

Conclusions I. Caron, 6^{ème} Chambre

Audience du 05/11/2019

N° 1808848 – Association Oasis d’amour

Rapp. : L. Delahaye

Monsieur le Président, Messieurs les premiers conseillers,

L’association Oasis d’Amour Internationale, créée en 2000, a pour objet social 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. Elle est active notamment dans la région lyonnaise à travers ce qu’elle appelle des épiceries sociales, dans lesquelles elle vend aux personnes aux ressources modestes des denrées alimentaires, des produits d’hygiène et des petits électroménagers. Elle gère également un magasin de puériculture, de vêtements et linge de maison. Elle a fait l’objet d’une vérification de comptabilité au titre de la période du 1^{er} janvier 2014 au 15 juin 2017. Par deux propositions de rectification du 6 juillet 2017, l’administration a estimé que l’association, en raison de son activité de commerce de détail devait être assujettie à la taxe sur les surfaces commerciales (TaSCom) et lui a notifié des rappels de taxe au titre des années 2014 à 2016. L’association Oasis d’amour vous demande la décharge des rappels de taxe ainsi que des pénalités y afférentes, estimant ne pas remplir les critères d’assujettissement à la TaSCom.

Les dispositions de l’article 3 de la loi du 13 juillet 1972 qui instituent la TaSCom prévoient que la taxe est due par les magasins de commerce de détail, quelle que soit « la forme juridique de l’entreprise » qui les exploite, à condition que leur surface de vente dépasse 400 m², que ces établissements aient été ouverts à partir du 1^{er} janvier 1960, et qu’ils réalisent un chiffre d’affaires supérieur à 460 000 euros.

1. Tout d’abord l’association soutient qu’elle n’est pas une entreprise et qu’elle n’exerce pas une activité de commerce de détail au sens de cette loi.

Sur la notion d’« entreprise », la requérante, s’appuyant sur la définition du langage courant ou celle appliquée en économie expose que ce terme suppose une exploitation dans un objectif de réalisation de profits et que par nature les

associations sont des organismes à but non lucratif. Elle poursuit en indiquant que le caractère désintéressé de la gestion de l'association Oasis d'amour qui suppose que l'entité est gérée et administrée à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation¹, a été confirmé par une décision de rescrit de l'administration fiscale du 30 septembre 2014. Elle fait également valoir qu'il n'est pas établi qu'elle exerce une activité lucrative prépondérante dès lors qu'elle n'est pas assujettie à l'impôt sur les sociétés.

Si la notion d'entreprise fait à première vue appel à celle de société et semble se distinguer des organismes tels que les associations, le droit fiscal ne donne toutefois aucune définition de ce que recouvre ou non une entreprise. La lecture des dispositions du code général des impôts qui ont recours à cette notion ne permettent pas de déduire que les associations ne seraient *a priori* jamais concernées lorsque le terme « entreprise » est utilisé. Certes, la notion d'entreprise est couramment utilisée par le législateur lorsqu'il s'agit de déterminer les bénéficiaires industriels et commerciaux entrant dans le champ de l'assiette de l'impôt sur le revenu (article 37, article 39, article 44 quaterdecies, article 44 quindecies, article 155 du CGI...). Les dispositions relatives à la taxe sur les salaires (article 231 du CGI) distingue les « entreprises et organismes », ; de même, celles relatives au champ d'application de l'impôt sur les sociétés mentionnent explicitement la notion d'association à côté de celle de sociétés (article 206 du CGI) tandis que la contribution foncière des « entreprises » peut être due par des associations (article 1447 du CGI). Ainsi la diversité des dispositions dans lesquelles le législateur a recours à la notion d'entreprise ne permet pas d'en tirer une interprétation unique en droit fiscal.

Ainsi il ne peut être considéré qu'au regard des termes de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972, le législateur du seul fait du recours à la notion d'entreprise aurait entendu exclure de l'assujettissement à la TaSCom les associations.

