

La philanthropie : une concurrence au marché ?

Les administrations fiscales suisses face aux demandes de reconnaissance d'utilité publique

Philip Balsiger, Romain Carnac, Caroline Honegger, Alexandre Lambelet

DANS **GOVERNEMENT ET ACTION PUBLIQUE** 2019/3 (VOL. 8), PAGES 83 À 100
ÉDITIONS **PRESSES DE SCIENCES PO**

ISSN 2260-0965

ISBN 9782724635898

DOI 10.3917/gap.193.0083

Article disponible en ligne à l'adresse

<https://www.cairn.info/revue-gouvernement-et-action-publique-2019-3-page-83.htm>



CAIRN.INFO
MATIÈRES À RÉFLEXION

Découvrir le sommaire de ce numéro, suivre la revue par email, s'abonner...

Flashez ce QR Code pour accéder à la page de ce numéro sur Cairn.info.



Distribution électronique Cairn.info pour Presses de Sciences Po.

La reproduction ou représentation de cet article, notamment par photocopie, n'est autorisée que dans les limites des conditions générales d'utilisation du site ou, le cas échéant, des conditions générales de la licence souscrite par votre établissement. Toute autre reproduction ou représentation, en tout ou partie, sous quelque forme et de quelque manière que ce soit, est interdite sauf accord préalable et écrit de l'éditeur, en dehors des cas prévus par la législation en vigueur en France. Il est précisé que son stockage dans une base de données est également interdit.

LA PHILANTHROPIE : UNE CONCURRENCE AU MARCHÉ ?

Les administrations fiscales suisses face aux demandes de reconnaissance d'utilité publique

— Philip Balsiger, Romain Carnac, Caroline Honegger et Alexandre Lambelet —

Résumé : Les recherches portant sur la philanthropie s'intéressent principalement à l'articulation entre action étatique et action privée d'utilité publique, voyant dans l'action philanthropique tantôt un possible soutien à l'action étatique, tantôt une concurrence à l'État. En revanche, peu d'études se sont intéressées aux limites entre tiers secteur et marché. Pourtant, cette interrogation semble particulièrement pertinente aujourd'hui, à l'heure des réformes néo-libérales et de l'extension des marchés. Dans cet article, nous interrogeons cette frontière à travers une enquête menée en Suisse, un pays corporatiste, avec une politique libérale vis-à-vis du secteur à but non lucratif. Revenant dans un premier temps sur la littérature pour montrer combien la concurrence avec l'État a été structurante des débats sur les développements différenciés de la philanthropie selon les pays, nous verrons comment, en tout cas dans la situation helvétique, la question d'une possible concurrence avec le marché est aujourd'hui centrale pour les acteurs en charge de l'octroi de l'exonération, à savoir les employés des administrations fiscales. L'analyse proposée montre ainsi qu'aujourd'hui, une limite importante à l'extension du tiers secteur exonéré, au-delà du souci de la collecte d'impôts, vient du souci libéral de toujours garantir au marché des conditions équitables pour tous les acteurs qui y participent.

MOTS-CLÉS : ACTION PUBLIQUE – ADMINISTRATION FISCALE – ÉTAT – EXONÉRATION – MARCHÉ – NEUTRALITÉ CONCURRENTIELLE – PHILANTHROPIE – UTILITÉ PUBLIQUE

PHILANTHROPY AND MARKET: A COMPETITION? SWISS TAX AUTHORITIES AND THE RECOGNITION OF PUBLIC UTILITY

Abstract: Research on philanthropy has focused mainly on the link between state action and private action of public utility, seeing in philanthropic action sometimes a possible support to state action, sometimes a competition to the state. On the other hand, few studies have looked at the boundaries between the third sector and the market. However, this question seems all the more relevant today at a time of neoliberal reforms and the expansion of markets. In this article, we examine this border through a survey conducted in Switzerland, a corporatist country, with a liberal policy towards the non-profit sector. Returning first to the literature to show how competition with the State has structured debates on the differentiated developments of philanthropy in different countries, we will see how, at least in the Swiss situation, the question of possible competition

with the market is today central for the actors in charge of giving tax exemption, namely the employees of tax administrations. And perhaps by questioning too much the development of philanthropy from the sole point of view of state action, we have failed to see that a limit to the extension of this sector is not the will of a state to maintain a monopoly on various activities, but a liberal concern to always guarantee the market fair and equal conditions for all participants.

KEYWORDS: COMPETITIVE NEUTRALITY – EXEMPTION – MARKET – PHILANTHROPY – PUBLIC ACTION – PUBLIC UTILITY – STATE – TAX ADMINISTRATION

La littérature sur les organisations d'utilité publique (c'est-à-dire le tiers secteur exonéré d'impôt, soit la philanthropie) ouvre traditionnellement à un questionnement sur l'intervention des privés dans l'action publique et sur la légitimité d'une telle intervention (Karl, 1997 ; Reich, 2010 ; Lambelet, 2014 ; Reich *et al.*, 2016 ; Skocpol, 2016). Que cette littérature adopte une conception « pluraliste » – voyant la philanthropie, au même titre que les mouvements sociaux et l'ensemble des actions de la société civile, comme une source d'innovation, supportant de multiples manières d'aborder des problèmes sociaux, dans une saine complémentarité avec les gouvernements pour résoudre des problèmes difficiles – ou une perspective « critique » – voyant au contraire la philanthropie, et en particulier les fondations, comme incarnant la volonté des élites d'avoir la mainmise sur la définition des problèmes sociaux et les modalités de leur résolution (Arnove, 1980 ; Prewitt, 1999 ; Roelefs, 2003) –, c'est toujours l'enjeu démocratique et politique qui est posé. Les organisations philanthropiques sont ainsi vues tantôt comme soutenant la démocratie et complétant l'État dans ses activités, ou tantôt comme favorisant des groupes singuliers. Ce questionnement s'accompagne alors d'un second : est-il légitime que l'État soutienne, par exemple à travers des exonérations fiscales pour cause d'utilité publique, de telles activités privées (Lambelet *et al.*, 2019) ? Les programmes portés par les philanthropes doivent-ils bénéficier d'un encouragement de l'État si l'on considère qu'ils risquent d'influencer le jeu politique (Brilliant, 2000), qu'ils viennent non pas « soutenir » mais « perturber » le secteur public (Horvath, Powell, 2016), ou qu'ils n'obtiendraient pas le soutien du parlement s'ils étaient financés à travers des subventionnements directs (McDaniel, 1989) ?

Pourtant, en déplaçant le regard, le tiers secteur peut également être interrogé dans son rapport au marché : c'est ce que mettent en évidence, dans une perspective comparatiste, Salamon et Anheier (Salamon, Anheier, 1998 ; Anheier, Salamon, 2006) lorsqu'ils distinguent différents « régimes non lucratifs ». C'est également ce qu'analyse Laville (2000) quand il retrace les évolutions historiques des formes de régulation du tiers secteur par l'État. Le tiers secteur ne se développerait pas seulement en concurrence avec l'État pour la gestion des problèmes publics, ou lorsque l'État est défaillant, mais aussi là où le marché l'est : c'est la perspective que défendent un certain nombre d'auteurs inspirés par l'économie néo-classique (en particulier Weisbrod, 1988 ; Hansmann, 1996 ; Anheier, Ben-Ner, 1997) et qui considèrent que dans certains cas d'échange, il existe, à cause de la nature du bien ou des caractéristiques des personnes impliquées, des obstacles qui entravent la transaction par le marché : dans ce cas, des formes organisationnelles comme les associations ou les fondations peuvent alors être mobilisées pour corriger ces dysfonctionnements du marché. À suivre ces auteurs, le tiers secteur peut être appréhendé en termes de subsidiarité ou de

secondarité par rapport à l'État, dans la fourniture des services collectifs, mais aussi par rapport au marché, dans la fourniture de biens individuels.

