatif et sur la multiplication des exclusions¹⁰ démontre abondamment les effets

pervers du règne de la concurrence et du marché.

La soumission aux impôts commerciaux ne peut qu'accentuer ce phénomène en alourdissant les charges pesant sur les associations et en faisant supporter la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) aux usagers – du moins, pour les prestations qui n'en sont pas exonérées. Cette démonstration est la preuve, s'il en était besoin, que ce critère d'assujettissement procède d'un choix idéologique.

D'autres choix sont possibles : le recours à d'autres critères permettrait sans doute de faire prévaloir l'intérêt général sur les intérêts particuliers d'entreprises concurrentes et de leurs actionnaires. La jurisprudence européenne donne de nombreux exemples d'une telle approche qui s'appuie sur le traité de l'Union européenne.

Un arrêt de 2014 constitue une illustration à propos d'une association italienne gérant une entreprise de transport sanitaire : « les articles 49 TFUE et 56 TFUE doivent être interprétés en ce qu'ils ne s'opposent pas à une réglementation nationale qui, telle celle en cause au principal, prévoit que la fourniture des services de transport sanitaire d'urgence et d'extrême urgence doit être confiée par priorité et par voie d'attribution directe, en l'absence de toute publicité, aux organismes de bénévolat conventionnés,

pour autant que le cadre légal et conventionnel dans lequel se déploie l'activité de ces organismes contribue effectivement à la finalité sociale ainsi qu'à la poursuite des objectifs de solidarité et d'efficacité budgétaire sur lesquels cette réglementation est fondée »¹¹.

Cet arrêt ne fait rien d'autre que d'appliquer l'article 106, 2 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), selon lequel « les entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général ou présentant le caractère d'un monopole fiscal sont soumises aux règles des traités, notamment aux règles de concurrence, dans les limites où l'application de ces règles ne fait pas échec à l'accomplissement en droit ou en fait de la mission particulière qui leur a été impartie ».

Dans son rapport, le HCVA a émis un certain nombre de propositions très concrètes d'aménagement de la doctrine fiscale de nature à faire prévaloir l'intérêt général sur les règles de la concurrence et s'inspirant directement de l'article 106, 2 ci-dessus mentionné.

Le ministère des Finances s'est malheureusement à ce jour montré sourd à ces propositions. Espérons que les différentes crises que nous traversons faciliteront la reprise des discussions. ■



AUTEUR	Thierry Guillois
TITRE	Ancien président de la commission juridique et fiscale du HCVA, avocat à la Cour, cabinet PDGB

8. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 590.

9. *Ibid.*, § 610.

10. HCVA, rapp. « Impact de la concurrence lucrative sur le modèle économique associatif et sur la multiplication des exclusions », 30 sept. 2021, JA 2021, n° 646, p. 8, obs. R. Fievet.

11. CJUE 11 déc. 2014, aff. C-113/13.