

N° 397192

SOCIETE HIPPIQUE DE MARSEILLE

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 16 mai 2018

Lecture du 30 mai 2018

CONCLUSIONS

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, rapporteur public

Quel point commun y a-t-il entre Néron, Edgar Degas, la reine Elizabeth II et l'inspecteur Boisrond dans la série de films Les Ripoux ? La passion des courses de chevaux. Celles-ci sont aussi au cœur du présent dossier.

La société hippique de Marseille, association « loi 1901 » issue de la fusion en décembre 2007 entre la société sportive de Marseille, exploitant l'hippodrome de Marseille-Borély, et l'association hippique du Sud-Est, exploitant celui de Marseille-Vivaux, a été assujettie, à l'issue d'une vérification de comptabilité, à la cotisation minimale de taxe professionnelle en application de l'article 1647 E du code général des impôts au titre de l'année 2007, à raison notamment de son activité d'organisation et de gestion de paris lors des réunions hippiques qu'elle organise – les activités d'organisation de compétition de chevaux ayant pour but l'amélioration de la race chevaline étant, en revanche, en application du I du 3^o de l'article 1451 du même code, expressément exonérées de taxe. Sa demande tendant à la décharge de cette cotisation a été rejetée par le tribunal administratif de Marseille, puis par la cour administrative d'appel de Marseille.

Le premier arrêt rendu par cette cour a été annulé par vos 9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies par une décision du 8 juillet 2015 (n° 371466, RJF 11/15 n° 916, concl. F. Aladjidi), pour erreur de droit à avoir jugé, par la reproduction d'une ancienne jurisprudence (CE, Section, 7 avril 1967, *Sté d'encouragement pour l'amélioration des races de chevaux en France*, n° 61314, Dupont p. 334), que l'organisation de paris mutuels constituait l'exercice d'une activité professionnelle caractérisée, de manière intrinsèque, par un but lucratif et en avoir déduit l'assujettissement à la taxe professionnelle de la requérante à raison de cette activité, au lieu d'appliquer la grille d'analyse et les critères de lucrativité dégagés par la décision de Section *Association Jeune France* du 1^{er} octobre 1999 (n° 170289, p. 285, RJF 11/99 n° 1338).

En vertu de cette jurisprudence bien connue, les associations ne sont exonérées des impôts commerciaux, et notamment de la taxe professionnelle, que si, d'une part, leur gestion présente un caractère désintéressé et, d'autre part, « *les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public*

par des entreprises commerciales exerçant une activité identique ». Par ailleurs, « même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, elle reste exclue du champ de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle et continue de bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre ». Vous avez donc invité la cour, dans la présente espèce, à « *rechercher si l'organisation de paris mutuels par la Société hippique de Marseille répondait aux critères (ainsi) mentionnés, en examinant notamment si une telle activité était susceptible de se trouver en concurrence avec celle d'autres entreprises, eu égard à l'étendue du monopole* » instauré par la loi du 2 juin 1891.

Saisie de l'affaire après renvoi, la cour administrative d'appel de Marseille a, par un second arrêt, rejeté la requête de la société hippique de Marseille. Elle a, une nouvelle fois, conclu au caractère professionnel de l'activité de la contribuable et jugé que c'est à bon droit que l'administration fiscale l'avait assujettie à une cotisation minimale de taxe professionnelle calculée sur une base incluant les produits et les charges liée à l'organisation de paris mutuels. C'est l'arrêt attaqué.

Vous annulerez sans guère d'hésitation cet arrêt, entaché d'erreur de droit dans le maniement même des critères de votre jurisprudence *Jeune France* et de l'analyse que votre décision de cassation lui imposait de mener.

En effet, au lieu de commencer par caractériser le contenu de l'activité de la requérante, puis d'examiner si celle-ci se trouvait, à raison de cette activité, et compte tenu (ou en dépit) du monopole confié par la loi aux sociétés de course, en concurrence avec des entreprises commerciales exerçant une activité identique dans la même zone géographique, avant enfin, mais seulement en cas de réponse positive à la question précédente, de rechercher si cette activité était néanmoins exercée dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, eu égard notamment au public auquel elle s'adresse, la cour a semblé une fois de plus partir d'un présupposé de lucrativité par nature de l'activité en cause motif pris de ses modalités de rémunération par un prélèvement sur le produit des paris, faire reposer sur la société la charge de la preuve contraire, et déduire de la seule circonstance que l'association s'adresserait à « tout public » qu'elle se trouverait nécessairement en concurrence avec des entreprises commerciales, en l'occurrence les détaillants du PMU et de la Française des Jeux, sans d'ailleurs caractériser la zone géographique considérée.

S'agissant d'une seconde cassation, il vous faudra régler l'affaire au fond, et à cette fin, commencer par répondre vous-mêmes au cahier des charges fixé par votre décision du 8 juillet 2015, à savoir l'application à l'espèce de la grille d'analyse *Association Jeune France*, l'examen dans ce cadre de l'existence d'une éventuelle concurrence avec des entreprises commerciales, et l'impossibilité de se fonder sur une quelconque lucrativité par nature de l'activité d'organisation de paris.

