

ENTREPRISES
À BUT D'EMPLOI (EBE)ENTRE INSÉCURITÉ
ET ISOMORPHISME FISCAL

Les entreprises à but d'emploi (EBE) dans la mise en œuvre du dispositif « Territoires zéro chômeur de longue durée » (TZCLD) illustrent parfaitement les difficultés que rencontrent les associations relevant du périmètre de l'économie sociale et solidaire (ESS) pour identifier clairement le cadre fiscal dont elles relèvent. Cette étape s'avère pourtant décisive dans la recherche et la mise en œuvre de modèles socio-économiques adaptés et pérennes.



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

En légitimant les pratiques socio-économiques des associations – aux côtés des mutuelles, coopératives et entreprises solidaires d'utilité sociale (ESUS) –, la loi relative à l'ESS du 31 juillet 2014¹ a du même coup favorisé l'émergence d'une multitude de projets hybrides, complexes, toujours plus innovants et par conséquent difficiles à appréhender sur le plan fiscal.

ENTREPRISE À BUT D'EMPLOI

Présentation du dispositif TZCLD

Le dispositif TZCLD² repose sur le postulat de départ selon lequel « chacun a le droit de travailler et le droit d'obtenir un emploi »³, prin-

cipe énoncé dans le préambule de la Constitution de 1946. Dès lors, l'expérimentation se fonde sur trois constats permettant de penser qu'il est humainement et économiquement tout à fait possible de supprimer le chômage de longue durée à l'échelle des territoires :

- personne n'est inemployable : toutes celles et ceux qui sont durablement privés d'emploi ont des savoir-faire et des compétences qu'ils développent, à condition que le travail et l'emploi soient adaptés à chacun ;

- ce n'est pas le travail qui manque : c'est l'emploi, puisque de nombreux besoins de la société ne sont pas satisfaits ;

- ce n'est pas l'argent qui manque : puisque chaque année, le chômage de longue durée entraîne de nombreuses dépenses et manques à gagner que la collectivité prend en charge.

À la lumière de ce constat, l'idée du dispositif TZCLD est simple : il s'agit de rediriger les budgets publics issus des coûts de la privation d'emploi – estimés à 43 milliards d'euros chaque année⁴ – pour financer les emplois manquants tout en assurant de bonnes conditions de travail. Pour créer ces nouveaux emplois, l'État, les collectivités ainsi que différents organismes publics versent directement aux EBE une contribution au développement de l'emploi – 27 000 euros par emploi créé.

Qu'est-ce qu'un emploi supplémentaire ?

Un emploi est dit « supplémentaire » ou « complémentaire » car il ne doit pas concurrencer les emplois publics ou privés déjà existants sur le territoire et vient en soutien du tissu économique local. Dans ce dispositif, c'est le Comité local pour l'emploi (CLE) qui est le garant du respect de ce principe fondamental de non-concurrence propre au projet TZCLD. ●●●

1. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, JO du 1^{er} août ; dossier « Économie sociale et solidaire – Au nom de la loi », JA 2014, n° 506, p. 17.

2. L. n° 2020-1577 du 14 déc. 2020.

3. www.tzclld.fr > « Découvrir l'expérimentation » > « Les fondements ».

4. P. Valentin, *Le Droit d'obtenir un*

emploi, Chronique sociale, 2018 (étude réalisée en 2017 par ATD Quart Monde).

5. L. n° 2014-856, préc.

6. <https://etzclld.fr>.

7. DDH, art. 1 et 6 ; Const. 1958, art. 2.

8. *BOFiP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017.

9. *Ibid.*, § 570 à 710.

10. www.associations.gouv.fr > « Guide juridique et fiscal » > « La gestion de l'association » > « La fiscalité applicable aux associations » > « Les principes de l'impôt » : « Le système fiscal ne saurait favoriser les associations qui exercent des activités économiques dans les mêmes conditions que les entreprises commerciales, et ce afin

d'éviter des distorsions de concurrence. Ainsi, l'exercice, par une association, d'une activité entrant en concurrence avec des entreprises commerciales est-il considéré comme un des éléments permettant de supposer que l'association exerce une activité lucrative et qu'elle doit être soumise, à ce titre, aux impôts commerciaux. »

■ Une entreprise à but d'emploi fait partie de l'ESS et a pour objet la production d'emplois dits « supplémentaires ».

