

ACTIVITÉ
ÉCONOMIQUESE DIFFÉRENCIER
DU SECTEUR CONCURRENTIEL :
COMMENT ET POURQUOI ?

Si les associations ont toute légitimité pour intervenir dans le secteur économique, conserver leur régime fiscal constitue pour certaines un enjeu vital pour la sauvegarde de leur modèle économique. La difficulté pour elles consiste donc bien à préserver leur capacité de différenciation face au secteur concurrentiel.



AUTEUR Colas Amblard
TITRE Docteur en droit,
avocat associé, cabinet NPS Consulting,
chargé d'enseignement à l'université
Jean-Moulin – Lyon 3

La part moyenne des recettes d'activité publiques et privées dans la structuration des ressources du secteur associatif est passée de 48,7 % à 60,6 % entre 2005 et 2011¹. Les prochaines études sur le sujet devraient confirmer encore un peu plus cette tendance lourde. Dès lors, comment les associations peuvent-elles continuer à maîtriser ce processus évolutif sans pour autant « perdre leur âme » ?

COMMENT ?

Dans un précédent article², il a été démontré que les associations disposaient d'une vraie légitimité pour vendre des prestations de

services ou des biens. Et, par conséquent, pour dégager des excédents qui, selon l'administration fiscale, sont le reflet « d'une gestion saine et prudente »³. Dans ces conditions, comment ces institutions sans but lucratif (ISBL) – selon un régime identique applicable aux fonds de

dotation et fondations – peuvent-elles conserver leur statut fiscal d'organisme non assujéti aux impôts commerciaux – impôt sur les sociétés (IS), taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et contribution économique territoriale (CET) – tout en continuant à développer des activités économiques, voire commerciales⁴ ?

Être hors champ
concurrentiel

À supposer que le critère de gestion désintéressée⁵ soit rempli (étape d'analyse n° 1 de la lucrativité des activités), il conviendra de se situer hors champ géographique concurrentiel (étape d'analyse n° 2). Autrement dit, dans une zone géographique concernée, l'administration appréciera « concrètement » la situation de l'ISBL « par rapport

à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, dans le même secteur »⁶.

Selon la doctrine fiscale, « l'appréciation de la concurrence ne s'effectue donc pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives, etc.) mais à l'intérieur de ces catégories. C'est à un niveau fin que l'identité d'activités doit être appréciée. Ainsi, les activités de tourisme s'adressant aux enfants ne présentent pas un caractère identique à celles qui s'adressent aux étudiants ou aux familles. De même, des compétitions de sports différents ne sont pas des spectacles comparables. Il n'y a pas non plus concurrence entre un organisme qui organise des spec- ●●●

1. V. Tchernonog, *Le Paysage associatif français – Mesures et évolutions*, Juris Éditions – Dalloz, 2^e éd., 2013, p. 162.

2. C. Amblard, *JA* n° 582/2018, p. 35.

3. *BOFiP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 630 ; v. dossier « Excédents et non-lucrativité – Le

bénéfice du doute », *JA* n° 580/2018, p. 17.

4. Sur la distinction entre activité économique et activité commerciale, v. *JA* n° 582/2018, p. 35, préc.

5. *BOFiP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 50 à 510.

6. *Ibid.*, § 530.

■ Préserver un statut d'organisme sans but lucratif est primordial pour la construction et l'optimisation du modèle économique associatif.

■ Pour cela, un examen en trois étapes permet de conclure à la lucrativité ou non des activités associatives réalisées.

●●● tacles de variétés musicales et un théâtre. Enfin, un organisme, lucratif ou non, dont l'activité consiste en l'enseignement d'une discipline sportive ne fait, *a priori*, pas de concurrence à un autre organisme qui se borne à donner en location le matériel nécessaire à l'exercice de ce sport. En définitive, la question qu'il convient de se poser est de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. Cet élément s'apprécie en fonction de la situation géographique de l'organisme »⁷.

Au moyen de différentes fiches techniques sectorielles publiées sous forme de rescrits, l'administration a explicité sa position dans certains domaines d'activité :

■ artistique et culturel : s'agissant des activités de création artistique⁸, il est par exemple précisé que dans des disciplines telles que les arts plastiques et les arts de la rue, du cirque, de la danse, de la musique et du théâtre, les activités associatives consistent principalement à produire des œuvres originales, expérimentales ou innovantes dans le cadre d'un projet culturel et artistique, et non à les exploiter commercialement. Elles sont donc en principe non concurrentielles. S'agissant de l'organisation d'un festival de musique⁹, la situation de concurrence s'appréciera en fonction de la notoriété des artistes accueillis, laquelle aura une incidence sur la définition du cadre régional, interrégional, voire national de l'action associative. Quant aux maisons des jeunes et de la culture (MJC)¹⁰, la zone géographique s'apprécie en fonction des publics, l'administration considérant que les jeunes disposent d'une faible capacité en termes de mobilité : les associations dont l'action sera prioritairement tournée vers cette population seront hors champ concurrentiel. Pour les autres, l'approche pourra être différente : dans les grandes villes, la zone géographique est la commune et les communes limitrophes ; dans les agglomérations urbaines, la zone d'influence de la MJC est son quartier d'implantation ;