La satisfaction du premier critère de la jurisprudence *Jeune France*, tenant au caractère désintéressé de la gestion de la société hippique de Marseille qui, en dépit de son nom, est une association régie par la loi de 1901, n'est pas contestée.

Qu'en est-il du second, c'est-à-dire celui de l'offre, par cette association, de services « *en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique* » ?

En vertu de l'article 2 de la loi du 2 juin 1891 ayant pour objet de réglementer l'autorisation et le fonctionnement des courses de chevaux, dans sa rédaction applicable au litige, « *sont seules autorisées les courses de chevaux ayant pour but exclusif l'amélioration de la race chevaline et organisées par des sociétés dont les statuts sociaux auront été approuvés par le ministre de l'agriculture* », et qui sont, en application de l'article 1er du décret n° 97-456 du 5 mai 1997 relatif aux sociétés de courses de chevaux et au pari mutuel, régies par les dispositions de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association. L'article 4 de la même loi prohibe l'organisation de paris hippiques, en punissant d'un emprisonnement de trois ans et d'une amende de 90 000 euros quiconque « *aura en quelque lieu et sous quelque forme que ce soit, offert de recevoir ou reçu des paris sur les courses de chevaux* ». Toutefois, pour encadrer et canaliser des passions humaines qui ne manqueraient pas, sinon, de s'exprimer illégalement et en faire une source de financement pour la filière équine, l'article 5 de la même loi prévoit que « *les sociétés remplissant les conditions prescrites par l'article 2 pourront, en vertu d'une autorisation spéciale et toujours révocable du ministre de l'agriculture, et moyennant un prélèvement fixe en faveur des œuvres locales de bienfaisance et de l'élevage, organiser le pari mutuel* ». L'article 27 du décret du 5 mai 1997 alors en vigueur précise que « *les sociétés de courses autorisées à organiser le pari mutuel hors les hippodromes (...) en confient la gestion, pour leur compte, à un groupement d'intérêt économique constitué entre elles* », dénommé Pari mutuel urbain (PMU) et dont les statuts sont approuvés par le ministre chargé de l'agriculture et le ministre chargé du budget. Enfin, le même article prévoit que ce groupement peut autoriser des personnes privées à exploiter des postes d'enregistrement des paris, après avis du ministre de l'intérieur.

En 2007, les paris – sous la forme des paris mutuels, à l'exclusion de tout pari à cotes – ne pouvaient être organisés que par les sociétés de course, et l'enregistrement des paris pouvait se faire soit directement sur place, dans leurs hippodromes, soit en dehors de l'hippodrome mais auprès du seul PMU, auquel les sociétés hippiques étaient tenues par le décret précité de confier la gestion pour leur compte de ces paris - ces derniers pouvant alors être pris soit dans le réseau « en dur » des agences PMU et des intermédiaires privés (tels que bars-tabacs) autorisés par lui, soit en ligne sur le site pmu.fr. Si depuis 2010, ce système de droits exclusifs du PMU a laissé place à une ouverture à la concurrence des paris hippiques en ligne, le PMU conservant le monopole de l'offre de paris hippiques sur le réseau « en dur » hors hippodromes, avec environ 10 700 points de vente physique, cette ouverture est en tout état de cause postérieure à l'année d'imposition en litige et concerne un marché distinct de celui des paris hippiques sur le réseau physique (v., pour la distinction entre les paris hippiques « en dur » et les paris hippiques « en ligne », la décision n° 14-D-04 du 25 février 2014 de l'Autorité de la concurrence relative à des pratiques mises en œuvre dans le secteur des paris hippiques en ligne).

De ce bref tableau découle un premier constat : l'association requérante était seule habilitée à organiser des paris mutuels sur les courses données dans les hippodromes marseillais. A supposer même que la zone géographique de l'organisation de paris hippiques soit nationale, au motif que certaines réunions de courses sont ouvertes à la prise de paris hors hippodromes à l'échelon national, elle était alors en concurrence, non avec des sociétés commerciales, mais avec d'autres associations à la gestion désintéressée, compte tenu du monopole confié aux sociétés de course et au régime juridique qui est le leur en vertu de la loi. Ce n'est donc pas au titre de cette première activité que l'association peut être regardée comme offrant des services en concurrence avec des sociétés commerciales ayant une activité économique. Tel n'est d'ailleurs pas le raisonnement du ministre.

Quant à l'existence d'une concurrence entre la société requérante, en tant qu'organisatrice de paris hippiques, et la Française des jeux, organisatrice de jeux de hasard – et de paris sportifs, mais ceux-ci ne sont pas en débat, l'Autorité de la concurrence ayant dans un avis n° 11-A-02 du 20 janvier 2011 relatif au secteur des jeux d'argent et de hasard en ligne regardé les paris sportifs et les paris hippiques comme des produits relevant de marchés distincts -, au motif que les parieurs peuvent recourir au dispositif dit « Pariez spOt », elle ne saurait selon nous davantage être reconnue.

