



## **This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).**

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at  
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>  
for further resources and research from countries all over the world.

### Disclaimers

**Content.** The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

**Translations.** Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

**Warranty and Limitation of Liability.** Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

## ETUDE 406

# Régime fiscal des associations exerçant une activité économique

■

## SOMMAIRE

§ 1 Droit commun		C – Comparaison des modalités de gestion	
Les impôts liés à l'activité économique .....	406-1	Les critères d'appréciation du caractère commercial de l'activité .....	406-8
§ 2 Exonération des associations		L'utilité sociale définie par le produit et le public .....	406-9
Exonération de principe .....	406-2	Affectation des excédents de recettes .....	406-10
§ 3 Critères de la lucrativité ou de la non-lucrativité d'une activité		Conditions d'accès au service rendu : le prix .....	406-11
Enonciation des critères .....	406-3	Pratiques commerciales : la publicité .....	406-12
A – Caractère désintéressé de la gestion		Organismes dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants .....	406-13
Définition légale de la gestion désintéressée .....	406-4	Relations privilégiées avec des entreprises du secteur lucratif .....	406-14
Interprétation doctrinale .....	406-5	Annexes	
Interprétation jurisprudentielle .....	406-6	Shéma de la démarche .....	406-100
B – Situation de concurrence avec le secteur commercial		Exemples .....	406-101
Appréciation de la concurrence faite aux entreprises du secteur commercial .....	406-7		

## § 1 Droit commun

### 406 1 Les impôts liés à l'activité économique

Les personnes morales ou physiques exerçant une activité économique sont assujetties, sauf exonération, à un certain nombre d'impôts et taxes dont le champ d'application est défini par la loi.

#### a) Impôt sur les sociétés

L'assujettissement des personnes morales à l'impôt sur les sociétés résulte de l'article 206-1 du CGI qui prévoit : *« Sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée, ... et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif »*.

#### b) TVA

L'article 256 du Code général des impôts définit les opérations passibles de la TVA. Il s'agit des livraisons de biens meubles et des prestations de services effectuées, à titre onéreux, par un assujetti agissant en tant que tel.

Par ailleurs, l'article 256-A du CGI prévoit que :

*« Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une des activités économiques mentionnées au cinquième alinéa, quels que soient le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention »*.

*« Les activités économiques visées au premier alinéa se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme une activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence »*.

#### c) Taxe professionnelle

*« La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée »* (CGI, art. 1447).

A propos de ce texte, la Cour administrative d'appel de Lyon a précisé : *« eu égard à la généralité des termes de cette disposition, seules échappent à l'impôt, les personnes qui ne poursuivent pas leur activité dans les conditions habituelles d'exercice de la profession assujettie à la taxe professionnelle, mais se bornent à une exploitation ou à des opérations de caractère non lucratif »* (CAA Lyon, 30 nov. 1989, n° 89-283, Dr. fisc. 1990, n° 654).

## § 2 Exonération des associations

### 406 2 Exonération de principe

A la suite des recommandations faites par M. Guillaume Goulard, maître de requêtes au Conseil d'Etat, pour clarifier le régime fiscal des associations (Documentation Française, mars 1998), l'administration a, dans une instruction en date du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98) entériné le principe selon lequel, s'agissant des associations, *« le droit*

*commun est l'absence d'imposition. L'assujettissement est l'exception, réservée aux cas où l'association ne se comporte pas comme telle... »*.

En effet, cette instruction précise : *« la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, en posant le principe de la liberté d'association définit l'association comme « la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun d'une façon permanente leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices ». Cette définition signifie que la démarche de ces personnes doit être désintéressée et que l'association n'est pas guidée par la recherche du profit »*.

*« En conséquence, ces associations et plus généralement les organismes réputés être sans but lucratif (fondations, congrégations religieuses...) ne sont pas en principe soumis aux impôts dus par les personnes exerçant une activité commerciale (notamment la taxe sur la valeur ajoutée, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle) »*.

Pour sa part, M. Goulard considère que *« ... d'un point de vue juridique, le point de départ de toute réflexion sur la fiscalité des associations est la constatation que les associations créées sous le régime de la loi de 1901 sont placées, par la loi fiscale elle-même, hors du champ de l'impôt sur les sociétés... Elles ne perdent le bénéfice de ces avantages fiscaux, selon la jurisprudence, que si elles sont gérées avec des objectifs et des méthodes qui ne sont plus ceux des associations mais les assimilent à des entreprises commerciales »*.