■ formation professionnelle : pour les associations de formation professionnelle¹¹, le critère concurrentiel est apprécié « régionalement et par métiers » ;

■ éducatif : concernant l'organisation de voyages scolaires éducatifs¹², cette activité est actuellement considérée comme concurrentielle au niveau national. Il en va de même de l'organisation de classes et de séjours « découverte »¹³. S'agissant des associations réalisant des actions éducatives scolaires¹⁴ et de l'aide à la mise en œuvre d'actions

éducatives¹⁵, l'administration fiscale estimait en 2005 que ces actions n'étaient pas concurrentielles, sauf exception, et que s'il devait y avoir concurrence, celle-ci devait être appréciée au niveau local ;

■ accueil et loisirs pour enfants : pour la gestion de centres de loisirs sans hébergement¹⁶, l'activité est présumée concurrentielle s'il existe un ou plusieurs organismes du secteur lucratif gérant un centre de loisirs sans hébergement au niveau local. Il en va de même des activités de gestion de centres de vacances d'enfants ou d'adolescents¹⁷, mais la zone retenue pour cette activité s'étend à l'échelon national ;

■ sport amateur : les activités des associations sportives scolaires¹⁸, des associations sportives locales¹⁹ (cours et location de matériels sportifs) ainsi que des fédérations sportives²⁰ sont *a priori* exercées dans un cadre non concurrentiel ;

■ accueil des jeunes : les activités d'hébergement et de restauration des auberges de jeunesse adhérentes à la Fédération unie des auberges de jeunesse (FUAJ)²¹ ainsi que celles des centres internationaux de séjours appartenant à l'Ucrif (réseau auberges de jeunesses)²² sont réputées concurrentielles. Il en va de même des centres d'accueil de groupes de jeunes²³, même si l'administration indique qu'ils présentent des caractéristiques très particulières devant normalement conduire ces derniers vers la conclusion qu'ils sont non lucratifs.

En définitive, l'appréciation de l'étendue du périmètre du marché dépend principalement de la nature de l'activité : il a été vu que ce périmètre pouvait s'étendre au territoire national pour certaines activités, notamment dans le secteur du tourisme. Il peut s'agir de la région pour une association qui prend des chevaux en pension dans le Bois de Boulogne²⁴ en raison de la présence de nombreuses sociétés commerciales exerçant la même activité dans la région parisienne, ou encore des côtes bretonnes pour une association de plongée sous-marine basée à Carantec (Finistère)²⁵. Pour une association exploitant une boucherie musulmane dans la mosquée de Mulhouse²⁶, la zone de concurrence retenue est la commune parce qu'il existe d'autres boucheries halal dans la même ville. Un périmètre plus réduit (quartier) a même été retenu pour les associations sportives²⁷.

À première vue favorable aux associations, cette deuxième étape d'analyse recèle toutefois pour ce secteur une difficulté majeure : le développement de la commande publique (+ 73 % entre 2005 et

7. *Ibid.*, § 530 à 550.

8. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10 du 4 avr. 2018, § 150.

9. *Ibid.*, § 120.

10. *Ibid.*, § 130.

11. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40 du 4 avr. 2018, § 30.

12. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-

10-50-30-30 du 4 avr. 2018, § 50.

13. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20 du 12 sept. 2012, § 20.

14. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30, préc., § 30.

15. *Ibid.*, § 40.

16. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20, préc., § 30.

17. *Ibid.*, § 70.

18. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-30, préc., § 20.

19. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10, préc., § 110.

20. *Ibid.*, § 100.

21. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-20, préc., § 40.

22. *Ibid.*, § 50.

23. *Ibid.*, § 60.

24. CE 23 nov. 2001, n° 206850.

25. CE 13 févr. 2013, n° 342953.

26. TA Strasbourg, 10 nov. 2004, n° 99-3484.

27. *V. supra*.

28. V. Tchernonog, préc., p. 176.

29. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014,

■ Exercer des activités économiques tout en préservant leur statut fiscal de non-assujetties oblige les associations à se différencier du secteur concurrentiel.

2011²⁸) – dans la mesure où les cahiers des charges ne prévoient pas de clauses sociales²⁹, mais incluent une description précise d'un prix contractuel et du public bénéficiaire – a pour effet pervers d'étendre la zone de concurrence lorsque des sociétés commerciales disposent d'un accès identique aux ISBL pour répondre aux mêmes appels d'offres.

Se différencier de la concurrence

Une entreprise associative qui se situe dans le champ de concurrence avec le secteur commercial n'a pas nécessairement un caractère lucratif. Il conviendra d'analyser « finement » les conditions d'exercice de son activité de vente de prestations de services ou de biens (étape d'analyse n° 3) : seules sont considérées comme lucratives les associations qui exercent leurs activités dans des conditions identiques à celles des sociétés commerciales.