Certes, l'Autorité de la concurrence distingue classiquement entre les jeux de hasard, dans lesquels les chances de gagner sont identiques pour tous les joueurs, et les jeux d'expertise ou jeux de hasard partiellement maîtrisés, où l'expertise du joueur influence ses chances de gagner. Or le dispositif « Pariez spOt » sélectionne, à la place du joueur qui y recourt, les chevaux sur lesquels le pari est généré, en fonction des paris du même type qui ont déjà été engagés par les parieurs sans l'intermédiaire de ce système. Le ministre en déduit qu'il transformerait, pour les joueurs qui l'utilisent, les paris hippiques en jeux de hasard présentant la même espérance de gain pour tous les joueurs et sans expertise requise, comparables aux loteries et au système des grilles « flash » du loto et de l'euro-millions commercialisés par la Française des jeux dans ses points de vente.

Toutefois, s'il ne requiert pas d'expertise de la part du joueur, il ne s'agit pas, selon nous, d'un dispositif comparable aux jeux de loterie. D'une part, car le caractère gagnant de la combinaison dépendra, comme pour tous les paris hippiques, du résultat de la course, et non d'un tirage aléatoire. D'autre part, car ce mécanisme n'est pas purement aléatoire, mais repose sur un algorithme tenant compte des paris qui ont, au moment où un nouveau pari est généré par son biais, déjà été engagés par les autres parieurs afin d'obtenir la même fréquence de citation que dans ces paris et ainsi, de garantir la neutralité du PMU. Il s'agit donc, pour reprendre les termes de l'article 15-1 de l'arrêté du 13 septembre 1985 modifié portant règlement du pari mutuel, d'un « système d'aide au pari », qui permet à des joueurs sans expertise – ou n'ayant pas le temps de s'en procurer pour une course donnée – d'accéder aux jeux d'expertise que sont les paris hippiques en profitant de l'expérience globale des autres joueurs et sans bouleverser l'équilibre des gains de ceux-ci, mais qui ne modifie pas la nature même de ces jeux de paris et ne fait pas du produit correspondant un produit identique ou substituable à l'offre de jeux de loterie qui conduirait à regarder les sociétés hippiques et leur GIE, le PMU, comme offrant des services en

concurrence directe avec l'activité de jeux de hasards de la Française des Jeux. Son mécanisme comme son ressort psychologique nous paraissent le maintenir dans la sphère des paris hippiques et l'Autorité de la concurrence n'a d'ailleurs jamais, alors que ce mécanisme existe depuis 2001, fait mention de ce système dans son avis de 2011 lorsqu'elle a conclu à l'existence d'une claire distinction entre les paris hippiques et les jeux de hasard.

Reste enfin l'activité, qui peut apparaître comme distincte de l'organisation de paris ou à tout le moins comme un sous-produit de celle-ci, de gestion et d'enregistrement des paris ainsi organisés.

L'examen de l'existence d'une concurrence sur ce secteur d'activité pose d'abord, en amont, la question de savoir si l'on peut effectivement distinguer une telle activité et jusqu'où il convient de raffiner l'analyse de l'activité d'une association et de ses sous-activités pour l'appréciation de la dimension concurrentielle du raisonnement « *Association Jeune France* ».

Votre décision du 8 juillet 2015 invite indubitablement à une analyse un minimum approfondie de l'existence d'une concurrence entre les sociétés de courses et des entreprises commerciales, sans s'arrêter au seul monopole d'organisation tant des courses donnant lieu à paris que des paris eux-mêmes qui leur est confié par la loi. La grille d'analyse de votre jurisprudence *Association Jeune France* revêt elle-même un caractère assez poussé puisque vous ne vous y êtes pas arrêtés à l'existence d'activités identiques opérées par des sociétés commerciales, mais avez consacré les critères dits des « 4 P » (produit, public, publicité, prix) pour tenir compte, au-delà de la seule identité d'activité, d'éventuelles différences dans les conditions de son exercice conduisant à reconnaître ou à écarter l'existence d'une véritable concurrence.

En règle générale, l'appréciation de l'existence d'une concurrence effective s'opère sans trop de difficulté et touche à des secteurs libéralisés, tels que la plongée sous-marine comme dans votre décision *Association groupe de plongée de Carantec* du 13 février 2013 (n° 342953, T. pp. 552-561-582, RJF 5/13 n° 472, concl. F. Aladjidi BDCF 5/13 n° 53), ou la prise en pension de chevaux (CE, 23 novembre 2001, *Association des Lacs*, n° 206850, T. p. 924, RJF 2/02 n° 142). L'appréciation qu'il vous revient aujourd'hui de porter dans le présent dossier est plus délicate et touche au domaine des jeux et des paris dans lequel sont, sur des secteurs parallèles, déjà intervenus des décisions ou avis de l'autorité de concurrence très détaillés qui invitent assez naturellement à une analyse aussi fine que possible de la question posée.