Assurément, dans une perspective critique, de nombreux autres travaux remettent en cause ces dichotomies (Laville, 2001) : une telle approche ne verrait dans le tiers secteur qu'une option de second rang (quand il y a échec du marché et de l'État), et ne peut expliquer comment se constituent les associations ou les fondations, en niant notamment le fait qu'historiquement l'associationnisme et le mutualisme précèdent l'action étatique. Il n'empêche que de fait, ces débats sur les limites du tiers secteur en lien avec l'État et le marché ont bien une pertinence empirique et pratique. En particulier, la question des limites entre les secteurs se pose concrètement lorsque l'État attribue le statut d'utilité publique et des exonérations fiscales.

Dans cet article, nous interrogeons la manière dont les employés de l'État délimitent les domaines respectifs de l'État, du marché et du tiers secteur en Suisse. La Suisse peut être caractérisée comme un modèle corporatiste, avec une politique libérale vis-à-vis du secteur à but non lucratif (Salamon, Anheier, 1998). Il est particulièrement intéressant, dans ce contexte, de poser la question de savoir sur quels critères se fait le travail de délimitation entre secteurs. Ce travail est fait, en Suisse, par les employés des administrations fiscales qui, au quotidien, doivent décider ce qui est ou non d'utilité publique, et de ce qui, dans le tiers secteur, doit être ou non soutenu par l'État, à travers des exonérations fiscales¹. Comment conçoivent-ils la place du tiers secteur exonéré d'impôts face au marché ? Comment prennent-ils position ? Que nous dit, au final, le travail de ces employés sur une éventuelle hiérarchisation de ces secteurs dans la conduite de l'action publique ?

Nous nous fondons sur une enquête par entretiens menée dans les administrations fiscales de trois cantons suisses. Cette enquête visait à interroger les critères mobilisés par ces acteurs pour définir l'utilité publique, dont la reconnaissance donne droit à des exonérations fiscales. L'analyse des entretiens montre que si des critères existent et permettent de statuer dans la majorité des cas, la question de la non-concurrence vis-à-vis de services déjà offerts par le marché est très présente. Il apparaît ainsi que la défense du marché semble centrale dans la pratique des employés.

Afin de conduire cette investigation, nous revenons d'abord sur les cadres légaux et les directives rédigées par les autorités suisses vis-à-vis de la reconnaissance d'utilité publique et de la concurrence entre le tiers secteur et le marché. Ensuite, cet article questionne plus particulièrement le travail des employés des administrations fiscales en charge de statuer sur l'exonération fiscale des organisations d'utilité publique.

La reconnaissance d'utilité publique au sens fiscal du terme, en Suisse, repose sur des bases légales, complétées de directives de la Conférence suisse des impôts et de

1. La Constitution suisse (art. 127, al. 2) indique que « dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés ». De fait, un régime dérogatoire à ce principe ne peut, par définition, être appliqué que de façon restrictive.

l'administration fédérale des contributions². La mise en œuvre de ces lois est le fait des administrations fiscales cantonales, qui statuent sur l'effectivité ou non de cette utilité publique des organisations sur la base d'un dossier que doivent leur remettre les organisations³ demandeuses de cette reconnaissance (Pfister, 2017, p. 263). Ce sont ces administrations qui instruisent les dossiers et prennent les décisions. En cas de refus, les organisations déboutées peuvent faire recours auprès des tribunaux.

Dans le cadre de notre recherche⁴, nous avons étudié le processus d'attribution du statut d'utilité publique dans trois cantons, choisis pour représenter une diversité dans les politiques fiscales vis-à-vis du tiers secteur, notamment en ce qui concerne les taux de déductibilité des dons⁵. Concernant le matériau mobilisé pour cet article, nous avons tout d'abord identifié et étudié le cadre légal dans ce domaine. Nous avons également dépouillé la jurisprudence sur l'utilité publique, c'est-à-dire l'ensemble des arrêts des tribunaux des cantons étudiés ainsi que du tribunal fédéral (comme tribunal de deuxième instance) pour la période allant de 2001 à 2015. Enfin, nous avons mené des entretiens avec des employés des administrations fiscales en charge de la reconnaissance d'utilité publique dans trois cantons, à raison de deux entretiens par canton. On considère en effet, à la suite d'autres auteurs (par exemple : Bezes, Siné, 2011 ; Gaboriaux, 2017), que le travail des administrations fiscales dans ce domaine est une entrée pertinente pour comprendre les frontières du tiers secteur. L'intérêt de passer par le travail des employés de l'administration – par les *street-level bureaucrats* pour reprendre l'expression de Lipsky (2010), même si ces employés sont très qualifiés, ayant tous des formations de juriste ou d'avocat – est de sortir des seuls cadres légaux pour observer les dilemmes pratiques des employés chargés de les mettre en œuvre. Comment les employés des administrations fiscales concrétisent-ils les politiques publiques dans leur travail de routine ? Quels sont les dilemmes pratiques que ces employés doivent surmonter ?

Les entretiens ont porté de manière générale sur le travail concret de ces agents de l'administration, la manière dont ils lisent les dossiers reçus, les éléments sur lesquels ils

-
2. Il s'agit plus spécifiquement de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) du 14 décembre 1990 (état le 1^{er} janvier 2014), art. 56, let. g, et de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) du 14 décembre 1990 (état le 1^{er} janvier 2016), art. 23.1. Pour les directives, celles-ci sont : la circulaire 12 du 8 juillet 1994 de l'Administration fédérale des contributions, intitulée « Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g, LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h, LIFD) ; déductibilité des versements bénévoles (art. 33, al. 1, let. i, et 59, let. c, LIFD) », et les informations de la CSI intitulées « Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels. Déductibilité des libéralités » du 18 janvier 2008 et « Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales. Exonération des institutions poursuivant des buts culturels » d'août 2010. Les lois cantonales reprennent dans la majorité des cantons les termes de la loi fédérale. De même, les directives, bien qu'elles ne soient pas contraignantes, sont à notre connaissance reprises par l'ensemble des cantons.
 3. La reconnaissance d'utilité publique n'est pas liée à une forme juridique spécifique mais concerne toute personne morale. Il peut s'agir de fondations, d'associations et même de sociétés anonymes dans certains cas.
 4. Cet article prend place dans le cadre d'une recherche plus large intitulée « Les frontières de l'État social en Suisse. Administrations fiscales, fondations philanthropiques et reconnaissance d'utilité publique » financée par le Fonds national suisse de la recherche scientifique (FNS, projet Division 1, n° 162836).
 5. Les décisions de reconnaissance d'utilité publique étant du ressort des autorités cantonales (même si valables tant pour le niveau communal, cantonal que fédéral), seuls les employés des administrations cantonales ont été interrogés. Pour des raisons d'anonymisation, nous avons décidé de ne pas nommer les cantons ici.

portent leur vigilance, et la manière dont ils interprètent les différents éléments servant de critères pour l'obtention d'une telle reconnaissance, comme sur la dimension de conseil qu'ils peuvent avoir auprès des organisations se préparant à demander la reconnaissance d'utilité publique. Dans certains cas, nous avons obtenu de ces employés – et de leur direction – qu'au-delà de simples entretiens semi-directifs, ils abordent ou relisent avec nous, après suppression des noms, des dossiers qu'ils avaient sélectionnés pour leur aspect problématique, et qu'ils nous rendent compte, au plus près de leurs pratiques, de la manière dont ils les lisent, de ce à quoi ils font attention dans les formulations, des éléments pour lesquels ils vont interpeller des collègues pour avoir d'autres points de vue, ainsi que des lectures qu'ils ont pu faire et qui ont été éventuellement, dans le cas de recours auprès des tribunaux, confirmées ou infirmées. Ce type d'entretien permet en effet d'accéder aux injonctions contradictoires auxquelles les employés des administrations fiscales sont soumis au moment où ils doivent instruire de telles demandes, de comprendre les dilemmes pratiques auxquels ils sont confrontés, mais aussi d'avoir accès aux éléments qui, à l'interne de l'administration, ont pu faire débat, comme aux documents non publiés qu'ils peuvent mobiliser ; bref, d'accéder, autant que faire se peut, à ce travail des employés des administrations dans ce qu'il a de plus concret.