■ Un emploi supplémentaire ne concurrence pas les emplois déjà existants mais vient en soutien du tissu économique local.

●●● Qu'est-ce qu'une EBE ?

Une EBE est obligatoirement une entreprise de l'ESS⁵ dont l'objet social est la production d'emplois supplémentaires via le Fonds d'expérimentation territoriale contre le chômage de longue durée (ETCLD)⁶. Leur fonction première consiste à produire, sur proposition du CLE, des emplois adaptés aux personnes par l'embauche au sein d'une EBE. Ces personnes se voient ainsi proposer un contrat de travail à durée indéterminée (CDI) sur la base minimale du salaire minimum de croissance (Smic) garanti.

Un statut fiscal à géométrie variable ?

Sur les treize premières EBE conventionnées dans le cadre du dispositif TZCLD, huit sont des associations, quatre des sociétés coopératives d'intérêt collectif (SCIC) et une est une entreprise solidaire d'utilité sociale (ESUS). Parmi ces huit associations, certaines sont fiscalisées entièrement, d'autres le sont partiellement ou pas du tout. Une telle disparité n'est pas satisfaisante car elle est contraire au principe d'égalité devant l'impôt⁷ qui exige que des contribuables placés dans des situations identiques soient normalement traités de manière identique par la loi.

À LA RECHERCHE DU STATUT FISCAL DES EBE

Quelles perspectives fiscales pour les EBE ?

En apparence, et si l'on s'en tient strictement au régime général de la fiscalité associative⁸, les EBE semblent pouvoir difficilement échapper aux impôts commerciaux. Dès lors, ces associations devront être en capacité de démontrer que les activités qu'elles exercent se distinguent des conditions normales du « marché » en application de la règle des « 4P »⁹. Or, le respect des critères de « public » et de « prix » demeure aléatoire et incertain. En application du principe de réalisme du droit fiscal¹⁰, ce n'est donc pas sur ce régime général que les EBE pourront espérer conserver de façon durable et sécurisée leur statut d'association – globalement – non assujettie. D'autres EBE ont fait le choix de soumettre une partie seulement de leurs activités aux impôts, celles réalisées au bénéfice d'entreprises, grâce à la sectorisation¹¹. Mais, là encore, cette solution n'est pas satisfaisante : en premier lieu, parce que tout recours

à la technique de sectorisation comptable suppose que les activités lucratives « soi[en]t dissociables de l'activité principale non lucrative »¹² ; en second lieu, parce que les activités supposément non lucratives – réalisées au profit des particuliers – doivent en tout état de cause demeurer prépondérantes. Deux conditions difficiles, voire impossibles à remplir dans la durée pour les EBE.

Faut-il assujettir les EBE aux impôts commerciaux ?

Certaines associations à caractère économique¹³, à l'instar des EBE, décident quasi automatiquement, c'est-à-dire dès leur création, de basculer vers l'assujettissement global aux impôts commerciaux : quelques fois, une telle décision s'explique en raison de l'importance des investissements et de la faculté offerte en matière de récupération de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ; d'autres fois, par un manque de maîtrise des règles fiscales applicables aux associations ou par simple réflexe isomorphe¹⁴. En faisant ce choix, les associations contribuent non seulement à brouiller les repères entre l'ESS et le secteur concurrentiel, mais également à banaliser l'action spécifique de ces entreprises « socialement intéressées »¹⁵.

