



HAL
open science

”L’assujettissement des associations à la TASCOM: de l’oasis au mirage fiscal”, note ss TA Lyon, 19 nov. 2019, Association Oasis d’Amour, n° 1808848, Revue de jurisprudence ALYODA, Association lyonnaise de droit administratif, mai 2020, n° 2

Christophe Testard

► **To cite this version:**

Christophe Testard. ”L’assujettissement des associations à la TASCOM: de l’oasis au mirage fiscal”, note ss TA Lyon, 19 nov. 2019, Association Oasis d’Amour, n° 1808848, Revue de jurisprudence ALYODA, Association lyonnaise de droit administratif, mai 2020, n° 2. Revue ALYODA: Revue de jurisprudence de la Cour administrative d’appel de Lyon et des tribunaux administratifs de son ressort, 2020, n° 2. hal-02561891

HAL Id: hal-02561891

<https://uca.hal.science/hal-02561891v1>

Submitted on 4 May 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

L'assujettissement des associations à la TASCOM : de l'oasis au mirage fiscal

T.A. Lyon – 6^e chambre – N° 1808848 – 19 novembre 2019 – Association Oasis d'Amour – C+

Note de Christophe Testard

Professeur des universités

à l'Université Clermont Auvergne (CMH – EA 4232)

Saisi par une association venant en aide aux personnes dans le besoin, à travers notamment une activité d'épicerie sociale, le Tribunal administratif de Lyon se prononce sur la question de savoir si cette activité doit être assujettie à la taxe sur les surfaces commerciales. Appliquant littéralement les critères définis par le législateur, tenant à la réalisation d'une activité de vente au détail, à une surface minimale de vente et à un chiffre d'affaires annuel minimal, le juge de première instance devait considérer qu'une telle activité est assujettie à la taxe, sans que ne puisse y faire obstacle ni le caractère désintéressé de sa gestion, ni ses conditions particulières d'exercice. La gestion de l'activité par une association est ainsi sans incidence, la TASCOM n'obéissant pas au même champ d'application que les impôts commerciaux.

Dans un contexte social marqué par une interrogation sur la légitimité du système fiscal (v. Bouvier (M.), *L'impôt sans le citoyen*, LGDJ, 2019), les voies de la conciliation entre le réalisme du droit fiscal et la raison d'être des impositions sont plus que jamais escarpées. Saisi au contentieux, c'est le juge administratif qui se trouve être le gardien d'un équilibre délicat, comme le révèle l'affaire jugée par le Tribunal administratif de Lyon, le 19 novembre 2019, Association Oasis d'Amour, n° 1808848.

L'association Oasis d'Amour a fait l'objet d'une vérification de comptabilité couvrant la période du 1^{er} janvier 2014 au 31 décembre 2015, à la suite de laquelle elle a reçu deux propositions de rectification lui signifiant son assujettissement à la taxe sur les surfaces commerciales (ci-après TASCOM), pour un montant de 22 752 euros de cotisations supplémentaires, assorties de pénalités. L'administration fiscale devait en effet considérer que l'exercice par l'association, dans un local situé à Vaux-en-Velin, d'une activité de vente au détail de produits frais et secs, de vêtements, de produits de parapharmacie-hygiène, de produits pour bébés et de linge de maison emportait assujettissement à ladite imposition.

En demandant la décharge de ces cotisations supplémentaires devant le juge administratif de première instance, l'association n'entendait ainsi rien moins que poser la question du champ d'application de la TASCOM.