Les employés chargés de statuer sur la reconnaissance d'utilité publique n'étant pas très nombreux – deux personnes dans le plus petit canton étudié, sept dans le plus grand –, des entretiens ont également été menés avec leurs autorités de tutelle, à savoir les conseillers d'État (c'est-à-dire les membres des exécutifs dans les cantons), actuels et anciens, en charge des finances, ainsi qu'avec des avocats. Ces derniers entretiens, s'ils ne sont pas mobilisés ici de manière directe puisque cet article se concentre sur le travail des employés des administrations fiscales, corroborent l'analyse.

Un souci de concurrence de plus en plus problématisé

Dans la législation suisse, la notion d'« utilité publique » est mobilisée sans être clairement définie. La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) pose, dans son article 56, alinéa 1, let. g, que sont exonérées de cet impôt « les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts ».

Une directive (AFC, 1994) donne des précisions. Pour qu'une structure puisse être reconnue d'utilité publique, elle doit remplir les six conditions cumulatives suivantes : 1) l'exclusivité de l'utilisation des fonds, 2) l'irrévocabilité de leur affectation, 3) l'activité effective de l'organisation conformément aux statuts, 4) l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires, 5) le désintéressement et 6) l'absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle. En outre, la circulaire liste, à titre d'exemple et non de manière exhaustive, des domaines d'activité qui peuvent être qualifiés comme relevant de l'intérêt général : « les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel [...]. Par exemple, l'assistance publique, les arts, la science, l'enseignement, la promotion des droits de l'homme, la sauvegarde du patrimoine, la protection de la nature et des animaux ainsi que l'aide au développement sont de nature à

promouvoir l'intérêt général. On jugera l'intérêt général d'une activité particulière *selon les conceptions générales de la population* » (nous soulignons). L'absence de définition précise de la notion d'intérêt général lui confère ainsi une grande souplesse (Pfister, 2017, p. 240-241). L'intérêt général évolue en fonction des besoins sociaux à satisfaire et des nouveaux enjeux, comme l'émergence de la question écologique.

On notera que la loi et les directives n'excluent pas toute activité économique : une activité lucrative est admise tant qu'elle ne constitue pas le but final de l'institution mais n'est qu'un moyen d'atteindre le but, qu'elle est donc subsidiaire par rapport à l'activité altruiste⁶. Parfois l'activité lucrative est même indispensable pour atteindre un but d'intérêt général, reconnaît la circulaire : « par exemple, une maison d'éducation peut avoir besoin d'une exploitation agricole et d'un atelier d'apprentissage » (AFC, 1994, p. 4). Par conséquent, selon la loi et la circulaire la précisant, des organisations reconnues d'utilité publique et exonérées d'impôt peuvent, dans certains cas, poursuivre également des activités économiques.

La circulaire date de 1994. Dans les années 2000, un « groupe de travail exonérations » s'est formé au sein de la Conférence suisse des impôts (CSI), qui réunit des représentants des différentes administrations fiscales cantonales. Ce groupe de travail a produit deux documents qui précisent encore davantage les conditions d'attribution de l'exonération fiscale pour but d'utilité publique, en particulier concernant des secteurs d'activité spécifiques (CSI, 2008 et 2010). L'élaboration de ces documents répondait à un besoin exprimé par les administrateurs fiscaux d'avoir des lignes directrices plus claires dans l'attribution de l'utilité publique. La lecture de ces documents montre que la question de la délimitation entre marché et tiers secteur (exonéré d'impôt) semble susciter des questions récurrentes que les documents cherchent à clarifier. En effet, c'est dans ces documents que l'on trouve une discussion explicite de la question de la « neutralité concurrentielle » (CSI, 2008, p. 32). Ils abordent ainsi avant tout l'enjeu de la part de l'activité économique admise, mais développent aussi quelques réflexions sur le chevauchement possible entre l'activité des organisations d'utilité publique et celles du marché.

Sur ce point, ce sont notamment les situations des manifestations culturelles, des maisons de retraite ou des crèches qui sont discutées. Les manifestations culturelles, par exemple, peuvent être exonérées de l'impôt ; mais puisqu'elles sont actives dans un environnement de marché qui est marqué par la concurrence (en ce qui concerne les artistes, mais aussi en ce qui concerne le public), leur exonération peut poser des problèmes en termes de relation au marché. Selon le document, « dès lors que plusieurs fournisseurs entrent sur un même marché et qu'ils se font concurrence, ils ont le droit à un traitement neutre du point de vue de la concurrence ». Ce serait le cas, notamment, pour les festivals d'été. En revanche, pour ce qui concerne les événements orientés « uniquement sur la promotion d'artistes, manifestations qui s'adressent à un cercle public spécifique (personnes handicapées, etc.) ou ont simplement lieu de façon désintéressée (à l'exemple des manifestations gratuites), [il est] indispensable d'examiner au cas particulier l'existence d'un

6. L'Administration fédérale des contributions définit une activité lucrative comme une activité dans laquelle « une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique » (AFC, 1994, p. 3).

marché et de n'accorder l'exonération seulement lorsque la neutralité du point de vue de la concurrence n'est pas compromise ». Il est donc uniquement admissible d'exonérer dans les cas où il n'y a pas une situation de concurrence, et ceci même si, par ailleurs, les manifestations sont désintéressées et ont un but d'intérêt général. L'existence d'un marché devient un critère déterminant, et l'intention du document est bien de protéger le marché quand il y en a un.

En somme, si le souci de la neutralité dans le domaine de la concurrence n'est pas explicitement problématisé dans la base légale, il l'est dans les documents d'orientation élaborés depuis les années 2000 par le « groupe de travail exonérations » de la CSI, qui semblent répondre directement à ce souci. En effet, en tout cas pour certains domaines d'activité (aide sociale, secteur culturel, secteurs récemment privatisés), ces documents suggèrent que la délimitation entre ce qui entre dans l'utilité publique et ce qui est de l'ordre du marché ne doit jamais être oubliée. Sur ce point, un consensus juridique semble ainsi s'être établi sur la jurisprudence du Tribunal fédéral (TF)⁷ pour justifier cette restriction à l'exonération pour cause d'utilité publique par la « préservation de la neutralité concurrentielle » et « l'égalité de traitement des concurrents » dans le marché (ATF 121 I 279, consid. 4a). Il pose que « de manière générale, ne sont pas acceptables, pour les fins de l'exonération fiscale, les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre *concurrents directs*, au sens de *personnes appartenant à la même branche économique*, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin » (ATF 121 I 279, consid. 4a) (nous soulignons) et qu'« en matière fiscale, ces principes ont pour but que l'impôt réduise la capacité économique d'agents économiques comparables de manière semblable afin d'éviter des distorsions de la concurrence » (selon l'article 127, alinéa 2 de la Constitution fédérale). Comme l'écrit Lideikyte Huber (2019, p. 215-217) : « La doctrine majoritaire partage l'opinion du TF, en soulignant que l'exonération d'une entreprise commerciale est contraire au principe de neutralité économique, même si celle-ci se consacre exclusivement à un but exonéré ou qu'elle affecte l'entier du bénéfice à ce but. De telles entreprises doivent être imposées au même titre que celles ne poursuivant pas un but désintéressé. En d'autres termes, le but statutaire d'une personne morale n'est pas déterminant de ce point de vue. »

En même temps, les critères à même de distinguer ce qui fait concurrence – ou plus exactement ce qui pourrait péjorer le développement d'une activité similaire mais à caractère purement économique – et ce qui est d'un autre ordre, ne sont pas véritablement explicités par le TF : que veut dire concrètement « fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs » ? Qu'est-ce qui fait que l'on considère des personnes morales comme « appartenant à la même branche économique », s'adressant au « même public » avec des « offres identiques » répondant au « même besoin » ? Qu'un public est unifié ou non ? Que des offres sont semblables ou dissemblables ? Que deux services satisfont, ou non, les mêmes besoins ? C'est alors aux employés de l'administration de définir, au cas par cas, ces différences.