Il ressort des rappels sur la création de la TaSCom issus des rapports devant les assemblées parlementaires dans le cadre de l'adoption de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, qui est venue modifier de manière assez conséquente les conditions de seuil d'assujettissement de la TaSCom, que cette taxe, initialement intitulée taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA), a été créée « *à l'origine pour améliorer la situation du petit commerce et*

¹ article 261 du CGI s'agissant de l'exonération de TVA pour les associations

favoriser le maintien ou l'implantation de commerces en centre ville »² en faisant « *financer le régime d'indemnité de départ des commerçants et artisans par les enseignes de la grande distribution.* »³. « *Elle est due, quelle que soit la forme juridique de l'entreprise exploitante, au titre des magasins de commerce de détail ouverts depuis le 1er janvier 1960, dont la surface de vente dépasse les 400 m² et dont le chiffre d'affaires annuel est au moins égal à 460.000 euros* ».⁴ Initialement affectée à la caisse nationale du régime social des indépendants, la taxe a été transférée en 2003 au budget général de l'Etat, ce qui a conduit le législateur constatant, que le lien entre la taxe et le soutien aux petits commerces s'éloignait, à décider par la loi LME de 2008 de changer le nom de la taxe pour introduire la notion de surfaces commerciales à la place d'aide au commerce et à l'artisanat⁵. La loi de finances pour 2011 a ensuite affecté, à compter du 1^{er} janvier 2011, la TaSCom à la commune sur le territoire de laquelle est situé l'établissement imposable.

Il ressort ainsi de ces travaux parlementaires que c'est l'activité d'exploitation d'un commerce de détail qui est retenue pour déterminer le champ d'application de la TaSCom quel que soit la forme juridique de celui qui l'exploite. Si on peut supposer que le législateur a eu recours à la notion d'entreprise car la taxe a été pensée à l'origine pour assujettir les supermarchés et hypermarchés⁶, il ne ressort pas de l'intention du législateur qu'il a entendu exclure toute autre forme d'exploitation d'un commerce de détail que celle d'une société, et notamment la forme associative dans le cadre d'une gestion désintéressée.

Le conseil constitutionnel rappelle la même finalité présidant à la création de la TaSCom. La [décision n° 2010-58 QPC du 18 octobre 2010](#) à propos de la taxe sur les surfaces commerciales mentionne « *qu'en instituant une taxe sur les surfaces commerciales, le législateur a entendu favoriser un développement*

² [Rapport n°908 du 22 mai 2008](#) de M. Jean Paul Charié fait au nom de la commission des affaires économiques de l'Assemblée nationale en première lecture

³ [Rapport devant le sénat en première lecture n° 413, tome I](#) (2007-2008) de M. Laurent BÉTEILLE, Mme Élisabeth LAMURE et M. Philippe MARINI, fait au nom de la commission spéciale, déposé le 24 juin 2008

⁴ Idem n°3

⁵ Idem n°3

⁶ Extrait réponse du gouvernement à la [Question écrite n° 26446](#) de Mme. Geneviève Fioraso (Socialiste, radical, citoyen et divers gauche - Isère) : « Le Gouvernement estime avoir répondu aux attentes du secteur commercial, tout en renforçant, avec la TASCOS, les principes de péréquation entre petits commerces et grandes surfaces commerciales qui avaient présidé à la création de la TACA en 1972. ».

équilibré du commerce ; qu'il a, pour ce faire, choisi d'imposer les établissements commerciaux de détail ayant une surface significative »⁷

Le législateur insiste ainsi sur l'activité de commerce de détail sans que n'est d'incidence la forme juridique de celui qui l'exploite. A cet égard, il y a également lieu de noter que les critères d'exclusion de l'assujettissement de la TaSCom sont définis par le législateur en terme de surface et de chiffre d'affaires, soit uniquement des critères matériels en lien avec l'exploitation d'une activité de commerce de détail.