L'administration s'appuie sur la technique du faisceau d'indices comme méthode de comparaison, ce qui n'exclut pas certaines difficultés d'interprétation, les critères retenus pour examiner les modalités d'exercice des activités litigieuses étant les suivants (règle des « 4P » : produit, public, prix, publicité)³⁰ :

- l'utilité sociale de l'activité³¹ qui regroupe les critères du produit et du public ;
- les prix pratiqués ;
- les opérations de communication réalisées (publicité).

L'administration classe ces différents critères dans un ordre décroissant, les deux principaux critères étant ceux de l'utilité sociale et de l'affectation des excédents (critère intercalaire).

Selon la jurisprudence constante³², une association exerce son activité – économique – dans des conditions différentes des entreprises commerciales « soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins d'information du public sur les services qu'elle offre ».

Par conséquent, pour conserver son statut d'organisme sans but lucratif, une association à caractère économique doit constamment

se démarquer de ce qui se pratique sur le marché concurrentiel, et ce quel que soit le montant de son chiffre d'affaires réalisé à partir d'activités économiques d'utilité sociale. Pour cela, le secteur des ISBL, dans tous les domaines d'activité, est condamné à l'innovation permanente afin de toujours conserver une longueur d'avance sur le secteur concurrentiel.

POURQUOI ?

Préserver le statut d'organisme sans but lucratif est primordial pour la construction et l'optimisation du modèle économique associatif³³, et ce à bien des égards.

Premièrement, il permet à l'association de continuer à bénéficier de la franchise commerciale pour les activités – véritablement – lucratives accessoires qu'elle exerce, dans la limite de 62 250 euros par année civile pour 2018³⁴, voire de sectoriser³⁵ comptablement ces activités lorsqu'elles demeurent accessoires au regard des activités exonérées des impôts commerciaux. Deuxièmement, préserver un tel statut constitue le préalable indispensable pour que l'association puisse éventuellement envisager sa reconnaissance en qualité d'organisme d'intérêt général³⁶ : en effet, l'existence d'un secteur lucratif ne remet pas en cause la qualification d'organisme d'intérêt général d'une ISBL à condition que les dons sous forme de mécénat soient directement affectés au secteur non lucratif³⁷. Troisièmement, l'association pourra bénéficier de subventions publiques au titre des services d'intérêt économique général (SIEG) soit dans le cadre des seuils dits « de minimis »³⁸, soit, au-delà, lorsque les subventions sont reconnues comme étant compatibles avec le marché intérieur³⁹. Enfin, l'ISBL sera ainsi en droit de revendiquer son appartenance au secteur de l'économie sociale et solidaire (ESS)⁴⁰ et pourra bénéficier des soutiens financiers réservés à ce secteur.

La diminution des financements publics, si elle semble irrémédiable compte tenu de l'état d'endettement de la France, constitue une formidable opportunité pour les ISBL de faire évoluer leur modèle économique⁴¹. Mais encore faut-il que ces structures à but non lucratif réussissent à se convaincre que cette évolution est non seulement souhaitable, mais surtout possible, non pas dans le cadre d'une énième réforme hypothétique à venir, mais tout simplement en utilisant « toute la loi et rien que la loi » actuelle. ■

JO du 1^{er} août, art. 13.

30. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 570 et s.

31. C. Amblard, JA n° 546/2016, p. 24.

32. CE 1^{er} oct. 1999, n° 170289.

33. « Modèles socio-économiques – Un moteur hybride », JA n° 582/2018, p. 16 ;

« Modèles socio-économiques – Des racines

et des ailes », JA n° 563/2017, p. 15 ; « Modèles socio-économiques – Des modèles au top ? », JA n° 543/2016, p. 17 ; « Modèle économique – Le changement, c'est maintenant ! », JA n° 523/2015, p. 15 ; « Modèle économique – Face à l'usure, le sur-mesure », JA n° 503/2014, p. 16 ; « Modèle économique – Sur quel pilier danser ? », JA n° 483/2013, p. 16.

34. CGI, art. 206, 1 bis, art. 261, 7, 1^o, b) et art. 1447, II.

35. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 1^{er} avr. 2015, § 30.

36. CGI, art. 200 et 238 bis.

37. BOFIP-Impôts, BOI-IR-RICI-250-10-10 du 10 mai 2017, § 110.

38. Rég. (UE) n° 1407/2013 du 18 déc. 2013 ;

règl. (UE) n° 360/2012 du 25 avr. 2012.

39. CJCE 24 juill. 2003, aff. C-280/00 ; paquet « Almunia » : comm. n° 2012/C 8/02 du 11 janv. 2012, encadrement n° 2012/C 8/03 du 11 janv. 2012, décis. n° 2012/21/UE du 20 déc. 2011 et règl. UE n° 360/2012, préc.

40. L. n° 2014-856, préc.

41. C. Amblard, JA n° 525/2015, p. 37.