7. Le Tribunal fédéral est, en Suisse, l'autorité judiciaire suprême de la Confédération en matière civile, pénale, administrative et constitutionnelle.

Le rapport au marché au cœur du travail des administrations fiscales

Passer par la loi et par les directives présente l'intérêt d'indiquer le cadre légal et réglementaire qui structure le travail des employés des administrations fiscales, mais aussi de donner à voir les évolutions dans les éléments considérés comme devant être précisés ou clarifiés par ces acteurs s'ils veulent mener à bien leur travail. L'enquête auprès des administrations fiscales, quant à elle, montre d'abord que l'intérêt général d'une activité, qui doit être jugé « selon les conceptions générales de la population » (AFC, 1994), n'est pas l'enjeu de grandes difficultés pour les employés. À une exception près⁸, tous les entretiens corroborent ce qu'écrivait déjà Mettrau (1992, p. 114) : « l'examen *in abstracto* du caractère d'intérêt général d'une activité ne pose en principe pas de difficulté. Les autorités font en général preuve de beaucoup de souplesse ».

En revanche, l'enquête montre combien est centrale la question du rapport au marché pour les employés de ces administrations au moment de délivrer, ou non, la reconnaissance d'utilité publique. Certes, nos entretiens montrent que les administrateurs vont, après vérification formelle du dossier, systématiquement étudier l'ensemble des critères permettant de définir l'utilité publique mentionnés dans la directive (rémunérations, irrévocabilité des fonds, activité effective, etc.). C'est la non-conformité de ces critères qui conduit au plus grand nombre de refus d'exonération⁹. Toutefois, la seule conformité à ces critères définatoires de l'intérêt général ne suffit pas – ou plus – pour garantir qu'une structure sera considérée comme étant d'utilité publique : la question du rapport au marché des organisations examinées semble l'objet des principales difficultés ou risques dans le travail quotidien des employés des administrations fiscales interrogés.

Ainsi, d'après nos interviewés, c'est sur ce seul point que sont consultées les autorités fiscales fédérales à titre de conseil. Quand nous demandons aux employés s'ils prennent parfois contact avec l'autorité fédérale des contributions, leurs réponses évoquent à chaque fois des situations où les organisations requérant le statut d'utilité publique ont des activités commerciales. Par exemple, dans un canton, l'enquêtée nous dit qu'il est arrivé « deux ou trois fois » qu'elle demande un avis, pour des domaines complexes :

« C'est vraiment pour des cas assez spécifiques. [...] Par exemple, l'électricité, ou le traitement des déchets, ou les choses comme ça. Où on voit qu'il y a aussi l'État qui intervient, les communes, des fois c'est privatisé, des fois pas... un petit peu ce genre de choses » (administration fiscale du canton 2).

8. Ainsi, dans un des cantons, on apprendra que l'administration fiscale, devant se prononcer sur le caractère d'utilité publique d'un musée consacrée à un spiritueux local, a refusé d'entrer en matière, estimant que ce musée ne pouvait être considéré d'intérêt général puisque promouvant la culture de l'alcool.

9. Ce constat est attesté également par la lecture des arrêts des tribunaux concernant les recours déposés contre le refus de reconnaissance d'utilité publique par les autorités fiscales. Sur les 32 arrêts identifiés, seuls 4 portent directement sur la question de la « neutralité concurrentielle ».

Les exemples donnés par cette enquête (électricité, gestion de déchets) renvoient à des domaines qui sont caractérisés par une combinaison complexe et changeante d'acteurs publics et privés, configurations typiques discutées dans les documents de la CSI.

La loi comme les directives admettant une activité lucrative tant qu'elle ne constitue pas le but final de l'institution mais qu'elle n'est qu'un moyen d'atteindre le but, qu'elle est donc subsidiaire par rapport à l'activité altruiste (CSI, 2008), c'est aux employés des administrations fiscales d'évaluer cette juste hiérarchie dans la subsidiarité des activités ; ce sont eux qui doivent déterminer si ce mélange de dimensions d'utilité publique et d'activités commerciales contrevient à la « neutralité concurrentielle ». Les enquêtés nous disent ainsi qu'il s'agit dans un premier temps d'identifier si les structures demandant une exonération ont une activité commerciale :

« Des termes, comme "exploitation" ou "production", ça nous fait tout de suite un peu signal d'alarme. Est-ce qu'il y a une activité commerciale là derrière ? On dira pas forcément non, on dit simplement que c'est des alertes chez nous [...]. En pratique c'est très souvent la raison pour laquelle on bloque le dossier... le dossier ne peut pas sortir comme ça. C'est qu'on voit l'existence de produits d'activités et donc on veut en savoir plus. »

La présence d'un vocabulaire propre au marché questionne les employés sur la dimension d'utilité publique. Il s'agit alors pour eux de déterminer la place de cette activité commerciale vis-à-vis des autres activités de l'organisation – la question de la subsidiarité. Mais on voit bien vite combien ce mélange des genres peut être difficile à évaluer :

« Si ce sont des cotisations, des revenus d'actifs, des dons et legs, des subventions publiques : pas de problème. Si c'est le produit d'activités, là on est très attentives. Par exemple : comment les prix des services sont déterminés ? Où est-ce que l'activité est concurrentielle ? Pour nous, c'est très important qu'on ne favorise pas une entité en l'exonérant alors qu'elle va opérer dans un secteur du marché » (administration fiscale du canton 1).

Les questions soulevées ne portent alors pas sur la dimension d'intérêt général ou non de l'activité. Elles renvoient spécifiquement aux conditions de fonctionnement du marché : comment se détermine le prix ? Y a-t-il concurrence avec d'autres acteurs ?

En cas de doute, la solution la plus simple est la séparation organisationnelle ou comptable des activités. L'exemple ci-dessous illustre ce procédé. Il s'agit d'une association culturelle organisant des concerts et d'autres activités qui justifient pleinement, aux yeux de l'administration fiscale, l'exonération. Mais il se trouve que cette association exploite aussi une buvette qui permet de financer une partie de ces activités :

« Et on a eu cette discussion parce que les recettes... les bénéfices générés par cette buvette étaient très importants... C'est une buvette d'été, mais ça peut générer des montants importants. Donc, on a dû faire une séparation... c'est ce qu'on a proposé à l'entité... parce que si vous voulez, la buvette est susceptible de constituer une concurrence dans le quartier à proximité de cette buvette, et donc les cafés à côté perdent une clientèle, parce que la clientèle décide d'aller plutôt à la buvette. Donc là, on est quand même un peu strictes, il faut quand même qu'on permette aussi à ceux qui payent des impôts de pas voir la clientèle fuir pour aller à côté où ils

vont pas payer des impôts. Et ses tarifs seraient peut-être aussi plus bas parce qu'elle payera pas d'impôts. Donc, on a demandé une séparation des comptabilités. Donc, c'est une exonération partielle qu'on a accordée. Donc, ça veut dire, au niveau de la comptabilité, ils doivent distinguer ce qui est activités de la buvette et ce qui est activités culturelles. Et puis, après, tout ce qui est produits et charges afférents à la buvette... ces bénéfiques seront imposés. Par contre, toutes les activités culturelles... s'il y a un bénéfice... à ce moment-là, c'est exonéré » (administration fiscale du canton 1).