Ainsi la notion d'entreprise, contrairement à ce que soutient l'association requérante, ne doit pas être appréciée comme un critère organique d'assujettissement de la TaSCom. Ce terme doit s'entendre de tout exploitant de commerce de détail, quelle que soit sa nature juridique et ses modalités de gestion. Les dispositions de la loi du 13 juillet 1972 ne peuvent pas être regardées comme excluant les associations du champ d'application de cette taxe.

Cette conception finaliste est très clairement exposé par Romain Victor dans ses conclusions sur [CE, 24 octobre 2018, EURL Floride, n°419362, B.](#)

Dans cette affaire, le magistrat désigné en premier ressort avait accordé la décharge partielle de TaSCom à un magasin de commerce de détail pratiquant le dépôt vente. Le juge de premier ressort a considéré qu'à défaut d'acquérir les marchandises qu'elle revendait, la société fournissait une prestation de service pour le compte du propriétaire de la marchandise et non une vente au détail.

R. Victor estimant fondé l'erreur de droit soulevé par le ministre expose le raisonnement suivant : *« Nous pensons en effet qu'en s'intéressant exclusivement aux relations juridiques nouées entre la société de dépôt-vente et les particuliers qui lui remettent des marchandises en dépôt, le magistrat désigné a en quelque sorte commis une erreur de focale. Les dispositions de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 définissant le champ d'application et l'assiette de la TaSCom ne laissent place à aucune sorte d'ambiguïté : elles conduisent à s'intéresser à des points de vente. La taxe pèse sur les magasins de commerce de détail et est assise sur la surface de vente de ces magasins (...). A la lecture du texte, on comprend que le législateur a voulu faire rentrer dans le champ de l'imposition les emplacements physiques de vente au détail, c'est-à-dire à des lieux où s'opèrent des transferts de propriété à des consommateurs*

⁷ Les nouveaux cahiers du conseil constitutionnel – Cahier n°30 - Décision n° 2010-58 QPC – 18 octobre 2010 PROCOS et autres : « Créée en 1972 pour financer des mesures d'aide au bénéfice d'affiliés en activité ou retraités des régimes d'assurance vieillesse des professions artisanales, industrielles et commerciales, la taxe d'aide au commerce et à l'artisanat (TACA) est une taxe progressive sur les supermarchés et hypermarchés. »

finaux portant sur des meubles corporels vendus en l'état et en petites quantités, quelle que soit la forme juridique de l'exploitant, fût-il par exemple une coopérative de consommation régie par la loi du 7 mai 1917, et quelle que soit la nature des contrats conclus par l'exploitant avec ses fournisseurs et ses clients, lesquels (...) peuvent être aussi bien des particuliers que des professionnels (CE, 20 novembre 2013, Confédération française du commerce et de gros interentreprises et du commerce international, n° 363815, RJF 2014 n° 201). (...) la seule chose qui compte, du point de vue de l'assujettissement à la TaSCom, c'est qu'il y a bien, au bout du compte, une opération de vente dans le commerce de dépôt-vente considéré. (...) le droit fiscal ne se préoccupe, en définitive, que de l'existence d'une vente, indépendamment des modalités de celle-ci, de la personne du vendeur et de celle du propriétaire de la marchandise. »

R. Victor estime que le législateur s'est inscrit dans une « conception finaliste », « *le droit fiscal s'intéress[ant] peu aux modalités de la vente dans un établissement de commerce de détail soumis à la TaSCom* ».

En outre, la société requérante n'est pas fondée à se prévaloir du paragraphe 80 de la documentation administrative BOI-TFP-TSC-20180919 du 19 septembre 2018 qui ne donne pas de la loi une interprétation différente de celle dont il est fait application ici. En effet, si cette doctrine cite des exemples d'assujettis possibles « entreprise individuelle, société à responsabilité limitée, société anonyme » l'énumération se termine par un « etc. » induisant que cette liste n'est pas limitative. Il ne saurait en être déduit, alors que la doctrine s'interprète littéralement que les associations sont exclus du champ d'application de la TaSCom.

