

LUCRATIVITÉ  
ET CONCURRENCETIERS-LIEUX :  
ANALYSE D'UN  
RESCRIT

Depuis plusieurs décennies, les tiers-lieux se développent. Ils ont comme support juridique aussi bien les statuts de la société commerciale que ceux de l'association loi 1901. Leur situation fiscale est ainsi hétérogène<sup>1</sup>. Examen du cas particulier d'une association porteuse d'un tiers-lieu en milieu rural et du traitement de la question de la lucrativité, ou non, de ses activités par l'administration fiscale.



AUTEUR **André Bernard**  
TITRE Expert-comptable honoraire,  
consultant en économie sociale et solidaire

Que l'on parle d'espaces associant des activités telles que du *coworking*, de la réparation sous forme de *fab lab*<sup>2</sup>, du recyclage ou de la vente de produits d'occasion sous forme de ressourcerie, de l'alimentation sous forme de restaurant associatif ou d'épicerie solidaire, des activités culturelles ou encore numériques, les tiers-lieux fleurissent depuis quelques années<sup>3</sup>. Ces espaces séduisent par leur capacité à susciter la créativité des acteurs sur un territoire pour construire ou réhabiliter des espaces, répondre à des besoins nouveaux de la population en proposant des services marchands et/ou non marchands et favoriser le lien social et la convivialité en

attirant sur un même lieu des acteurs qui, habituellement, ne se croisent pas ou peu. Créer un tiers-lieu est toujours la résultante d'un processus de coopération qui repose d'abord sur une communauté d'acteurs et sur l'identification des besoins au plus près des habitants pour tenter d'y répondre d'une manière sobre et résiliente. Le tiers-lieu devient un outil de mise en coopération des acteurs en créant les conditions du faire-ensemble sur un territoire. Il peut également s'insérer dans un projet de territoire en travaillant en coopération avec les collectivités à l'articulation des politiques publiques et des initiatives de transition émergeant sur un bassin de vie.

QUELLE FISCALITÉ POUR  
LES TIERS-LIEUX PORTÉS  
PAR DES ASSOCIATIONS ?

Face à ces nouveaux enjeux portés par des partenaires locaux, les questions sur le statut juridique, support de l'activité du tiers-lieu, se posent<sup>4</sup>. Une majorité de ceux-ci sont constitués sous statut associatif<sup>5</sup>. Ce modèle présente de nombreux avantages lors de la création et la souplesse nécessaire pour associer différents partenaires. Mais, sur le plan fiscal, la difficulté est évidente car, parmi les activités, certaines peuvent être qualifiées de lucratives. La nécessité de recourir à une demande de rescrit peut s'avérer utile pour éviter toutes surprises ultérieures<sup>6</sup>.

## L'ASSOCIATION SIMONE...

Depuis 2015, l'association Simone<sup>7</sup> rassemble des habitants et des artistes dans l'esprit d'un tiers-lieu autour de trois champs d'action : le champ artistique et culturel, les services aux habitants et l'expérimentation économique et sociale. Elle est installée dans les

1. La situation fiscale des associations est à examiner au regard des critères développés dans le *BOFIP-Impôts* : BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10 du 23 mars 2022, § 1 à 70.

2. En français, « labora-

toires de fabrication ».

3. Dossier « Tiers-lieux – Portes ouvertes », JA 2022, n° 655, p. 15.

4. JA 2022, n° 655, p. 22, étude G. Russo *in* dossier préc.

5. Environ 62 % ; JA 2022, n° 655, p. 22, préc.

6. Dossier « Rescrits fiscaux – Ça passe ou ça casse ! », JA 2021, n° 634, p. 17.

7. [www.simone.camp](http://www.simone.camp).

■ L'analyse de la situation de concurrence de chacune d'elles doit se faire au plus près de la réalité des actions.