SÉCURISER ET OPTIMISER LE MODÈLE SOCIO-ÉCONOMIQUE DES EBE

L'exemple des EBE dans le cadre du dispositif TZCLD illustre parfaitement les difficultés d'application de la fiscalité associative depuis la réforme du 15 septembre 1998¹⁶ ; aussi et surtout – et cela n'en constitue pas moins un paradoxe –, il montre à quel point la démarche d'adaptation du statut fiscal des associations relevant de l'ESS constitue une étape incontournable dans la recherche et la mise en œuvre d'un modèle socio-économique sécurisé et adapté à chacune d'entre elles.

Sécuriser

À ce stade, deux étapes doivent impérativement être respectées.

Adopter un statut juridique adéquat. Cette première étape doit permettre d'identifier – en fonction d'un certain nombre de paramètres (motivation des fondateurs, nature économique de

11. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018.

12. *Ibid.*, § 140.

13. C. Amblard, « Activités économiques et commerciales des associations », *Lamy associations*, étude 246, sept. 2019.

14. B. Enjolras, « Association et isomorphisme institutionnel »,

Recma n° 261, 1996, p. 68 et s.

15. C. Amblard, *La Gouvernance des entreprises associatives*, Juris éditions – Dalloz, coll. « Hors-série », août 2019, n° 432, p. 194 et s.

16. Instr. du 15 sept. 1998, BOI 4 H-05-98.

17. CGI, art. 206, 1 ; BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-20-20 du 12 sept. 2012.

18. Décr. n° 2002-241 du 21 févr. 2002, art. 3, I, al. 2.

19. CGI, art. 209, VIII : la part des excédents mis en réserves impartageables est déductible de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

20. L. n° 47-1775 du 10 sept. 1947, art. 19 *nonies*, al. 1^{er}.

21. L. du 1^{er} juill. 1901, art. 1^{er}.

22. LPF, art. L. 80 A et L. 80 B.

23. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 720 à 760.

24. CGI, art. 206, 5.

25. Cons. const., décis. n° 79-107 DC

du 12 juill. 1979, *RD publ.* 1979. 1726 ; CE 10 mai 1974, D. 1975. 393, note P. Tede-

■ L'enjeu pour les entreprises à but d'emploi est d'identifier le cadre fiscal dont elles relèvent.

■ Cette identification est décisive dans la recherche et la mise en œuvre de modèles socio-économiques adaptés et pérennes.

projet, etc.) – le statut juridique d'entreprise ESS le mieux adapté. Lorsque le choix se portera sur la SCIC, l'assujettissement sera automatique¹⁷ même si, en raison de leur utilité sociale¹⁸, d'autres avantages fiscaux¹⁹ peuvent continuer à bénéficier à ces entreprises à « lucrativité limitée »²⁰; à l'inverse, si le choix se porte sur l'association, alors il importera de déterminer avec précision le régime fiscal auquel peuvent prétendre ces entreprises à « but non lucratif »²¹ en tenant compte des spécificités développées par chacune d'entre elles.

Revendiquer un statut fiscal adapté. Cette seconde étape pourrait consister, s'agissant des EBE, à revendiquer – par un rescrit administratif²² – le régime fiscal spécifique des associations dont l'objet même est d'« aider les personnes défavorisées en leur permettant d'exercer une activité professionnelle et en commercialisant sur le marché leurs produits ou leurs prestations »²³. Il leur garantirait de ne pas être soumises aux impôts commerciaux dès lors que les conditions suivantes seraient remplies :

■ l'organisme a pour objet l'insertion ou la réinsertion économique ou sociale de personnes, qui ne pourrait être assurée dans les conditions du marché ;

■ l'activité ne peut pas être exercée durablement par une entreprise lucrative en raison des charges particulières (en tenant compte néanmoins du niveau éventuellement faible des rémunérations) rendues nécessaires par la situation de la population employée (adaptations particulières des postes de travail, productivité faible, etc.) ;

■ les opérations en principe lucratives sont indissociables de l'activité non lucrative, en contribuant par nature et non pas seulement financièrement à la réalisation de l'objet social de l'organisme.