Clairement, ce qui pose problème ici est la concurrence entre une buvette qui serait exonérée, et les commerces aux alentours soumis à l'impôt. Même si l'activité de la buvette est subsidiaire aux activités d'utilité publique et sert à les financer, cela ne peut pas justifier son exonération, car elle entre en concurrence directe avec d'autres entreprises. La séparation des comptabilités permet alors d'éviter une possible « injustice ». Or, une telle séparation n'est pas toujours possible. Dans certains cas, l'activité économique est intrinsèquement liée à la possibilité de réalisation des objectifs de la structure d'utilité publique. Comment les employés des administrations fiscales tracent-ils alors la distinction entre marché et tiers secteur d'utilité publique ? Sous quelles conditions vont-ils décider d'attribuer le statut d'utilité publique malgré la poursuite d'une activité économique qui n'est pas que subsidiaire ?

Ici, l'analyse des entretiens nous amène à distinguer trois cas de figure. Dans les trois cas, les organisations bénéficiant du statut d'utilité publique se distinguent des acteurs purement marchands par des limitations à leur profitabilité potentielle ; ce sont ces limitations qui permettent, dans les trois cas, de sortir les organisations du marché ordinaire et de remédier aux « défaillances » de ce dernier. Ces limitations vont donc constituer des garants d'un tiers secteur non concurrentiel et d'utilité publique.

Dans le premier cas de figure, la possibilité d'une exonération s'obtient par la mise en place d'un conventionnement par d'autres services de l'État et d'une limitation du bénéfice, autant d'éléments qui, aux yeux des employés de l'administration, sortent ces structures du marché ordinaire et attestent de l'intérêt général des structures, comme dans le cas des maisons de retraite ou des crèches. Assurant la possibilité d'accès à ces services pour l'ensemble de la population, ce conventionnement limite l'opportunisme propre au marché. Dans le deuxième cas de figure, c'est le fait d'engager des personnes exclues du marché du travail ordinaire qui fait que l'organisation est considérée comme se limitant dans sa productivité. Enfin, le troisième cas de figure concerne le domaine culturel, secteur où l'activité privée, tant lucrative que non lucrative, est fortement présente et où aucune autre administration ne régleme les activités. Ici, l'exonération se justifie car la profitabilité des organisations est limitée par l'absence d'une demande ou d'un public suffisants pour l'existence de certaines productions. Ceci semble sortir l'activité concernée du marché ordinaire.

La limitation de l'opportunisme

Des institutions jugées d'intérêt général comme des crèches, des musées ou des festivals agissent, de fait, sur un marché ; des entreprises privées sont actives dans ces secteurs. La question de la dimension concurrentielle ou non de certaines entités présentes sur

ces marchés peut alors être résolue par des systèmes de conventionnement. C'est le cas des maisons de retraites ou des crèches qui, pour bénéficier d'un subventionnement des cantons, doivent passer par la signature d'une convention réglant la distribution des profits. Dans les cantons étudiés, c'est le fait que l'établissement ait signé une convention avec le service des affaires sociales du canton qui détermine ainsi l'utilité publique et donc la possibilité de l'exonération fiscale malgré l'activité commerciale. Cette convention, qui fixe tant les tarifs pour les résidents ou enfants que les rémunérations du personnel, est garante du caractère non lucratif de la fondation et de l'établissement. C'est que pour qu'il y ait convention, l'organisation doit accepter une limitation dans ses possibles bénéfices, et des « limites dans la distribution de profit » (Evers, Laville, 2004), autant d'éléments qui distinguent ces structures reconnues d'utilité publique des autres acteurs du marché et qui permettent de considérer que la « neutralité concurrentielle » est respectée :

« La différence, elle se situe au niveau de la rémunération puisqu'au niveau d'une institution qui serait exonérée ou qui est exonérée... on n'a pas cette notion de bénévolat qu'on a par contre clairement au niveau de l'utilité publique. Maintenant, pour les crèches par exemple, ce qu'on a pu voir... c'est des crèches généralement communales... et c'est des crèches qui sont vraiment supervisées par les communes. Donc les tarifs qui sont appliqués, c'est des tarifs qui sont fixés par les communes, donc qui sont généralement quand même en fonction des moyens financiers des personnes... Donc, pour nous, le fait qu'il y ait une cotisation... un prix qui est payé... c'est pas rédhibitoire... Du moment qu'on voit que c'est quand même supervisé par une entité publique... c'est fixé à la rigueur dans des règlements des communes, on voit qu'il y a des sortes de cautèles en fonction de la situation financière des gens. Donc, pour nous, en général, on entre en matière et on dit que c'est pour cause de service public. La même chose pour les maisons de retraite... quand on rend des exonérations pour des maisons de retraite, on est dans une approche service public... et là, on veille à ce que la maison de retraite soit en fait sous le contrôle de je sais pas quel département... qui, eux, vont faire des contrôles, sauf erreur, annuels et qui vont vérifier... les personnes... les fonds, il y a plein de choses qui sont surveillées. Et donc, quelque part, j'ai envie de dire... on le délègue, mais officieusement on va dire... on accorde sous réserve que vous, vous faites le contrôle » (administration fiscale du canton 2).

Les « limites dans la distribution de profit » associées aux conventions signées avec les services des affaires sociales font ainsi sortir les entités concernées du marché. Cela concerne avant tout les tarifs pratiqués – fixés par les communes, « généralement en fonction des moyens financiers des personnes » ou les montants des salaires des directions. Face au risque d'opportunisme des acteurs du marché (la volonté de maximiser le profit risquant de rendre impossible l'achat de ces services par certaines personnes, les prestataires ayant intérêt à prendre en charge les usagers les plus solvables ou les plus aisés et à délaissier les usagers les plus lourds ou les plus pauvres), l'État, à travers ce conventionnement, fait sortir ces structures d'une seule logique de marché et limite le risque qu'une partie du public ne puisse y avoir accès. Pour l'administration fiscale, ce qui compte est notamment que cette convention soit contrôlée par un organe étatique – les services sociaux, par exemple. Ainsi, l'enquêté cité n'hésite pas à utiliser le terme « délégation » : c'est la garantie donnée par un service social que des contraintes spécifiques limitant l'opportunisme marchand sont respectées qui permet à l'administration fiscale de conclure que cette structure sort effectivement du marché.

La limitation de la productivité

Dans le cas d'organisations pour lesquelles l'activité lucrative est indispensable pour atteindre un but d'intérêt général, et comme la loi permet ce mélange des genres tant que l'activité commerciale reste un moyen et ne devient pas un but de la structure, le risque d'une distorsion de la concurrence apparaît grand aux yeux des employés des administrations fiscales. C'est le cas des structures d'insertion, comme l'illustre cet extrait d'entretien :

« On avait un autre dossier... tout au début... on avait une société... une entité, une association de réinsertion de personnes qui étaient en marge de la société, et puis ils leur apprenaient des anciens métiers. C'était très difficile, parce que, dans un premier temps, la décision était négative parce que, comme produit d'activité, ils fabriquaient des tentes à l'ancienne. Et puis, ils louaient ces tentes pour des mariages. Et puis, nous, on a dit ça et on s'est dit que c'est une activité concurrentielle sur le marché, parce que le loueur de tentes, lui... et puis ils ont réussi à nous, à nous démontrer... c'était une association... vraiment ils se donnaient à fond, mais ils ont dit : "Mais c'est quoi cette administration qui comme ça nous met des bâtons dans les roues... on réinsère des jeunes en difficulté..." On les a rencontrés et on a quand même compris que, déjà, la structure qui était proposée avait strictement rien à voir avec des structures de location de tentes pour des mariages qu'on trouve sur le marché. Donc là, le côté concurrentiel pouvait être contesté. Et puis, ils ont aussi insisté... c'est un moyen d'atteindre le but de réinsérer ces jeunes en leur donnant une activité... vous savez dans la circulaire, il est noté justement que l'activité commerciale peut être tolérée si c'est un moyen d'atteindre le but. Donc là, on a travaillé là-dessus. Et puis ils ont aussi insisté sur tout le bénévolat qu'il y avait derrière... Et qu'ils venaient quelque part augmenter le nombre de produits si vous voulez. On avait uniquement les produits dans la comptabilité, mais, en réalité, il y avait énormément d'heures données gratuitement qui venaient diminuer le pourcentage de produits d'activité sur l'intégralité des ressources. C'était un des premiers dossiers qu'on a eus, qui nous a formées aussi » (administration fiscale du canton 1).