Toutefois, vous n'êtes jamais, en la matière, que juge de l'impôt, saisi d'un litige d'assiette relatif à l'IS, la TVA ou la taxe professionnelle. Vous n'êtes ni autorité de concurrence, ni juge de la légalité d'un acte de régulation économique tel qu'une décision d'autorisation de concentration. Vous ne connaissez de la concurrence que « par la bande », pour l'application d'une jurisprudence en vertu de laquelle les associations désintéressées doivent être néanmoins soumises aux mêmes impôts commerciaux que les sociétés commerciales lorsqu'elles sont en concurrence avec celles-ci, afin d'égaliser les conditions de cette concurrence, mais sont placées hors du champ d'application de ces impositions dans le cas contraire, et il vous appartient, en vertu de votre jurisprudence *Jeune France*, de vous prononcer au regard des résultats de l'instruction selon un régime de preuve objective. Nous ne vous inviterons pas, dans le présent

dossier, à faire un usage extensif de vos pouvoirs d'instruction similaire à celui retenu par votre décision *Société Fiducial informatique* du 20 juillet 2005 (n° 279180, au p. 334) dans laquelle, saisi d'une requête dirigée contre une décision ministérielle approuvant un projet de concentration économique, vous avez, pour établir votre conviction, saisi pour avis le Conseil de la concurrence, sans fondement législatif exprès, sur la seule base de vos pouvoirs d'instruction (et avant la création de la procédure de l'*amicus curiae*, au demeurant sans doute peu approprié dans le présente affaire en ce que cette mesure ne concerne que la production d'observations d'ordre général et non l'approfondissement d'une question à la technicité indéniable). Requérir un tel avis – chose que vous n'avez jamais faite pour un litige fiscal – nous semblerait ici disproportionné.

Il nous semble qu'il faut garder à l'esprit le périmètre, somme toute modeste, du litige qui vous est soumis – celui d'un contentieux de cotisation minimale de taxe professionnelle – et que vous devez forger votre conviction au regard du dossier qui vous est présenté par les parties, nonobstant son caractère assez vide et imprécis, avec toutes les précautions requises quant au caractère limité des informations dont vous disposez et de votre propre compétence technique.

Nous vous invitons donc à vous prononcer en l'état de l'instruction, étant précisé que vous devez apprécier l'existence d'une concurrence effective avec des entreprises commerciales dans la même zone géographique d'attraction, et pas non pas une concurrence simplement potentielle (v. CE, 13 février 2013, *Association Groupe de plongée de Carantec*, préc.).

L'examen de l'existence d'une concurrence sur l'activité d'enregistrement des paris suppose, ensuite, de s'interroger sur le point de vue qu'il convient d'adopter à cette fin.

En effet, si l'on se place ici du point de vue de la société de courses, cette dernière ne saurait être dans un rapport de concurrence avec les sociétés commerciales autorisées par le PMU à enregistrer des paris, incluant des paris sur les courses organisées sur ses hippodromes. En effet, que le pari soit enregistré sur l'hippodrome ou dans un bar PMU, le prélèvement qui reviendra *in fine* à la société hippique sera le même, puisqu'il est opéré sur le montant total des enjeux misés et que le bar PMU n'est qu'un opérateur autorisé par le GIE dont elle est membre et qui gère les paris pour compte. Du point de vue de la société de courses, ce serait donc se faire concurrence à soi-même. En revanche, du point de vue des intermédiaires commerciaux qui enregistrent, dans le cadre du réseau du PMU, des paris, et nonobstant la circonstance qu'ils enregistrent ces paris sur autorisation du PMU, agissant lui-même pour le compte des sociétés hippiques, nous serions prête à admettre l'existence d'une concurrence avec les sociétés hippiques elles-mêmes, dans l'activité de prise de paris, si l'activité de prise de paris dans les hippodromes avait pour effet de dépeupler les bars PMU et de réduire les recettes qu'ils tirent des commissions perçues sur ces paris. La logique de votre jurisprudence *Jeune France*, visant à égaliser les conditions fiscales de concurrence entre associations et entreprises commerciales, nous paraît inciter à retenir ce second point de vue – c'est-à-dire celui des concurrents de l'association.

Encore faut-il – et c'est la question la plus délicate – que la société hippique de Marseille, lorsqu'elle enregistre des paris sur ses courses dans l'enceinte de ses hippodromes, et les sociétés commerciales enregistrant des paris hors des hippodromes dans le cadre du réseau PMU dans la

région marseillaise, puissent être regardés comme « *exerçant une activité identique* » et offrant des services en concurrence, pour reprendre les termes de votre décision *Jeune France*.

Le ministre soutient que tel est le cas au motif qu'il s'agit de la même activité d'enregistrement de paris et que, si les courses et produits offerts dans les bars PMU sont plus variés, ils recoupent partiellement ceux offerts sur l'hippodrome. Par ailleurs, les enjeux pris dans le cadre du PMU et dans celui du pari mutuel sur hippodrome abondent la même cagnotte : il n'y a pas, pour le joueur, de différence dans l'espérance de gains.