■ La doctrine administrative doit être respectée de façon rigoureuse dans le cadre de la procédure de rescrit.

anciennes usines de bottes Le Chameau<sup>8</sup>, à Châteauvillain, en milieu rural, dans le département de la Haute-Marne. Labellisée « fabrique de territoire » depuis 2020, elle accueille des résidences d'artistes, des ateliers de proximité avec les habitants (paniers bios, marché de producteurs locaux, vide-dressing, point relais de librairies, café associatif, cantine, espace de *coworking*, etc.) et s'engage avec un collectif d'associations locales d'accueil de personnes en difficulté et d'insertion sociale dans la conception d'un projet artistique, de même que dans la mise en place d'actions autour de la transition numérique adaptées aux différents publics. L'ambition de l'association Simone est ainsi de restaurer du lien social et de construire des ponts entre les publics au-delà des frontières socioculturelles et du clivage des générations. Elle a le soutien de l'État, de la direction régionale des affaires culturelles (DRAC), du conseil régional, du conseil départemental, de la communauté de communes et des associations locales. L'expérience engagée par l'association Simone fait l'objet d'une fiche de retours d'expérience du développement territorial par l'Avise<sup>9</sup>.

### ... ET SA SITUATION FISCALE

Souhaitant pouvoir délivrer des reçus fiscaux pour les dons et le mécénat<sup>10</sup>, l'association a déposé une demande de rescrit<sup>11</sup>... qui a essuyé le refus de l'administration fiscale, bien que le tiers-lieu présente un caractère social aux côtés d'activités économiques et culturelles. Selon son argumentation, « malgré les aspects de valorisation du bien-vivre ensemble, le développement social et économique d'un territoire en difficulté et l'investissement des services de l'État dans la dynamique de création du tiers-lieu, il apparaît que les activités de librairie, de production artistique, café associatif, cantine, vide-dressing, marché de producteurs locaux, *coworking*, ateliers d'éveil artistique payants avec des prix pratiqués non différenciés en fonction de la situation sociale des bénéficiaires des services, sont toutes des activités lucratives, par nature, économiques »<sup>12</sup>. Celles-ci

“ Face aux nouveaux enjeux portés par les partenaires locaux, les questions sur le statut juridique, support de l'activité du tiers-lieu, se posent ”

sont majoritaires et entrent en concurrence avec des entreprises commerciales. L'intérêt général n'est pas démontré, et l'association ne peut délivrer des reçus pour les dons et mécénats qu'elle reçoit.

### UNE MAUVAISE APPLICATION DE LA DOCTRINE FISCALE

Comme le prévoit la procédure de rescrit, un second examen est possible devant le collège territorial compétent. L'association s'est engagée dans cette demande pour faire reconnaître que ses activités principales sont non lucratives.

L'administration fiscale ne respectait pas sa doctrine sur deux points : l'examen, activité par activité, des critères de concurrence<sup>13</sup>, d'une part, et la prise en compte de sa propre doctrine pour certaines d'entre elles, d'autre part.

### Non-respect de la démarche en trois étapes

Si, au cas particulier, le caractère de la gestion désintéressée de la première étape était respecté<sup>14</sup>, il convenait d'examiner, activité par activité, les critères de concurrence au plus « fin » de l'analyse et au regard de l'environnement local. Et, en particulier, le fait de constater la non-différenciation des tarifs suivant le public concerné – un des critères de la troisième étape de l'analyse, dite « règle des "4P" »<sup>15</sup> – ne saurait dispenser d'une analyse de la concurrence à la deuxième étape.

### Non-prise en compte de la doctrine administrative

S'il n'est pas contestable que les activités de librairie, café associatif, cantine, vide-dressing, marché de producteurs locaux, *coworking* puissent entrer en concurrence, par nature, avec des acteurs locaux du secteur lucratif, il n'en est pas de même de certaines des ●●●

8. Fermé en 2011, le site est ensuite acquis par la communauté de communes des Trois Forêts qui crée une zone d'activités économiques et artistiques (ZAEA).

9. Avise, « S'appuyer sur l'ESS pour

revitaliser son territoire », mars 2022.

10. CGI, art. 200 et 238 bis.

11. LPF, art. L. 80 C.

12. Extrait du rescrit du 13 oct. 2021 adressé à l'association Simone.

13. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10 et s., préc., § 10 et s.

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

15. *Ibid.*, § 570 et s.

●●● autres activités – principales pour l'association Simone – que sont la production et la création artistiques ainsi que les ateliers d'éveil artistique. Bien qu'au cœur de l'action de l'association Simone, ces deux activités n'ont pas fait l'objet, non plus, d'une analyse détaillée pour examiner si les dispositions de la fiche technique de l'administration fiscale consacrée aux associations de création artistique<sup>16</sup> pouvaient s'appliquer.

