

■ L'évolution du contexte économique et social appelle aujourd'hui à une évolution du régime fiscal établi par l'instruction.

Nous sommes au milieu des années 1990, le deuxième choc pétrolier a 15 ans et notre économie accuse le coup. La cohabitation pacifique entre le monde de l'entreprise et celui des associations se fissure. Des incidents éclatent, des devantures de foyers de jeunes travailleurs reçoivent des pavés et la pression augmente pour que chacun demeure à sa place : les associations sont là pour s'occuper des pauvres, les entreprises de tout le reste ! L'administration fiscale s'invite dans le débat en lançant une vague de contrôles portant sur le caractère lucratif ou non d'activités historiquement assurées par les associations. Le tourisme social et ses villages de vacances sont les premières cibles, suivis de près par l'hébergement et la restauration des jeunes, les chantiers d'insertion par l'activité économique, la culture... Des redressements sont assésés, créant la stupeur chez tous les intéressés. Le Conseil national de la vie associative (CNVA) s'en émeut rapidement et est reçu par le Premier ministre de l'époque, Alain Juppé, dès son arrivée à l'hôtel Matignon en 1995. Des négociations s'engagent alors entre le CNVA et la Direction de la législation fiscale (DLF). Elles seront longues et jalonnées de rebondissements.

LA LIGNE DE DÉPART

À l'époque, le caractère non lucratif d'une association était conditionné par le respect de ce qu'il était convenu d'appeler la « doctrine des œuvres », retenant cinq critères cumulatifs dont les contours avaient été tracés par le célèbre arrêt « Saint-Luc » du Conseil d'État du 30 novembre 1973¹ :

INSTRUCTION DE 1998 : LES 25 ANS DE LA RÈGLE DES « 4P »

Nous célébrons en ce mois de septembre le 25^e anniversaire de la théorie dite des « 4P », appelée par certains « les « P » de Damoclès ». La genèse de cette grille d'analyse mérite une courte rétrospective.

- l'activité exercée doit entrer strictement dans le cadre désintéressé 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, aux dirigeants ou aux membres ;
- la réalisation d'excédents de recettes ne doit pas être systématiquement recherchée ;
- lorsqu'ils existent, ces excédents doivent être réinvestis dans l'œuvre elle-même ;
- l'activité doit présenter une certaine utilité sociale.

Ces critères sont repris dans une instruction 4 H-2-77 du 27 mai 1977, rapportée en 1998². On relève aisément que le fil conducteur de ces critères réside dans le caractère désintéressé de l'association : l'activité doit entrer dans ce cadre et contribuer par sa nature à la réalisation de l'objet de celle-ci, la gestion ne doit procurer aucun profit direct ou indirect aux fondateurs ou membres, la réalisation d'excédents ne doit pas être recherchée systématiquement et lorsqu'ils

existent, ceux-ci doivent être réinvestis dans l'œuvre, l'ensemble de ces contraintes étant justifié par la mise en œuvre d'une activité d'utilité sociale – concept employé pour la première fois par le commissaire du gouvernement Jacques Delmas-Marsalet à propos de l'arrêt « Saint-Luc ». Tout est dit ! Peu importe que l'association exerce ou non une activité concurrentielle, l'essentiel est l'utilité sociale mise en œuvre.

LES TEMPS CHANGENT

De 1977 à 1995, beaucoup d'eau coule sous les ponts. Le mot « crise économique » retrouve de l'actualité ; les entreprises commerciales recherchent de nouveaux débouchés et l'Europe occupe de plus en plus de place en déployant tous azimuts son idéologie basée sur l'efficacité de la concurrence pour assurer le bien-être des consommateurs. Un grand nombre d'associations se retrouvent ainsi, sans l'avoir voulu, propulsées sur un marché concurrentiel. Les ●●●

1. CE 30 nov. 1973, n° 85598, *Lebon*.

2. Instr. du 27 mai 1977, *BODGI* 4 H-2-77, rapportée par instr. du 15 sept. 1998, *BOI* 4 H-5-98 ; v. *JA* 1998, n° 185, p. 14 ; dossier « Fiscalité des associations – Quand l'administration s'(en)mêle », *JA* 2013, n° 479, p. 18.