Au cours de la conférence de presse du 15 septembre 1998 réunie pour présenter le nouveau fiscal des associations, le secrétaire d'Etat au budget a notamment indiqué que *« compte tenu des incertitudes que pouvaient éprouver les associations du fait de l'inadaptation des critères antérieurs, trois mesures ont été prises »* :

*« La désignation d'un correspondant association dans chaque département. - Les associations qui le souhaitent pourront interroger le correspondant « association » de chaque direction des services fiscaux qui les aidera à faire le point sur leur situation fiscale au regard du nouveau dispositif. La réponse de ce correspondant sera opposable à l'administration »*.

*« L'abandon des redressements pesant sur les associations de bonne foi. - Les redressements passés ou présents fondés sur la remise en cause du caractère non lucratif des associations sont abandonnés si les associations sont de bonne foi. Cette bonne foi ne sera pas, notamment, recon nue lorsque la structure associative a été utilisée sciemment pour exercer des activités para commerciales ou illicites »*.

*« L'octroi d'un délai de plus de six mois aux associations pour se conformer aux nouvelles dispositions. - Au terme de ce délai, fixé au 31 mars 1999, les associations devront respecter les dispositions de la circulaire. Cette disposition permettra en particulier à certaines associations qui exercent une activité commerciale de régulariser leur situation sans que leur existence soit mise en péril par des rappels d'ampleur massive. Enfin, pour les associations créées après le 1<sup>er</sup> avril 1999, et qui interrogeront l'administration l'assujettissement aux impôts commerciaux ne prendra effet qu'à la date de la réponse de l'administration »*.

Dans une déclaration faite aux Assises nationales de la vie associative du 19 février 1999, le ministre a indiqué que la date d'entrée en vigueur de l'instruction du 15 septembre 1998 était reportée au 1<sup>er</sup> janvier 2000 et qu'en outre, un texte visant à exonérer des impôts commerciaux les associations dont le montant des recettes annuelles seraient inférieures à 250 000 francs sera inscrit dans la loi de finances pour 2000.

## § 3 Critères de la lucrativité ou de la non-lucrativité d'une activité

### 406 3 Enonciation des critères

L'administration fiscale a précisé dans son instruction du 15 septembre 1998 (BOI 4 H-5-98) que pour déterminer si les opérations d'une association sont ou non lucratives, il convient d'examiner :

- si sa gestion est désintéressée ou non ;
- si elle concurrence, ou non, le secteur commercial ;
- et si, en cas de réponse positive à la question précédente, elle exerce son activité selon des modalités de gestion similaires ou différentes de celles des entreprises commerciales.

### A - Caractère désintéressé de la gestion

#### 406 4 Définition légale de la gestion désintéressée

La gestion désintéressée d'une association est définie par l'article 261-7-1°, d) du CGI. Cette définition qui se rapporte à l'exonération de TVA prévue en faveur des organismes sans but lucratif s'applique également en matière d'impôt sur les sociétés. Cet article prévoit :

- *Le caractère désintéressé de la gestion résulte de la réunion des conditions ci-après :*
- *l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par des personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;*
- *l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit ;*
- *les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.*

#### 406 5 Interprétation doctrinale

Sur la notion de gestion désintéressée, M. Goulard a, dans son rapport déjà cité, fait les observations suivantes :  
 « ... l'exigence d'une gestion totalement désintéressée est très largement admise par le milieu associatif. Nul ne conteste qu'une association dont les dirigeants poursuivent un but d'enrichissement personnel ne doit pas conserver les avantages fiscaux consentis aux associations. Il ne semble pas qu'un assouplissement notable soit possible ni souhaitable, car l'association se définit par le bénévolat. Toute dérogation à cette règle ne peut aboutir qu'à une confusion encore plus grande dans le secteur associatif. Encore faut-il que la règle ne soit pas appliquée de façon rigide... La remise en cause du caractère non lucratif d'une association est une décision trop grave pour être prise à partir de faits minimes. Une telle remise en cause ne doit donc intervenir que si les avantages financiers consentis au fondateur ou au dirigeant de l'association sont réguliers et d'un montant significatif... ».

Un principe : le bénévolat. — Selon l'administration fiscale, la gestion d'une association est désintéressée si l'acti-

tivité de ses dirigeants est exercée à titre bénévole, étant précisé que sont considérés comme dirigeants :

- les membres du conseil d'administration ou de l'organe délibérant qui en tient lieu, quelle qu'en soit la dénomination ;
- les personnes qui assumeraient en fait la direction effective de l'association. Les dirigeants de fait s'entendent des personnes qui remplissent des fonctions normalement dévolues aux dirigeants de droit, qui exercent un contrôle effectif et constant de l'association et qui en définissent les orientations. Il appartient au service des impôts de réunir les éléments de fait permettant de retenir cette qualification (signature de contrats engageant durablement l'association, disposition des comptes bancaires sans contrôle effectif des dirigeants statutaires, etc...). Dans le cas d'une association dont le directeur salarié participerait à titre consultatif au conseil d'administration et disposerait de pouvoirs étendus, la requalification de la fonction de directeur salarié en dirigeant de fait ne pourrait être mise œuvre que s'il apparaissait que les membres du conseil d'administration n'exercent pas leur rôle et en particulier celui de contrôler et, le cas échéant, révoquer ce salarié et le laissent en fait déterminer la politique générale de l'organisme à leur place (BOI 4 H-1-99).