2. Comme cela vient d'être exposé le législateur a ainsi entendu assujettir tout type de structure qui exploite un commerce de détail. Il nous revient ainsi d'apprécier si l'association requérante exerce une activité de vente de détail.

Selon elle, ce n'est pas le cas faisant valoir que la réalisation d'actes de commerce au sens de l'article L. 110-1 du code de commerce suppose de vendre des marchandises dans l'état où elles sont achetées⁸ et que l'association vend des produits provenant de dons dans le cadre d'opérations de mécénat en particulier avec les supermarchés. Elle ajoute que si une partie des marchandises provient

⁸ « L. 110-1 : La loi répute actes de commerce : 1° Tout achat de biens meubles pour les revendre, soit en nature, soit après les avoir travaillés et mis en œuvre »

d'achats réalisés par l'association, ils sont réalisés à des prix très inférieurs au coût du marché. Elle fait également valoir que les prix à la revente sont très faibles et ont une vocation principalement psychologique, les personnes démunies refusant en grande majorité d'être aidés et souhaitant garder un rapport à l'argent dans le cadre du modèle économique actuel.

A l'occasion de litiges concernant l'assujettissement à la TaSCom des concessionnaires automobiles vendant des véhicules d'occasion, le CE a précisé la notion de vente en l'état de la même manière que la doctrine administrative l'énonçait avant lui (paragraphe 60 BOI-TFP-TSC). Il a ainsi énoncé que le commerce de détail consiste à vendre des marchandises dans l'état où elles sont achetées, ou le cas échéant après transformations mineures ou manipulations usuelles telles que le reconditionnement, généralement à une clientèle de particuliers, quelles que soient les quantités vendues ([CE, 15 février 2019, n°407887](#) et [CE, 17 avril 2019, n°411333](#)).

Toutefois, il ne convient pas de généraliser ces décisions non fichées au recueil Lebon pour en déduire une condition d'achat-revente alors qu'elles traitent du cas spécifique de la vente des véhicules d'occasion.

Comme nous avons commencé à l'évoquer précédemment, le CE a jugé dans une décision fichée aux tables du recueil Lebon ([CE, 24 octobre 2018, EURL Floride, n°419362, B](#)) que la vente au détail au sens des dispositions de la loi du 13 juillet 1972 consiste en la vente en l'état de marchandises à des consommateurs finaux. Il en a déduit que constitue une vente au détail au sens de l'article 3 de la loi du 13 juillet 1972 une activité de dépôt vente par laquelle la société en cause expose dans son magasin de commerce de détail des marchandises dont elle n'acquiert pas la propriété, mais qui lui sont remises par des particuliers qui lui ont donné mandat de les vendre pour leur compte et de leur restituer le produit de cette vente minoré d'une commission rémunérant son activité d'intermédiaire. Seule a d'importance que soit réalisée, au sein du magasin, la vente en l'état de marchandises à des consommateurs finaux, quelque soit la relation entretenue par le vendeur avec ses fournisseurs.

Dès lors, l'ensemble des arguments soutenus par l'association requérante qui se concentrent sur la provenance des marchandises est sans incidence. De même, la circonstance que les prix au détail qu'elle pratique soient faibles ne remet pas en cause l'existence d'une vente au détail à des consommateurs finaux. A cet égard, l'association requérante peut s'apparenter dans le cadre de cette activité à un magasin de déstockage de marchandises invendues ou encore appelé magasin de hard discount. Nous précisons, pour éviter toute amalgame, que cette

comparaison se justifie au regard des seules modalités de vente au détail exercées par l'association requérante et n'a pas vocation à porter de jugement sur les missions d'accompagnement, d'aide et de réinsertion qu'elle procure par ailleurs aux personnes démunies.

Dès lors, il résulte de l'instruction que l'association requérante exerce une activité de vente au détail au sens de la loi du 13 juillet 1972.