Le contentieux de cette imposition se concentre régulièrement sur son champ d'application (pour des exemples récents [C.A.A. Lyon, 5^e ch., 28 sept. 2017, SARL Zara, n° 16LY01038](#) ; [C.E., 24 oct. 2018, Min. de l'Action et des Comptes publics, n° 419362, Lebon T. p. 362](#) ; [C.E., 23 janv. 2020, Soc. Distribution Sanitaire Chauffage, n° 423238, au Lebon T.](#)). Pourtant, la question de l'assujettissement d'une association semble inédite, du moins l'on n'en trouve pas trace dans la jurisprudence, y compris sous l'ancienne dénomination de la TASCOM, comme taxe d'aide au commerce et à l'artisanat. Ce caractère

inédit ne manquera pas d'étonner, tant on sait l'activité des associations soumise aux contraintes commerciales, qu'elles soient d'ordre concurrentiel ou fiscal. Ces dernières ne sont pas nouvelles : elles avaient déjà justifié à la fin des années 1990 une mission, confiée à Guillaume Goulard, membre du Conseil d'État, et visant, selon le titre même du rapport remis, à « [Clarifier le régime fiscal des associations](#) ». L'enjeu, qui ressort d'ailleurs en filigrane du jugement ici commenté, tient bel et bien à la recherche d'un équilibre, qui n'est pas seulement théorique, entre protection des activités des associations et évitement des distorsions de concurrence, mais aussi de protection des recettes publiques.

Mais s'agissant du régime des associations vis-à-vis de la TASCOTM, le caractère inédit de la question s'explique sans doute par la clarté, au moins apparente, des critères d'assujettissement à cette imposition, qui penche en faveur de la position de l'administration fiscale, validée par le tribunal administratif (I). La raison d'être de la TASCOTM devrait toutefois faire douter de cette clarté apparente (II).

I. – La clarté apparente des critères d'assujettissement à la TASCOTM

Selon les dispositions de l'[article 3](#) de la loi du 13 juillet 1972 *instituant des mesures en faveur de certaines catégories de commerçants et artisans âgés*, qui constituent toujours le fondement de la TASCOTM, trois critères cumulatifs d'assujettissement sont fixés :

- être un établissement de commerce de détail ;
- disposer d'une surface de vente supérieure à 400 mètres carrés ;
- avoir un chiffre d'affaires annuel supérieur à 460 000 euros.

Si les deux dernières conditions n'étaient pas véritablement en débat en l'espèce, l'association Oasis d'Amour les remplissant de fait (§. 10 et 11), la nature même de la requérante a logiquement porté le débat sur la notion d'établissement de commerce de détail. Car la loi de 1972 évoque précisément les « *magasins de commerce de détail (...) quelle que soit la forme juridique de l'entreprise qui les exploite* ». Il balaie ainsi rapidement toute hésitation sur l'influence du critère organique – le seul statut d'association ne saurait exclure l'assujettissement à la TASCOTM – mais il ouvre considérablement le champ des possibles en faisant le choix d'un critère matériel : c'est l'activité de l'entreprise qui compte, et plus précisément l'exercice de commerce en détail.

Fort à propos, l'association se défendait en arguant qu'elle n'est ni une entreprise, ni une entreprise commerciale, ni ne réalise d'actes de commerce, au regard de son objet. Il n'est pas inutile de rappeler que ce dernier est, selon le site internet même de l'association, d'aider toute personne en détresse, d'offrir de l'aide, de contribuer à travailler à la vie matérielle, physique, sociale et morale des personnes. À ce titre, elle exerce notamment, et sans que cela ne puisse être nié, une activité de vente de divers produits, de première nécessité, dans le cadre d'une épicerie sociale (l'association en exploite quatre, mais seule celle de Vaulx-en-Velin était ici concernée). Bien que ces ventes se fassent à des prix symboliques – ce qui n'est pas non plus contesté par l'administration ou le juge – il n'en fallait pas davantage, selon le Tribunal administratif, pour justifier la qualification de magasin de commerce de détail au sens de la loi de 1972. Les juges relèvent en effet que l'association réalise une activité d'achat et de revente de produits, les seuls achats représentant sur une année plus de 200 000 euros. La condition de réalisation d'actes de commerce, au sens de l'[article L. 110-1](#) du Code de commerce est donc remplie, ce qui mène à son terme le chemin de l'assujettissement à la TASCOTM.