Dans ses conclusions sur votre décision du 8 juillet 2015, F. Aladjidi relevait ainsi que « *les turfistes, à Marseille notamment, peuvent assouvir leur passion, non seulement en se rendant à l'hippodrome mais aussi, en jouant dans les points de vente PMU, qui sont tenus par des sociétés commerciales et sont, a priori, assujetties aux impôts commerciaux, au moins pour partie, à raison de cette activité* ».

Face à ces affirmations de principe, la société produit un document interne – dont le caractère probant était, du fait de sa source, contesté par le ministre qui n'apportait toutefois aucun chiffre en sens contraire – dont il ressort que les enjeux collectés par les points de vente PMU situés dans la zone de chalandise de la société hippique de Marseille ne varient pas significativement les jours où des courses ont lieu à Marseille (soit 24 jours dans l'année pour l'hippodrome Marseille Borély et 35 jours pour celui de Marseille Vivaux) par rapport aux jours où les courses ont lieu ailleurs, l'organisation des courses accompagnées des prises de paris mutuels sur hippodrome étant ainsi sans incidence sur la recette des points PMU voisins et ne cannibalisant donc pas les clients de ces derniers. Elle relève aussi que les enjeux du PMU et sur hippodromes ne sont pas les mêmes, et que l'offre de services en termes de paris n'est pas identique : un parieur pourra, dans le réseau PMU, parier sur toutes les courses ouvertes aux paris au niveau national ainsi qu'à l'échelon régional, et selon diverses formules, là où il ne pourra parier sur hippodrome les jours de course que sur les seules courses devant ainsi se tenir dans ce hippodrome.

Par ailleurs, si l'Autorité de la concurrence a déjà pris position sur la distinction entre les paris en ligne, d'un côté, et les paris « en dur » (dans le réseau PMU et sur hippodrome), elle ne s'est jamais expressément prononcée sur l'existence, au sein même des paris hors ligne, d'un seul ou de deux marchés distincts – il ne lui était en effet pas nécessaire de le faire. Mais elle a expressément relevé, dans sa décision n° 14-D-04 du 25 février 2014, que l'autorité britannique de concurrence distinguait, au sein des paris « en dur », entre la prise de paris sur le lieu de l'événement et la prise de paris dans des bureaux de paris sous licence, que cette autorité regarde comme des services non substituables rendus sur deux marchés distincts. Par une analyse plusieurs fois répétée (MMC, rapport *Ladbroke Group Plc/Coral*, septembre 1998, point 2.64 ; OFT, 1^{er} août 2008, décision *Ladbroke's/ McCartan Bookmakers*, points 8 et 9, ou encore 16 décembre 2011, *Betfred/Tote*, point 16), le régulateur britannique considère en effet que la prise de paris sur le lieu même des courses constitue un élément de l'activité consistant à assister à ces courses, se tenant dans un lieu géographiquement séparé dans lequel il faut se déplacer et supposant des coûts supplémentaires en termes de temps et d'argent. Rien au dossier, très dépouillé et dénué notamment de toute analyse sociologique des profils des joueurs, ne nous paraît conduire à écarter la transposabilité de cette analyse en France. Elle nous paraît en effet

crédible : se déplacer jusqu'à l'hippodrome, payer un droit d'entrée, voir en chair et en os les chevaux et les jockeys avant la course, assister à celle-ci en direct sur l'hippodrome après avoir parié sur son issue, constitue un produit d'ensemble, au sein duquel s'insère l'enregistrement des paris sur hippodrome et qui nous paraît distinguer celle-ci de la prise de paris dans un bar PMU, même avec transmission des courses sur écran. L'activité consistant à offrir, dans un lieu spécifique et géographiquement séparé, d'assister aux courses et de parier sur elles ne nous paraît pas identique à celle consistant seulement à offrir de parier, hors de l'enceinte des courses, dans un lieu de proximité du réseau physique du PMU, sur les courses ayant lieu dans tous les hippodromes français.

Compte tenu tant des éléments chiffrés produits par la société que de ces éléments généraux ressortant de documents publics, et face aux affirmations de principe du ministre, nous vous invitons à considérer qu'il ne résulte pas de l'instruction qu'il existerait une concurrence effective entre la société hippique de Marseille, en ce qu'elle prend des paris dans l'enceinte de ses hippodromes, et les sociétés commerciales ayant une activité de point de vente du réseau PMU. Une telle prise de position, qui se fait en l'état des seuls éléments dont vous disposez en tant que juge de l'impôt saisi du présent dossier, ne préjuge pas de ce que pourrait donner un jour une analyse de concurrence approfondie par l'autorité de la concurrence, pas plus que de l'examen d'un autre dossier qui serait plus étoffé par les parties.