### ARGUMENTATION DE L'ASSOCIATION SIMONE

Selon les termes de la fiche technique, dès lors que l'association « développe et organise autour de la production artistique un projet éducatif et d'action culturelle clairement identifié en direction de populations spécifiques [...] de zones rurales sous-équipées et mal pourvues en offre culturelle et artistique »<sup>17</sup>, l'activité est jugée non lucrative. Les circonstances particulières de l'exercice des activités de l'association Simone permettaient largement de satisfaire ces conditions au regard, entre autres, des conventions de financement venant de la puissance publique. Dans une année 2020 difficile en raison des contraintes sanitaires, l'association a réalisé deux créations avec deux compagnies associées et dix accueils en résidence. Les ateliers pratiques de musique, marionnettes, théâtre, danse, arts plastiques et photo ont eu lieu. Selon le rapport d'activité 2020 de l'association, il ressort que des actions artistiques ont été menées sur le territoire avec le tournage d'un film documentaire participatif et l'organisation de sept événements artistiques simultanés dans sept villages différents. En lien avec l'Éducation nationale et l'Agence régionale de santé (ARS), des résidences ont été organisées dans un institut médico-éducatif (IME), dans deux écoles primaires et dans un lycée professionnel. Enfin, au titre de la programmation et de la diffusion artistiques auprès des habitants, cinq événements ont été proposés sous des formes diverses, notamment une lecture de textes, un concert improvisé et une séance de méditation.

La faiblesse des recettes propres de certaines de ces activités, compte tenu de la situation sanitaire et du projet associatif (gratuité pour certaines d'entre elles), ne permettait pas d'en mesurer l'importance réelle au regard des autres activités telles que le café associatif ou l'épicerie, génératrices de recettes plus importantes.

### TRADUCTION FINANCIÈRE DES ARGUMENTS

Pour mesurer le poids relatif des activités, il convenait de rattacher les contributions de l'État et des collectivités locales à chacune d'elles au vu du contenu des conventions de financement. Ainsi, la DRAC participe au financement de la saison estivale, de l'accueil en résidences et des créations. L'État, de son côté, dans le cadre d'un appel à manifestation d'intérêt « Fabriques de territoires », apporte son concours au dispositif « Camp d'entraînement artistique » pour une période de trois ans. S'agissant des ateliers d'éveil artistique, en complément d'un financement particulier de la DRAC, le conseil départemental soutient l'activité au titre de l'accompagnement des pratiques amateurs. Enfin, des financements particuliers (aides au poste) permettent de consolider les emplois nécessaires à l'animation du lieu.

Ce reclassement permet de démontrer que les deux activités de production et création artistiques, d'un côté, et d'ateliers d'éveil artistique, de l'autre, représentent près de 90 % des ressources totales de l'année 2020, hors aides au poste. Les seules activités lucratives sont d'un faible niveau : de l'ordre de 15 000 euros, soit moins de 10 % des recettes totales. Elles sont couvertes par la franchise des activités lucratives accessoires, de 73 518 euros pour l'année 2022<sup>18</sup>. Les membres du collège de second examen ont validé cette analyse et ont permis la délivrance des reçus fiscaux, sous réserve d'un suivi de l'affectation des dons aux activités non lucratives.

### ENJEUX POUR LES TIERS-LIEUX

La démarche pour connaître le statut fiscal des associations gérant des tiers-lieux est bien de déterminer, activité par activité, leur situation par rapport à la concurrence locale. Aux recettes de ces activités, il ne faut pas oublier d'ajouter les ressources issues des conventions de financement de la puissance publique, de même que les contributions volontaires au titre de la mise à disposition de moyens humains et matériels des collectivités, ainsi que les contributions bénévoles. Le caractère hétérogène des situations locales ne permet pas de donner des réponses générales, mais la méthode est la même : porter un regard au plus près de l'exercice de chacune des activités, en déterminant leurs poids respectifs après intégration des ressources de l'État, des collectivités locales, des contributions des bénévoles

16. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10 du 4 août 2018, § 150.

17. *Ibid.*

18. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 du 23 mars 2022, pour les exercices clos à compter du 31 déc. 2021.

■ La négociation constitue un processus indispensable pour adapter la valorisation des heures supplémentaires.

■ La compensation des heures supplémentaires par du repos est un outil de flexibilité face aux fluctuations d'activité.