Dans cet extrait, les administrateurs fiscaux semblent d'abord traiter le cas de figure de la même manière que l'exemple de la buvette évoqué plus haut – l'activité marchande pourrait constituer une violation de la « neutralité concurrentielle » si elle était exonérée. Or, une série d'éléments distingue ces deux cas. Les administrateurs évoquent d'abord l'argument selon lequel les offres ne seraient pas identiques (« la structure proposée avait strictement rien à voir avec des structures [...] que l'on trouve sur le marché ») ; il n'y aurait donc pas de concurrence. Mais en plus de cela, ce qui semble déterminer la position prise *in fine* est la limitation auto-imposée par l'emploi de jeunes en réinsertion. En effet, ici la fabrication de tentes n'est pas juste une activité servant à financer d'autres activités qui seraient, elles, d'utilité publique. Au contraire, c'est cette activité de fabrication même qui est d'utilité publique, car elle se fait en employant des jeunes en réinsertion. À partir de là, même si l'offre est identique, cette limitation justifie l'exonération. Si la concurrence propre au marché est une « lutte pour des opportunités d'échange » (François, 2008, p. 54), le fait d'engager ou de travailler avec des personnes exclues du marché de l'emploi, constitue une manière de se limiter dans sa productivité et donc dans ses opportunités d'échange, ce qui semble sortir, aux yeux des employés des administrations fiscales, ces structures du marché ordinaire¹⁰. Il ne s'agit plus ici, pour l'État,

10. Cette pratique va dans le même sens que des réglementations existant dans d'autres pays : on peut ainsi noter qu'en Italie, par exemple, une catégorie spéciale de « coopératives sociales » a été créée pour les entreprises qui exploitent des installations de production marchande mais qui sont tenues d'employer au

du risque de voir des structures actives sur le marché se désintéresser des moins solvables, mais au contraire, de voir ces structures risquer de perdre des marchés, parce qu'ayant potentiellement un coût de production plus important du fait qu'elles engagent des personnes en difficulté, ce qui rendrait leur offre moins concurrentielle.

L'absence de demande (ou de public)

Comme on l'a vu précédemment, dans certaines situations, le conventionnement de certaines structures actives sur des marchés par d'autres services de l'État peut permettre d'assurer leur caractère non concurrentiel. Si, dans le secteur des affaires sociales, nombre d'organisations sont conventionnées, ce n'est pas le cas dans d'autres secteurs comme celui de la culture. Dans ce dernier cas, la CSI (2010, p. 2) pose un certain nombre d'éléments, distinguant objectifs « culturels » et objectifs de « divertissement ». Selon cette Conférence, « une institution active dans le domaine culturel qui entend obtenir l'exonération en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique, doit remplir les conditions spécifiques de l'utilité publique, à savoir l'intérêt général et le désintéressement ». Elle précise ensuite (CSI, 2010, p. 2-3) : « Un intérêt général est notamment admis pour les productions d'un haut niveau artistique qui sont offertes à un large public, celles qui revêtent un caractère de formation générale et celles favorisant l'intérêt commun ainsi que celles qui, à la rigueur, d'un point de vue religieux, forment le caractère. De même, l'association d'un musée qui contribue à la diffusion des connaissances se rapportant à l'histoire d'une localité et d'une région, tout en collectionnant des documents dignes d'être conservés et qui entend les rendre accessibles au public, poursuit un but d'utilité publique [...]. » Par contre, « les manifestations de pur divertissement ne revêtent pas un caractère d'utilité publique. Cela est également le cas lorsque les manifestations s'adressent à un large public à l'exemple des cinémas ».

La difficulté est alors double pour les administrations fiscales : en effet, comme l'admet le même document de la CSI (2010, p. 2-3), « la délimitation entre les buts qui relèvent du simple divertissement et ceux d'une valeur culturelle qui servent le bien général est difficile. Ce n'est du reste pas la tâche des autorités fiscales de se prononcer sur la valeur ou non des manifestations culturelles ». Ainsi ce document, s'il semble marquer une distinction forte entre des activités culturelles passibles d'une reconnaissance d'utilité publique d'une part, et des activités de divertissement participant du marché d'autre part, indique simultanément combien cette frontière est difficile à situer. Et bien qu'il précise que ce n'est pas aux autorités fiscales de la déterminer, ce sont malgré tout ces dernières qui reçoivent les dossiers.

Les entretiens avec les autorités fiscales montrent alors que pour trancher cette question, ce sont, d'une part, les différents critères de l'utilité publique qui sont mobilisés (ouverture du cercle des bénéficiaires, mais aussi incapacité à s'autofinancer sans le soutien d'avantages fiscaux), et d'autre part, l'évaluation de la menace que représente l'activité pour la « neutralité concurrentielle » :

moins 30 % de leurs travailleurs parmi les personnes qui présentent l'une des formes de désavantage définies par la loi (Salamon, Sokolowski, 2016, p. 1529).

« La culture, j'ai l'impression qu'on est quand même assez ouverts à favoriser la culture même s'il y a un prix qui est payé. C'est un peu un sentiment que j'ai. Maintenant, quand nous, on a des dossiers qui portent là-dessus, on reste quand même très vigilants... L'idée, c'est aussi de sensibiliser l'institution en disant : "OK vous avez des entrées, etc., mais faites attention, parce qu'à un moment donné, on peut peut-être le qualifier en commercial." Donc, quelque part, ça les alerte aussi pour rester quand même... dans leurs critères et d'avoir à l'esprit qu'à tout moment, l'exonération peut être remise en cause » (administration fiscale du canton 1).

Dans le canton 2 également :

« On va quand même regarder qu'il y ait pas que... des concerts de personnes connues, par exemple... qu'il y ait quand même un but de formation. On va quand même regarder que la structure organise des concerts pour lancer des artistes ou des concerts gratuits pour les écoles pour qu'il y ait un but de formation pour les enfants à l'école... mais on va pas fixer de pourcentage. Et on n'a jamais eu de jurisprudence qui fixe un pourcentage, quoi que ce soit. C'est un peu jugé au cas. S'il y a cent concerts et il y en a un de temps en temps qui est ouvert aux écoles, ça va peut-être poser problème. Si, sur dix, il y a à chaque fois un qui est ouvert aux écoles, ou un concert sur dix où il y a la promotion d'artistes méconnus... Là, je pense que ça peut déjà entrer un peu plus dans la notion. »

Prenant l'exemple d'un arrêt du tribunal cantonal concernant une fondation finançant un orchestre, pour laquelle l'administration avait pris la décision de ne pas accorder l'exonération mais dont la décision a été cassée par ce tribunal, une employée de l'administration explique, entre autres choses¹¹ :

« Pour nous, cet orchestre est actif dans un environnement de marché marqué par la concurrence ; nous avons fait valoir que l'exonération accordée à la recourante pourrait fausser le jeu de la concurrence entre acteurs culturels agissant dans le même domaine ; à l'inverse, la Cour a observé que, sur la liste des institutions exonérées dans le canton, un grand nombre d'acteurs de ce secteur bénéficient de l'exonération » (administration fiscale du canton 2).