●●● premières à s'en plaindre furent naturellement les entreprises commerciales : « Comment ? Toutes ces associations nous font concurrence et ne paient pas d'impôt ? L'administration fiscale ne peut pas ne pas se saisir du sujet ! » Elle le fit, au-delà de toutes les espérances ! Les contrôles et redressements se multiplièrent. Acculé à négocier, le secteur associatif s'assit à la table, représenté par des membres du bureau du CNVA de l'époque.

LE BRAS DE FER

Si l'utilité sociale était devenue incontournable, encore fallait-il en définir les contours. Tel fut l'objet des discussions de 1997 et 1998. Le credo de la concurrence s'était peu à peu employé à conquérir l'espace, l'enjeu consistant à déterminer si, dans un certain nombre de situations – et lesquelles – l'utilité sociale pouvait l'emporter sur les règles de la concurrence. La messe était naturellement dite d'avance et la nouvelle doctrine allait s'employer à rejeter l'utilité sociale au-delà des frontières de cette dernière. Le critère de la gestion désintéressée subsistait naturellement : l'association concurrence-t-elle une entreprise ? Si la réponse est négative, l'association est non lucrative ; dans le cas contraire, il convient d'examiner si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles de ses concurrents. En particulier, le produit ou service fourni répond-il à un besoin insuffisamment couvert par le marché, s'adresse-t-il à des personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées, etc.) ?

Les prix pratiqués par l'association sont-ils nettement inférieurs à ceux des entreprises du secteur lucratif ? Enfin, les méthodes de communication sont-elles différentes de celles utilisées par ces dernières ? L'association peut certes développer des activités lucratives, mais les éventuels excédents dégagés doivent être imposés dès le premier euro et les activités non lucratives doivent demeurer significativement prépondérantes. Ainsi naissait la doctrine des « 4P » pour produit, public, prix, publicité !

LE MONDE ASSOCIATIF CHANGE DE PLANÈTE

On ne peut que constater la place centrale occupée par la concurrence dans l'appréciation de la non-lucrativité. Le Medef allait d'ailleurs s'en réjouir en publiant en 2002 un rapport considérant que les associations devaient se contenter des activités hors marché. À titre de compensation, l'administration admettait toutefois d'abandonner tous les redressements prononcés avant la publication des instructions de 1998 et 1999³. Mais, en contrepartie, chaque secteur était invité à « convenir » des conditions d'application de ces nouvelles normes dans son secteur d'activité, ce qui donna lieu

à des fiches techniques, secteur par secteur, quelque peu oubliées depuis.

Cette question majeure reste entière 25 ans après, alors que le modèle économique associatif s'est largement dégradé. Dans son rapport de 2021 sur la concurrence et ses impacts en termes d'exclusion de populations, le Haut-Conseil à la vie associative (HCVA)⁴ proposait de modifier la définition d'utilité sociale dans le *Bulletin officiel des Finances publiques – Impôts (BOFiP-Impôts)* de la façon suivante : « est d'utilité sociale, l'activité qui tend à satisfaire un besoin d'intérêt général auquel l'application des règles de la concurrence serait susceptible de faire échec en droit comme en fait ». Cette proposition est directement inspirée de la rédaction de l'article 106 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). À ce jour, elle n'a malheureusement pas été entendue. À l'heure où la Cour de comptes recommande de réduire drastiquement, pour des raisons écologiques et budgétaires, les « P » de bovins sur notre territoire, il serait peut-être temps de s'intéresser à une autre variété beaucoup plus réduite mais tout aussi dangereuse pour la planète associative, celle de la théorie des « 4P ». Espérons que les pouvoirs publics n'attendent pas l'aggravation des fractures sociales pour s'engager dans cette voie. ■



AUTEUR Thierry Guillois
TITRE Membre du comité scientifique de *Jurisassociations*, avocat à la Cour, associé, cabinet PDGB

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

4. 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 ; *JA* 2021, n° 650, p. 26, étude T. Guillois in dossier « Politique associative – L'heure du bilan ».