Si vous nous suivez pour considérer que la société hippique de Marseille ne peut donc, au titre de son activité d'organisation et d'enregistrement de paris, être regardée comme offrant dans la des services en concurrence avec des entreprises commerciales ayant une activité identique dans la même zone géographique d'attraction, et pour écarter par suite l'existence d'une activité lucrative ce titre caractérisant une activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI, cela ne suffira toutefois pas pour en déduire le bien-fondé de la demande en décharge de l'association.

En effet, ainsi que l'a relevé le vérificateur et comme l'a souligné le ministre, l'association exerce quelques activités annexes ou accessoires telles que la location de lieux de réception, l'exploitation d'un bar-buvette, la location d'espaces publicitaires ou encore la location de parking pour des autoécoles. La requérante ne conteste pas exercer ces activités. Eu égard à leur nature et à la commercialité de la zone de Marseille, et même si vous n'avez aucun élément au dossier, nous ne voyons pas comment conclure à autre chose qu'à l'exercice d'activités identiques par des sociétés commerciales dans la région de Marseille. Or la société n'apporte aucun élément sur les conditions concrètes d'exercice de ces activités qui conduirait, sur le fondement de la règle des 4 P, à écarter la lucrativité. Dès lors qu'il ressort de la notification de redressement que le montant des recettes issues de ces activités – de l'ordre de 179 000 euros – dépasse la « franchise » de 60 000 euros de recettes d'exploitation en dessous de laquelle le II de l'article 1447 du CGI exclut du champ d'application de la taxe les associations dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes, ces activités lucratives, même très annexes, suffisent à faire entrer la société hippique de Marseille dans le champ d'application de cette taxe.

Dès lors que la société hippique de Marseille est passible de la taxe professionnelle, elle est susceptible d'être redevable de la cotisation minimale de cette taxe, prévue à l'article 1647 E du

CGI et fixée par celle-ci à 1,5% de la valeur ajoutée de l'entreprise, telle que définie au II de l'article 1647 B sexies du même code.

Par une décision du 25 octobre 2010, *Société Thomson Licensing* (n° 309473, RJF 1/11 n° 48, concl. C. Legras BDCF 1/11 n° 8), vous avez jugé – le point ressort implicitement de votre décision, mais les conclusions de C. Legras étaient très explicites sur ce point et les commentaires à la RJF également – qu'il n'y avait lieu de retenir, au titre des montants des différents items énumérés à l'article 1647 B sexies du CGI pour le calcul de la valeur ajoutée, que la seule fraction de ces montants correspondant à des activités taxables, à l'exclusion de la fraction afférente à des activités placées hors du champ de la taxe professionnelle ou couvertes par un régime d'exonération.

Par suite, pour le calcul de la valeur ajoutée servant au calcul de la cotisation minimale de taxe de la société requérante, ne sauraient entrer en ligne de compte que les seuls montants afférents à ses activités taxables, et la société requérante nous paraît – même si son argumentation se situe sur un autre terrain – fondée à demander l'exclusion de cette valeur du montant des ressources et des charges se rapportant à l'organisation du pari mutuel urbain et du pari mutuel sur l'hippodrome. Si les éléments figurant dans la proposition de rectification sont exacts, la valeur ajoutée de la requérante au sens des dispositions combinées des articles 1647 B sexies du CGI et 1647 E du code ne s'élèverait donc pas aux quelques 1,5 millions d'euros retenus par le service, mais aux alentours de 157 000 euros.

Encore faut-il, pour que la société hippique soit redevable de la cotisation minimale calculée sur une base ainsi établie, qu'elle franchisse le seuil de 7,6 millions d'euros de chiffre d'affaires servant de clé d'entrée dans ce dispositif d'imposition minimum. Ce franchissement dépend du point de savoir si il y a lieu de raisonner, pour le chiffre d'affaires, comme pour la valeur ajoutée de l'article 1647 B sexies et de ne retenir que celui afférent aux activités taxables, ou s'il doit être calculé en tenant compte des recettes brutes des paris mutuels alors même, d'une part, qu'elles ne procèdent pas d'une activité entrant dans le champ de la taxe professionnelle et d'autre part, que l'essentiel de ces recettes sont affectées à d'autres organismes que la société de courses.

Etonnamment, nous n'avons pas trouvé de décision clarifiant le périmètre de la notion de chiffre d'affaires, pour l'application de l'article 1647 E du CGI, en cas d'exercice d'une pluralité d'activités dont certaines seulement entrent dans le champ de la taxe professionnelle.

En effet, si vous avez déjà énoncé que le chiffre d'affaires au sens de ces dispositions s'entend du montant des produits réalisés par l'entité « *dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante* » (CE, 6 décembre 2017, *min. c/ PSG*, n° 401533, T. p. 564, RJF 3/18 n° 276, concl. A. Bretonneau ; CE, 24 juin 2015 *société AIG-FP Capital Preservation Corp*, n° 368443, T. pp. 613-632-814-842, RJF 10/15 n° 795), ou encore « *dans le cadre de son activité professionnelle* » (CE, 10 juillet 2017, *min. c/ STVR*, n° 399557 et 399718, RJF 2017 n° 1058, concl. E. Crépey), ce n'était pas à l'occasion de litiges relevant d'une telle configuration : vous vous êtes bornés alors à reproduire la définition du plan comptable, lequel utilise la notion d'« *activité professionnelle* » sans que celle-ci recouvre la notion d'activité professionnelle au sens de l'article 1447 du CGI, et nous ne croyons pas pouvoir en déduire que la question y aurait été

tranchée dans le sens d'une limitation du chiffre d'affaires aux seules recettes des activités taxables en vertu de l'article 1447 du CGI.