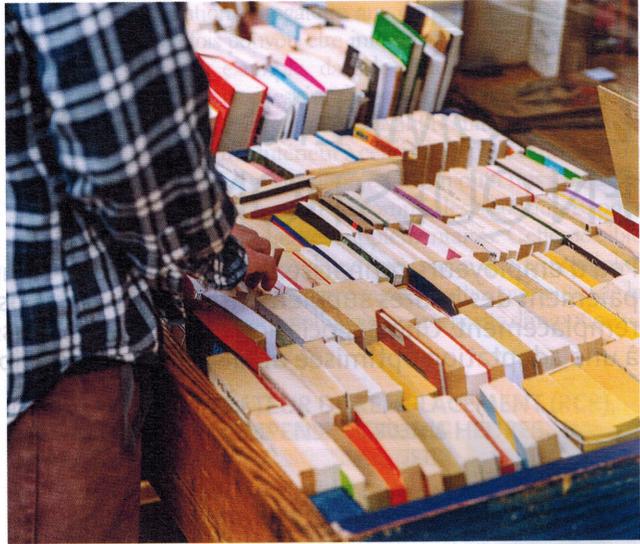
■ L'ESSENTIEL

ARTICLE

SODAL



© SolStock



© Alexander Spatar

de façon directe ou indirecte. Il convient de noter l'importance du contenu des rapports d'activité pour appuyer un argumentaire fiscal basé trop souvent sur les seuls critères financiers.

Si les recettes dites lucratives dépassent le seuil d'exonération en vigueur<sup>19</sup>, il est toujours possible de mettre en place une sectorisation, puis une filialisation<sup>20</sup>, comme pour les activités liées à la restauration. Dans le cas particulier de l'association Simone, une réflexion est en cours sur ce sujet au regard des évolutions des activités de ce type au cours des années 2021 et 2022.

### UNE RÉFORME SOUHAITABLE DE LA PROCÉDURE DE RESCRIT

À partir de l'exemple de l'association Simone, et dans bien d'autres situations analogues, il est possible d'observer que l'administration fiscale se permet de ne pas appliquer sa propre doctrine relative à l'analyse fiscale des associations, négligeant la deuxième des trois étapes qui porte sur l'analyse « fine » de la concurrence, pour ne réduire les conditions d'exonération qu'aux seuls critères de la règle des « 4P »<sup>21</sup>.

Dans la procédure, si l'association dépose une demande de rescrit sur la base d'un questionnaire type, elle conserve la possibilité d'y joindre tous commentaires nécessaires à la bonne intelligence de la situation. Mais ceux-ci ne sont pas toujours suffisants au vu des dérives observées puisque, après les réponses complémentaires apportées par l'association, l'avis de l'administration fiscale ne fait pas l'objet, en retour, de commentaires ni de dialogue avant son envoi à titre définitif. En conséquence, les temps de la procédure s'allongent avec l'examen devant le second collège territorial de la situation fiscale définitive. Pour l'association Simone, il s'est écoulé un délai de plus d'un an – 13 mois précisément – entre la date du dépôt de la demande de rescrit et la décision définitive du second collège territorial.

Une amélioration notable consisterait en la transmission, préalable, à l'association du projet d'avis sur la situation fiscale, avec un délai de réponse limité dans le temps – par exemple de 30 jours. L'association conserverait, par ailleurs, la possibilité de la saisine du second collège si l'administration maintenait sa position initiale de fiscalisation. ■

19. *Ibid.* ; 73 518 euros pour 2022.

20. *JA* 2021, n° 634, p. 36, étude A. Bernard.

21. *JA* 2021, n° 649, p. 38, étude A. Ber-

nard, G. Koller ; *JA* 2020, n° 615, p. 36, étude A. Bernard ; CE 30 mai 2018, n° 397192, *JA* 2019, n° 593, p. 32, étude S. Damarey ; *RJF* 8-9/18, n° 862.

10. Convention collective nationale des hôtels, cafés, restaurants (HCR) du 30 avr. 1997, IDCC 1579.  
11. C. trav., art. L. 3121-33.  
12. C. trav., art. L. 3121-37.  
13. Soc. 14 déc. 2006, n° 05-41-032.

14. *JA* 2021, n° 634, p. 36, étude A. Bernard.  
15. *JA* 2021, n° 649, p. 38, étude A. Bernard.  
16. *JA* 2021, n° 649, p. 38, étude A. Bernard.  
17. *JA* 2021, n° 649, p. 38, étude A. Bernard.  
18. *JA* 2021, n° 649, p. 38, étude A. Bernard.