On retrouve de telles questions quant au secteur des salles de cinéma. Là encore, les administrations se trouvent dans la nécessité de se prononcer sur le statut d'utilité publique. Comme le dit encore l'employée de l'administration fiscale du canton 2 :

« Certains films, on voit clairement que c'est économique, enfin voilà... d'autres où c'est des cinéastes qui sont pas connus, des choses comme ça, si un cinéma prend des cinéastes qui se lancent et ça... c'est peut-être plus du divertissement mais de la culture... » (administration fiscale du canton 2).

C'est que les activités sont rarement « uniquement » commerciales ou « uniquement » culturelles, et c'est donc bien aux administrations fiscales qu'il revient de faire la pesée des critères.

¹¹ L'administration fiscale a, par exemple, estimé que la programmation de cet orchestre était trop « classique » pour prétendre, selon les informations de la CSI (2010), promouvoir des artistes qui ont besoin d'un tel soutien. De même, il y a eu désaccord entre l'administration fiscale et la Cour quant à la réalisation du critère d'un « cercle ouvert » des bénéficiaires. Revenant sur les prix des billets des concerts, l'employée indique leur coût élevé et dit : « Dès le moment où on demande un prix d'entrée, c'est qu'on poursuit pas d'altruisme, je trouve. Je ne vois pas le désintéressement. »

On voit alors la nécessité, pour les administrations fiscales, de créer une frontière entre ce qui est d'utilité publique et ce qui est de l'ordre du marché, et de trouver des critères, à l'interne de leurs services, afin de délimiter ce qui est d'un ordre ou de l'autre. Ce travail répond également à un souci d'égalité dans le traitement des dossiers. Dans un canton, comme nous plaisantions avec une employée en disant que lorsqu'il n'y a pas de public c'est d'utilité publique, et que quand il y en a, c'est commercial, elle rit en disant « Oui ! » Face à la difficulté à définir précisément le « culturel » et le « divertissement », c'est bien plus l'absence de « demande », au sens commercial du terme, qui semble définir le tiers secteur.

On notera d'ailleurs que des secteurs d'activité qui n'étaient pas initialement des secteurs marchands ou qui ne trouvaient pas un public suffisant pour être rentables, mais qui s'inscrivaient dans un intérêt général, peuvent par la suite devenir des marchés. Un employé de l'administration du canton 3 donne à ce propos l'exemple de l'énergie solaire. Pour lui, « dans les années 1980, on exonérait ces activités, pour de bonnes raisons : c'étaient alors des pionniers, ils faisaient quelque chose pour la collectivité. Mais aujourd'hui, ce sont devenus des marchés et des activités commerciales, donc on va retirer l'exonération ».

Discussion et conclusion

Si la littérature en sciences sociales et politiques questionne aujourd'hui largement la légitimité démocratique de la philanthropie et des exonérations fiscales, ainsi que la congruence, ou non, entre les programmes soutenus par le tiers secteur avec les politiques publiques, les entretiens menés avec les employés des administrations fiscales en Suisse montrent que cette question politique n'est que très peu – pour ne pas dire jamais – saillante pour eux. Leur travail ne consiste jamais à déterminer si une organisation demandant l'exonération fiscale vient concurrencer l'État là où celui-ci agit par ailleurs, ou si les programmes soutenus auraient l'approbation du parlement s'ils étaient financés à travers des subventionnements directs. À l'inverse, la question du marché est omniprésente : ils doivent déterminer si les activités menées par ces organisations exonérées peuvent entrer en concurrence avec celles conduites par des acteurs du marché et payant des impôts. C'est la question de la « neutralité concurrentielle » qui est centrale dans le travail de ces agents, alors que la question de l'interférence entre action privée exonérée d'impôt et action publique, elle, n'apparaît jamais.

Si cette situation découle pour une part d'une histoire longue, qui fait que le gouvernement suisse a opté pour une politique libérale dans le cadre d'un modèle corporatiste vis-à-vis du secteur à but non lucratif, le retour sur la loi et sur les différentes circulaires et directives montre, en même temps, l'actualité de ce souci de la concurrence que pourraient faire les organisations reconnues d'utilité publique au secteur privé lucratif. Le passage par les entretiens et la lecture de dossiers avec les employés des administrations montre non seulement la nécessité pour ces employés de faire des choix, mais plus encore la prépondérance du souci de préservation de la « neutralité concurrentielle » qui préside à ceux-ci. Les exemples concrets, centraux dans les entretiens menés avec les employés de ces administrations, montrent ainsi les « hésitations », mais aussi les « risques » qu'ils associent à leur activité : que, suite à un scandale, un article de presse vienne s'étonner de l'exonération fiscale pour cause d'utilité publique accordée à une structure qui, de fait, exercerait une

activité commerciale, ou plus largement, qu'ils puissent avoir injustement favorisé un prestataire au détriment d'un autre.

Les employés des administrations fiscales rencontrés semblent alors reprendre à leur compte les approches néoclassiques de l'économie, naturalisant la structure hiérarchique dans laquelle le marché et l'État sont vus comme les piliers de la société et le tiers secteur comme une force auxiliaire. Les autorités fiscales – mais est-ce le fait de la formation de leur personnel, de leur mandat constitutionnel ? – protègent avec vigueur le secteur lucratif, semblant, par leur pratique, faire du tiers secteur exonéré d'impôt pour cause d'utilité publique une option de second rang, à ne soutenir que lorsqu'il y a échec du marché. Les trois cas de figure observés sont sans équivoque sur ce point : dans le premier cas, la reconnaissance d'utilité publique s'explique par le fait que le marché ne garantirait pas l'accès à de tels services pour l'ensemble de la population ; dans le deuxième cas, c'est le fait que le marché ne permettrait pas l'accès à l'emploi de personnes considérées comme insuffisamment productives ; dans le troisième cas, c'est le fait que le marché ne pourrait pas offrir un certain nombre de services, du fait d'une demande insuffisante.

On constate alors qu'en période de réformes néo-libérales et d'extension des marchés (Mönks, 1998 ; Merrien, 1999 ; Ansaloni, Smith, 2017), de privatisation de pans entiers des administrations, et de mise en place de contrats de prestation, la question de la « neutralité concurrentielle » devient un enjeu central pour la définition d'un tiers secteur exonéré d'impôt. Certes, l'existence de configurations hétérogènes concernant les formes juridiques et les finalités des acteurs qui interviennent dans un champ d'activité donné n'est pas nouvelle, et les frontières entre action publique, marché et action privée exonérée d'impôts ont toujours fait débat. Il n'empêche que les configurations actuelles se distinguent par la place plus importante que les marchés y prennent. La possible concurrence entre organisations (para-) publiques, organisations associatives/non lucratives exonérées d'impôts, et entreprises a ainsi été largement débattue ces dernières décennies au sein de l'OCDE (OCDE, 2012a, 2012b). Et les délimitations se compliquent encore davantage avec les entreprises sociales et solidaires qui connaissent un regain d'intérêt et l'émergence de nouvelles formes hybrides d'organisation qui se réclament de la « Venture Philanthropy » (Sprecher, 2013), mais aussi avec le secteur marchand qui n'investit pas que des tâches étatiques, mais également des tâches qui étaient jusque-là très largement dévolues au tiers secteur, que cela concerne l'aide sociale, la formation ou l'aide aux migrants.