En définitive, les EBE semblent parfaitement en droit de revendiquer ce statut fiscal particulier, dont relèvent par ailleurs les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) ainsi que les associations intermédiaires²⁴. En effet, pour ces EBE, il ne s'agit pas tant de bénéficier d'un statut privilégié, mais d'un régime d'exception fondé sur le principe de discriminations positives²⁵ car il est incontestable que « la réalisation de la même activité, dans les mêmes conditions, ne pourrait pas être rentable si elle était soumise aux conditions normales du marché en raison des surcoûts occasionnés par l'emploi de personnes handicapées »²⁶. Or, tel est précisément le cas

puisque, « au 1^{er} juillet 2020, ce sont 175 personnes en situation de handicap, représentant 148,89 équivalents temps plein (ETP), qui étaient en poste dans une EBE. Cela représentait 22,73 % de l'ensemble des salariés sortis de la privation d'emploi et embauchés par une EBE. À titre de comparaison, ils étaient, en juin 2019, 158 salariés (121,34 ETP) pour 21,24 % des salariés conventionnés »²⁷. Dans certaines EBE, cette proportion peut même grimper jusqu'à 43 %.

Optimiser

De ce point de vue, plusieurs approches sont envisageables.

Diversification des ressources. Si l'on reprend l'exemple de l'EBE, cela se traduira concrètement par la rédaction de statuts lui permettant de disposer d'un large éventail de ressources, à la fois publiques (subventions, aides versées par le Fonds ETCLD, etc.) et privées (vente de prestations ou de biens, cotisations, libéralités²⁸, etc.), tout en bénéficiant du régime de mécénat²⁹. En revanche, ni les EBE organisées sous forme de SCIC³⁰, ni les associations globalement assujetties aux impôts commerciaux³¹ ne pourront bénéficier de ce régime fiscal de faveur.

Mutualisation de moyens. Pour cela, il conviendra d'appliquer strictement les conditions posées à l'article 261 B du code général des impôts (CGI) étant entendu qu'à compter du 1^{er} janvier 2023, seuls pourront être exonérés les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués de personnes (morales) exerçant une activité d'intérêt général exonérée de TVA³². Or, sont précisément reconnues d'intérêt général les structures en faveur de l'insertion professionnelle de salariés rencontrant des difficultés³³.

Affectation des excédents. En définitive, s'il est courant de dire à propos des entreprises de l'ESS que « statut ne vaut pas vertu »³⁴, il n'empêche que le choix du statut d'association à but non lucratif³⁵ garantit que la totalité des excédents éventuellement dégagés sera réinvestie dans le projet collectif. Cela n'est pas anodin ni rédhitoire puisqu'il sera toujours possible pour les EBE, créées sous l'empire de la loi 1901, d'envisager leur transformation ultérieure en coopérative³⁶. ■

schl : « la règle de l'égalité de traitement des divers intéressés n'interdit pas les discriminations entre les différentes catégories de personnes se trouvant dans des situations différentes ».

26. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 740.

27. Agefiph, TZCLD, ETCLD, « Organi-

sation de collectifs de travail inclusifs – Analyse de l'impact de l'expérimentation Territoires zéro chômeur de longue durée », févr. 2021, p. 11.

28. L. du 1^{er} juill. 1901, art. 6.

29. BOFIP-Impôts, BOI-IR-RICI-250-10-20-10 du 10 mai 2017, § 80.

30. BOFIP-Impôts, BOI-RES-BIC-

000076 du 17 févr. 2021.

31. CGI, art. 238 bis.

32. CGI, art. 261, 4 (à l'exception du 10°) et art. 261, 7.

33. BOFIP-Impôts, BOI-IR-RICI-250-10-20-10, préc., § 80.

34. C. Amblard, « Statut ne vaut pas vertu, oui mais... », institut-isbl.fr, 30 avr. 2018.

35. C. Amblard, « But non lucratif : un concept incontournable encore mal appréhendé par les associations », institut-isbl.fr, 26 juill. 2020.

36. L. n° 47-1775, préc., art. 28 bis.