A dire le vrai, on peut hésiter sur la réponse à apporter.

On peut en effet plaider pour une cohérence des périmètres d'activités servant au calcul du chiffre d'affaires, servant de clé d'entrée dans le dispositif de la cotisation minimale de taxe professionnelle, et à celui de la valeur ajoutée.

Dans votre décision *Société AIG-FP Capital Preservation Corp.*, mentionnée plus haut, vous avez ainsi jugé qu'il y avait lieu d'inclure dans le chiffre d'affaires des sociétés ayant pour activité la gestion de valeurs mobilières les produits financiers qu'elles tirent de cette activité, comme vous l'aviez fait pour le calcul de la valeur ajoutée de ces sociétés et en vous éloignant de la notion de chiffre d'affaires au sens comptable dans lequel ces produits d'entraient pas. Dans ses conclusions sur cette affaire, Mme de Barmon relevait que « *les articles 1647 E et 1647 B sexies dépendent étroitement l'un de l'autre* ». Mais il s'agissait, selon ses termes mêmes, d'éviter de retenir, dans le cas très particulier de ces activités de nature financière, une notion de chiffre d'affaires plus étroite que celle de production utilisée ensuite pour établir la cotisation minimale, et de « *fermer à clé la porte d'entrée dans le dispositif de la cotisation minimale de taxe professionnelle que les décisions relatives à la valeur ajoutée ont entendu élargir par souci de réalisme économique* ». La configuration serait inverse dans la présente affaire : une clé d'entrée potentiellement large, mais une cotisation établie *in fine* sur une base plus étroite.

Les travaux préparatoires de l'article 17 de la loi de finances pour 1996 dont l'article 1647 E du CGI est issu révèlent seulement la préoccupation, par l'instauration d'un seuil élevé de chiffre d'affaires, d'exclure de ce dispositif les petites entreprises.

Le seuil de chiffre d'affaires n'a donc d'autre fonction que d'identifier les redevables de la taxe ayant une capacité contributive particulièrement élevée. Au regard de cette fonction, retenir toutes les recettes tirées par l'entité de ses activités normales et courantes – y compris issues d'activités qui ne seraient pas regardées comme professionnelles au sens de l'article 1447 du CGI ou seraient exonérées – peut faire sens. Elle ne crée pas d'injustice fiscale : elle n'est source en effet ni d'assujettissement à la taxe d'une personne qui n'exercerait aucune activité professionnelle, ni d'imposition d'un redevable sur des recettes issues d'une activité non taxable – puisque la valeur ajoutée est, elle, limitée aux seules activités taxables – mais a pour seul effet de s'opposer à ce que les redevables qui réalisent peu de recettes taxables mais ont un chiffre d'affaires très important acquittent une cotisation de taxe inférieure à 1,5% de la valeur ajoutée de leurs activités taxables.

Par ailleurs, en règle générale, en l'absence de définition fiscale propre, vous interprétez la notion de chiffre d'affaires à la lumière de sa définition comptable, c'est-à-dire comme étant égale au « montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de son activité professionnelle normale et courante ». Dans le silence de la loi fiscale, vous avez par exemple interprété la notion de chiffre d'affaires, pour l'appréciation du franchissement du seuil de 250 millions d'euros emportant assujettissement à la contribution exceptionnelle sur l'impôt sur les

sociétés prévue à l'article 235 ter ZAA du code, comme renvoyant aux recettes retirées de l'ensemble des opérations réalisées par le redevable dans le cadre de son activité professionnelle, quel que soit le régime fiscal du résultat des opérations correspondant à ce chiffre d'affaires – c'est-à-dire que ces opérations entrent ou non dans le champ d'application territorial de l'IS (CE, 9 décembre 2016, *Office de coordination bancaire et financière*, n° 396160, RJF 3/17 n° 266, concl. R. Victor).

C'est finalement – sans conviction certaine – au montant des affaires réalisées par l'entité avec les tiers dans le cadre de ses activités normales et courantes, taxables à la taxe professionnelle ou non, que nous vous invitons à vous référer pour l'application de l'article 1647 E du CGI.

Si la définition comptable littérale est large, incluant tous les produits de l'activité professionnelle normale et courante, les tableaux de synthèse annexés au plan comptable général, qui n'incluent dans le chiffre d'affaires que des produits du compte 70 « Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises », et non les autres produits d'exploitation, notamment ceux du compte 75 « Autres produits de gestion courante », révèlent une approche plus restrictive. Or le plan comptable des sociétés de course applicable en vertu de l'article 32 du décret du 5 mai 1997 inclut, dans les autres produits de gestion courante, les « produits du pari mutuel et autres services communs » (compte 756).