Philip Balsiger

Université de Neuchâtel, Institut de sociologie
philip.balsiger@unine.ch

Romain Carnac

Haute École de travail social et de la santé, HES-SO, Lausanne
romain.carnac@eesp.ch

Caroline Honegger

Haute École de travail social et de la santé, HES-SO, Lausanne
caroline.honegger@eesp.ch

Alexandre Lambelet

Haute École de travail social et de la santé, HES-SO, Lausanne
alexandre.lambelet@eesp.ch

Bibliographie

- AFC (1994), *Circulaire 12. Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g, LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h, LIFD) ; déductibilité des versements bénévoles (art. 33, 1^{er} al., let. i, et art. 59, let. c, LIFD)*, Berne, Administration fédérale des contributions (AFC).
- ANHEIER, H., BEN-NER, A. (1997), « The Shifting Boundaries: Long-terms Changes in the Size of the For-profit, Nonprofit, Cooperative and Government Sectors », *Annals of Public and Cooperative Economics*, 68 (3), p. 335-354.
- ANHEIER, H., SALAMON, L. (2006), « The Nonprofit Sector in Comparative Perspective », in POWELL, W., STEINBERG, R. (eds), *The Nonprofit Sector: A Research Handbook*, New Haven (Conn.), Yale University Press [2^e éd.].
- ANSALONI, M., SMITH, A. (2017), « Des marchés au service de l'État ? », *Gouvernement et action publique*, 6 (4), p. 9-28.
- ARNOVE, R. (ed.) (1980), *Philanthropy and Cultural Imperialism: The Foundation at Home and Abroad*, Boston (Mass.), G. K. Hall.
- BEZES, P., SINÉ, A. (2011), *Gouverner (par) les finances publiques*, Paris, Presses de Sciences Po.
- BRIILLANT, E. (2000), *Private Charity and Public Inquiry. A History of the Filer and Peterson Commissions*, Bloomington (Ind.), Indiana University Press.
- CSI (2008), *Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels*, Berne, Conférence suisse des impôts (CSI).
- CSI (2010), *Exonération des institutions poursuivant des buts culturels*, Berne, Conférence suisse des impôts (CSI).
- EVERS, A., LAVILLE, J.-L. (2004), « Defining the Third Sector in Europe », in EVERS, A., LAVILLE, J.-L. (eds), *Third Sector in Europe*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, p. 11-42.
- FRAŅCOIS, P. (2008), « Les frontières du marché », *Sociologie des marchés*, Paris, Armand Colin, coll. « U », p. 63-117.
- GABORIAUX, C. (2017), « Une construction sociale de l'utilité publique. Associations et fondations devant le Conseil d'État (1870-1914) », *Genèses*, 109, p. 57-79.
- HANSMANN, H. (1996), *The Ownership of Enterprise*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press.
- HORVATH, A., POWELL, W. (2016), « Contributory or Disruptive: Do New Forms of Philanthropy Erode Democracy? », in REICH, R., CORDELLI, C., BERNHOLZ, L. (eds), *Philanthropy in Democratic Societies. History, Institutions and Values*, Chicago (Ill.), University of Chicago Press, p. 87-122.
- KARL, B. (1997), « Philanthropy and the Maintenance of Democratic Elites », *Minerva*, 35, p. 207-220.
- LAMBELET, A. (2014), *La Philanthropie*, Paris, Presses de Sciences Po, coll. « Contester ».
- LAMBELET, A., BALSIGER, P., CARNAC, R., HONEGGER, C. (2019), « Les incitations fiscales en Suisse : un débat tronqué ? – Tax Incentives in Favour of Public Utility in Switzerland: An Incomplete Debate? », *L'Année Philanthropique – The Philanthropic Year*, 1, p. 14-45 [https://philab.uqam.ca/wp-content/uploads/2019/05/REVUE1-VF-copie-TR.pdf].
- LAVILLE, J.-L. (2000), « Le tiers secteur. Un objet d'étude pour la sociologie économique », *Sociologie du travail*, 42 (4), p. 531-550.
- LAVILLE, J.-L. (2001), « Les raisons d'être des associations », dans LAVILLE, J.-L. (dir.), *Association, démocratie et société civile*, Paris, La Découverte, p. 61-140.
- LIDEIKYTE HUBER, G. (2019), « Activité à but lucratif d'une entité d'utilité publique exonérée d'impôt. Notions et limites », *Expert Focus*, 3, p. 215-217.
- LIPSKY, M. (2010), *Street-level Bureaucracy. Dilemmas of the Individual in Public Services*, New York (N. Y.), Russell Sage Foundation [2^e éd.].
- MCDANIEL, P. (1989), « Tax Expenditures as Tools of Government Action », in SALAMON, L. (ed.), *Beyond Privatization: The Tools of Government Action*, Washington (D. C.), The Urban Institute Press, p. 167-195.
- MERRIEN, F.-X. (1999), « La nouvelle gestion publique : un concept mythique », *Lien social et politiques*, 41, p. 95-103.
- METTRAU, G. (1992), *L'Exonération fiscale des institutions d'utilité publique*, thèse de droit, Lausanne, Université de Lausanne.
- MÖNKS, J. (1998), « La nouvelle gestion publique, boîte à outils ou changement paradigmatique ? », dans HUFTY, M. (dir.), *La Pensée comptable*, Genève et Paris, Les Nouveaux Cahiers de l'IUED, p. 77-89.
- OCDE (2012a), *Competitive Neutrality. A Compendium of OECD Recommendations, Guidelines and Best Practices Bearing on Competitive Neutrality*, Paris, OCDE.
- OCDE (2012b), *Competitive Neutrality. National Practices*, Paris, OCDE.
- OSTRANDER, S. (2005), « Legacy and Promise for Social Justice Funding: Charitable Foundations and

Progressive Social Movements, Past and Present », in FABER, D., MCCARTHY, J. (eds), *Foundations for Social Change. Critical Perspectives on Philanthropy and Popular Movements*, Lanham, Rowman & Littlefield, p. 55-97.

PFISTER, L. (2017), *La Fondation*, Genève, Schulthess.

PREWITT, K. (1999), « The Importance of Foundations in an Open Society », in BERTELSMANN FOUNDATION (ed.), *The Future of Foundations in an Open Society*, Guetersloh, Bertelsmann Foundation, p. 20-29.

REICH, R. (2010), « Toward a Political Theory of Philanthropy », in ILLINGWORTH, P., POGGE, T., WENAR, L., *Giving Well: The Ethics of Philanthropy*, Oxford, Oxford University Press, p. 177-95.

REICH, R., CORDELLI, C., BERNHOLZ, L. (eds) (2016), *Philanthropy in Democratic Societies. History, Institutions and Values*, Chicago (Ill.), University of Chicago Press.

ROELEFS, J. (2003), *Foundations and Public Policy: The Mask of Pluralism*, Albany (N. Y.), State University of New York Press.

SALAMON, L., ANHEIER, H. (1998), « Social Origins of Civil Society: Explaining the Nonprofit Sector Cross-Nationally », *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 9 (3), p. 213-248.

SALAMON, L., SOKOLOWSKI, W. (2016), « Beyond Nonprofits: Re-conceptualizing the Third Sector », *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 27 (4), p. 1515-1545.

SKOCPOL, T. (2016), « Why Political Scientists Should Study Organized Philanthropy », *PS: Political Science & Politics*, 49 (3), p. 433-435.

SPRECHER, T. (2013), « Traitement fiscal de nouveaux modèles de soutien et de financement », in CEPS, *Rapport sur les fondations en Suisse 2013*, CEPS Forschung und Praxis, 8, Bâle, CEPS, p. 19-23.

WEISBROD, B. (1988), *The Nonprofit Economy*, Cambridge (Mass.), Harvard University Press.