Ce faisant, le juge administratif ne fait que conforter « *le pouvoir "attractif" de la TASCOM* » (Erstein (L.), « La TASCOM traque l'e-boutique », *JCPA*, 2020, n° 12, act. 167), lequel est incontestablement lié au caractère implacable de ses critères d'assujettissement. On ne peut pourtant pas demeurer insensible aux arguments de l'association requérante, laquelle a tenté, en vain, de placer le débat sous l'angle de la spécificité des activités d'une telle structure : il n'est pas certain qu'une telle argumentation ne rencontre pas la raison d'être de la TASCOM.

II. – Le doute permis par la raison d'être de la TASCOM

S'il fallait résumer les arguments de l'association Oasis d'Amour, ceux-ci plaident en faveur de la prise en compte non seulement de sa nature juridique d'association, mais aussi du caractère désintéressé de sa gestion, ainsi que des conditions particulières d'exercice de son activité. Le texte de la loi de 1972 n'offrait aucune chance de succès, on l'a dit, au premier argument : la « *forme juridique* » du contribuable est sans incidence sur l'assujettissement à la TASCOM.

En revanche, mettre l'accent sur le caractère désintéressé de la gestion et les conditions d'exercice de l'activité relevait d'une certaine logique, qui n'a pas échappé au conseil de l'association et qui irrigue précisément les impôts commerciaux. On sait en effet que le champ d'application des impôts commerciaux tels que la taxe sur la valeur ajoutée ([art. 261 CGI](#)) et, par liaison conséquente, l'impôt sur les sociétés ([art. 207 CGI](#) ; [C.E., Ass., 30 nov. 1973, Association Saint-Luc, Clinique du Sacré-Cœur, n° 85598, Lebon p. 680](#)) et la cotisation foncière des entreprises ([art. 1447, II CGI](#)), prévoit une exonération des activités exercées par les organismes sans but lucratif qui présentent un caractère social, sous réserve de deux conditions : une gestion désintéressée et des conditions d'activité différentes de celles d'une entreprise concurrente ([C.E., 9 juil. 1986, Association familiale et de prévoyance sociale, n° 39350, 39351 et 39352, au Lebon](#) ; [C.E., 8 mars 2002, Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, n° 207941, Lebon T. p. 684](#)).

Le tribunal administratif devait expressément rejeter l'application à la TASCOM de cette logique commune aux impôts commerciaux : ni le caractère désintéressé de la gestion, ni l'exercice de l'activité dans des conditions distinctes d'une entreprise concurrente n'a été jugé avoir une incidence sur le champ d'application de l'imposition. La lecture des conclusions du rapporteur public nous apprend que le tribunal a entendu dénier précisément la nature commerciale de la TASCOM. Mme Caron rappelle en effet que ce qui a motivé la création de la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat, ancêtre de la TASCOM, était de favoriser le maintien ou l'implantation de commerces en centre-ville en faisant financer le régime d'indemnité de départ des commerçants et artisans par les enseignes de la grande distribution (justifiant les critères de superficie et de chiffre d'affaires). Mais cette finalité a disparu dans la mesure où le produit de la taxe a été d'abord affecté au budget général de l'État et, depuis la loi de finances pour 2011, aux budgets communaux. Mme Caron considère ainsi que le produit de la taxe n'étant plus affecté, son lien avec l'activité des petits commerces est rompu : seule l'exploitation d'un commerce de détail compterait désormais.

Ce serait donc la « philosophie » de l'impôt, sa « raison d'être », qui constitueraient les clés d'interprétation de son champ d'application. La méthode est particulièrement intéressante et pertinente, qui plus est dans un temps où les interrogations sur la légitimité de notre système fiscal se font pressantes. Mais le résultat auquel parviennent le rapporteur public et la formation de jugement infuse-t-il nécessairement de cette méthode ? Il ne nous

paraît pas en effet totalement évident que la TASCOM, malgré son changement de dénomination et surtout son rattachement au budget général de l'État puis des communes, soit totalement déconnectée de l'activité des contribuables qu'elle assujettit, aussi bien dans son champ que dans son « esprit ».