La stricte orthodoxie des tableaux de synthèse du PCG devrait donc conduire à exclure ces produits du chiffre d'affaires. Toutefois, le compte « Autres produits de gestion courante » du plan comptable général n'inclut pas des produits aussi spécifiques, massifs et récurrents que ceux des paris mutuels pour les sociétés hippiques, issus de l'activité normale et courante d'organisation de paris par ces sociétés. D'ailleurs, le modèle de compte de résultat des sociétés de courses présente les produits des paris mutuels comme un item autonome, distinct de la ligne « autres produits de gestion courante ». Même s'il ne s'agit pas de produits de ventes, prestations de services et marchandises relevant du compte 70, il nous semblerait possible de suivre l'administration en ce qu'elle y voit des produits de l'activité normale et courante des sociétés de course devant entrer dans le chiffre d'affaires de ces organismes pour l'application de l'article 1647 E du CGI. Nous avons donc, finalement, retenu une telle inclusion.

La requérante, qui ne conteste pas avoir comptabilisé dans son compte de résultat les produits issus du PMU et du PMH, fait valoir que le plan comptable des sociétés de course s'écarterait du plan comptable général. Toutefois, l'article 1647 E du code ne renvoie pas au PCG et il nous semble que la notion de chiffre d'affaires au sens de ces dispositions doit être interprétée au regard des règles applicables à l'entité concernée compte tenu de son secteur d'activité.

La requérante soutient encore, pour s'opposer à l'inclusion de ces recettes dans son chiffre d'affaires, que le plan comptable des sociétés de course ne refléterait pas la réalité, dès lors que si les produits issus du pari mutuel sont comptabilisés dans son compte de résultat, ils ne sont pas encaissés par elle mais transiteraient directement, à l'exception de la seule part lui restant *in fine* acquise (égale à 1,56 % sur le produit des enjeux ainsi qu'à une part forfaitaire de 18 500 euros), des caisses du PMU à celles des destinataires des différents prélèvements imposés par la réglementation au profit de l'Etat et d'organismes de la filière équestre et hippique.

Toutefois, les modalités pratiques d'organisation des flux financiers matériels retenues par voie conventionnelle entre le PMU et la société de course ne nous paraissent pas devoir conduire à écarter de la notion de chiffre d'affaires des sommes comptabilisées par cette société dans ses produits de gestion courante. L'affectation finale de ces sommes et leur reversement à des tiers nous paraissent également indifférentes. A cet égard, vous avez jugé que le chiffre d'affaires à retenir pour apprécier si un intermédiaire agissant en son nom propre pour le compte d'autrui doit être soumis à la cotisation minimale de taxe professionnelle correspond au montant total du prix des biens vendus ou des prestations assurées, et non au montant de ses seules commissions (CE, 25 septembre 2013, *SA Australe*, n° 350794, RJF 2013 n°1151, concl. C. Legras BDCF 2013 n° 131 ; CE, 10 décembre 2009, n° 306541, *SA Chancelot*, RJF 5/10 n° 491, s'agissant d'une société exerçant l'activité de courtier mandataire en billets de loterie et de jeux exploités par La Française des Jeux).

Dans ces conditions, les recettes réalisées par la contribuable dans le cadre de son activité d'organisation du pari mutuel et comptabilisées à ce titre nous paraissent, après quelques hésitations, devoir être prises en compte pour l'appréciation du franchissement du seuil de chiffre d'affaires fixé à l'article 1647 E du CGI, et la société hippique de Marseille, dont le CA dépasse 7,6 millions d'euros, être par suite assujettie à une cotisation minimale de TP. La requérante n'est donc pas fondée à demander la décharge totale, mais seulement la – significative – réduction de la cotisation minimale de taxe à laquelle elle a été assujettie

Soulignons pour finir que, dans le cadre de la CVAE, les dispositions de l'article 1586 sexies définissent désormais les éléments à prendre en compte dans le calcul du chiffre d'affaires du redevable et sont ainsi beaucoup plus précises que le texte que vous devez aujourd'hui appliquer.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Marseille du 14 janvier 2016 ;
- à l'exclusion des ressources et des charges liées à l'organisation du pari mutuel urbain et du pari mutuel sur l'hippodrome de la valeur ajoutée prise en compte pour le calcul de la cotisation minimale de taxe professionnelle de la société hippique de Marseille et à ce que la cotisation minimale de cette taxe à laquelle celle-ci a été assujettie au titre de l'année 2007 soit réduite en conséquence ;
- à la réforme dans cette mesure du jugement du 18 novembre 2010 du tribunal administratif de Marseille ;
- à ce que l'Etat verse à la société hippique de Marseille 5 000 euros, pour l'ensemble de la procédure, au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;
- et au rejet du surplus des conclusions de la requête de la société devant la cour administrative d'appel de Marseille.