3. Il reste désormais à apprécier si l'association requérante répond aux deux autres critères d'assujettissement à savoir une surface de vente d'au moins 400 m² et un chiffre d'affaires d'au moins 460 000 euros. L'association requérante conteste répondre à ces deux critères.

L'administration a retenu, après examen des plans fournis par l'association lors du contrôle, une superficie de vente de l'établissement situé avenue Franklin Roosevelt à Vaulx-en-Velin de 1101 m², réparti ainsi 693 m² pour le hall et le local Epicerie sociale, 125 m² pour le local parapharmacie, 283 m² pour les locaux « bébé » et vêtements. Selon la requérante, si la superficie totale du bâtiment est de 1101 m², en revanche seule doit être prise en compte la superficie de l'épicerie sociale qui est de 339 m², l'administration ayant par erreur retenu d'autres espaces, comme le local de triage des légumes, qui ne sont pas accessibles au public. Toutefois, pour justifier de ses allégations, la requérante produit un plan qui s'avère inexploitable dès lors qu'il n'est pas daté et qu'il est tronqué, ne présentant pas les surfaces de l'ensemble des locaux de l'établissement. Dès lors, la requérante n'apporte aucun élément probant de nature à établir que sa surface de vente au détail ne dépasserait pas le seuil de 400 mètres carrés exonérateur de TaSCom.

Enfin, l'article 3 de la loi de 1972 prévoit que la taxe ne s'applique pas aux établissements dont le chiffre d'affaire annuel est inférieur à 460 000 euros. L'administration a retenu à l'aide de la comptabilité établie par l'association un chiffre d'affaire de 1 282 651 euros en 2013, 1 443 263 euros en 2014 et 1 623 988 euros en 2015. L'association requérante fait valoir que ce chiffre d'affaires concerne la vente au détail sur l'ensemble des établissements détenus par l'association et non uniquement sur celui situé à Vaulx-en-Velin qui est seul concerné par la TaSCom en litige. Toutefois, elle se borne à faire valoir qu'elle ne fait pas de comptabilité analytique, sous entendant qu'elle n'est pas en mesure de donner un chiffre d'affaires correspondant au seul établissement concerné, et qu'il revient à l'administration de justifier du dépassement du seuil de 460 000 euros de chiffre d'affaires. Or la question de l'assujettissement à

l'impôt relève d'un régime de preuve objective suivant lequel il appartient au juge de l'impôt de statuer au vu de l'instruction et compte tenu, le cas échéant, de l'abstention d'une des parties à produire les éléments qu'elle est seule en mesure d'apporter ([CE, 1^{er} juillet 2009, SARL Alain Palanchon, n°295689, B](#)). Or, seule l'association est en capacité, au regard des éléments qu'elle seule dispose, d'évaluer le chiffre d'affaire en cause, ce qu'elle ne fait pas. De son côté l'administration indique en réplique que dans une lettre de présentation de l'activité exercé à Vaulx-en-Velin transmise à l'administration fiscale par les avocats de l'association requérante, il est indiqué qu'au 31/12/2012, les ventes de marchandises ont dégagé un CA net de 725 967 euros. Elle ajoute sans être contestée que ce CA ne peut concerner que l'établissement de Vaulx-en-Velin puisque les autres établissements exerçant une activité d'épicerie solidaire n'ont été créés qu'à partir de mai 2014 pour l'un et mars 2015 pour l'autre. Par suite, en 2012, son chiffre d'affaire pour l'établissement de Vaulx-en-Velin était 1,5 fois supérieur au seuil exigé et la société requérante ne justifie pas que ce chiffre d'affaires serait inférieur à ce seuil au titre des années 2014, 2015 et 2016.

Il résulte de tout ce qui précède que l'administration est fondée à assujettir l'association Oasis d'amour à raison de l'établissement situé à Vaulx-en-Velin à la taxe sur les surfaces commerciales. La requérante se bornant à contester son assujettissement, ses conclusions en décharge seront dès lors rejetées.

PCMN :

- au rejet de la requête.