Un certain nombre d'éléments tenant à la définition du champ d'application de la TASCOM plaident en effet toujours, selon nous, pour la prise en compte de la nature de l'activité exercée par l'entreprise prétendument assujettie. En effet, comment ne pas interpréter les conditions de surface minimale – 400 mètres carrés – et de chiffre d'affaires minimal – 460 000 euros, ce n'est pas rien ! – comme ciblant une certaine catégorie de contribuables ? On pense bien évidemment aux « grandes surfaces » dont on sait la concurrence qu'elles livrent, au moins en centre-ville, aux commerçants de proximité. Certes on objectera, et les faits de l'espèce en sont un parfait exemple, que ces deux critères ne caractérisent pas nécessairement une grande surface au sens courant du terme : l'association Oasis d'Amour remplissait elle-même largement ces deux critères et on peut difficilement la suspecter de livrer une concurrence déloyale au petit commerce, dès lors qu'elle n'intervient pas dans les mêmes conditions.

Reste alors l'esprit du texte, lequel ne saurait être ignoré par l'administration fiscale lorsqu'elle interprète le champ d'application d'une imposition. Et là encore, on ne voit pas en quoi le rattachement au budget général de l'État du produit de la TASCOM ou son changement de dénomination auraient pu avoir une quelconque incidence. Comme l'évoque expressément d'ailleurs le rapporteur public, le Conseil constitutionnel a rappelé « *qu'en instituant une taxe sur les surfaces commerciales, le législateur a entendu favoriser un développement équilibré du commerce ; qu'il a pour ce faire choisi d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative* » ([C.C., 18 oct. 2010, Fédération pour l'urbanisme et le développement du commerce spécialisé et a., n° 2010-58, §. 5](#)). Cet objectif poursuivi par le législateur – et l'on ne parle même plus ici de l'esprit du texte – ne devait-il pas conduire à tenir compte de l'activité de l'association Oasis d'Amour pour l'exclure du champ de la TASCOM ? Car il est bien évident qu'une épicerie commerciale, qui ne vend que certains produits de première nécessité, invendus par les grandes surfaces, à des prix « symboliques » et à des familles dans le besoin, n'est pas une menace pour le développement équilibré du commerce : elle en est au contraire le curseur, pour des consommateurs qui précisément n'y ont pas accès dans des conditions normales. C'est la liaison opérée par le tribunal administratif entre « acte de commerce » au sens du Code de commerce et « commerce de détail » au sens de la loi de 1972 qui aurait pu permettre de fonder le rejet de l'assujettissement : on aurait pu tout autant retenir une interprétation autonome de la notion de « commerce de détail » au sens des dispositions sur la TASCOM et considérer, à l'instar des impôts commerciaux, que c'est l'exploitation commerciale qui fait l'acte de commerce et emporte – ou non – assujettissement.

Certes on rétorquera, à raison, que l'assujettissement décidé par l'administration fiscale et le juge administratif se fonde sur le silence – les lacunes ? – de la loi qui, en matière de TASCOM, n'a pas prévu d'exonération pour les organismes non-lucratifs, contrairement aux impôts commerciaux. Reste que cette décision d'assujettissement a pour effet de créer une rupture d'égalité, à rebours, entre entreprises commerciales et associations : car si les premières peuvent répercuter le coût de l'impôt sur leurs prix de vente, les secondes voient ce coût reposer sur leur budget de fonctionnement. L'imposition manque donc ici son objectif de neutralité, en étant défavorable aux associations, pour un gain de recettes fiscales qui relève très largement du mirage.

Mots-clefs : **Fiscalité** – TASCOM – champ d'application – association – critères d'assujettissement – actes de commerce