**Atténuation du principe.** — Une rémunération peut être admise dans certaines limites : c'est ainsi que le caractère désintéressé de la gestion de l'association ne sera pas remis en cause, si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC. La rémunération totale des dirigeants de plusieurs associations liées entre elles ne doit pas excéder ce seuil (BOI 4 H-5-98, n° 6).

**Définition de la rémunération.** — Par rémunération, il convient d'entendre le versement de sommes d'argent ou de tout autre avantage consenti par l'association ou l'une de ses filiales. Sont notamment visés les salaires, honoraires, avantages en nature et autres cadeaux, de même que tout remboursement de frais dont il ne peut être justifié qu'ils ont été utilisés conformément à leur objet.

Dans ce seuil des trois quarts du SMIC, ne doivent pas être pris en compte les remboursements au franc le franc des frais engagés dans le cadre de l'action de l'association.

Le seuil s'applique y compris lorsque le versement est la contrepartie d'une activité effective (enseignement par exemple), exercée par la personne concernée au sein de l'association à un titre autre que ses fonctions de dirigeant.

**Autres avantages.** — L'administration fiscale précise également que la gestion d'une association n'est pas désintéressée :

- si elle a pour but exclusif ou principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'une entreprise du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'association aurait, directement ou indirectement, des intérêts ;
  - si elle opère des versements ou octroie des avantages (emplois) au profit des ayants droit du dirigeant de droit ou de fait ou de toute autre personne ayant avec ces personnes une communauté d'intérêt. Toutefois, le fait qu'un parent du dirigeant soit salarié de l'association ne suffit pas à lui seul pour contester la gestion désintéressée de celle-ci, dès lors que la rémunération est conforme aux usages du secteur et qu'elle est justifiée compte tenu du travail fourni (BOI 4 H-5-98, n° 11).
- Pour ces personnes chargées de représenter les salariés au conseil d'administration, l'impossibilité de rémunérer les dirigeants ou la limitation d'une éventuelle rémunération aux 3/4 du SMIC ne sont pas applicables, mais

cette rémunération ne doit pas, bien sûr, apparaître comme injustifiée au regard du travail fourni (BOI 4 H-1-99).

**Salariés autres que les dirigeants.** - Le principe du bénévolat applicable aux dirigeants n'interdit nullement à une association de recourir à une main d'œuvre salariée, étant précisé que si le montant des salaires alloués ne correspond pas à un travail effectif ou est excessif eu égard à l'importance des services rendus, compte tenu des usages professionnels, le caractère désintéressé de la gestion ne peut pas être admis.

Les salariés peuvent être membres de l'association employeur à titre personnel, notamment lorsqu'une réglementation externe à l'association, exige l'adhésion personnelle de certains salariés. C'est ainsi, par exemple, que les entraîneurs de clubs sportifs doivent être titulaires d'une licence du club où ils exercent leur activité salariée.

En tout état de cause, les salariés ne doivent pas être dirigeant de droit ou de fait de l'association.

Il est admis que le conseil d'administration de l'association, ou l'organe collégial qui en tient lieu, comprenne des salariés dès lors qu'ils ne représentent pas plus du quart des membres du conseil et qu'ils y figurent en qualité de représentants élus des salariés dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel. Ils ne sauraient, néanmoins, exercer, dans ce cadre, un rôle prépondérant au sein de ce conseil et en particulier il ne doivent pas siéger au bureau. La présence, à titre de simple observateur, d'un salarié au conseil d'administration est également admise (BOI 4 H-5-98, n° 13).

**Absence de distribution.** - Une association qui procède à des distributions directes ou indirectes de des ressources ne s'inscrivant pas dans la logique de son objet statutaire, revêt un caractère lucratif.

Cette disposition vise les rémunérations, les distributions directes des résultats et tous les avantages injustifiés, de quelque nature qu'ils soient (prise en charge de dépenses personnelles, rémunérations exagérées ou injustifiées, service de rémunérations de comptes courants, prélèvements en nature, prêts à des taux préférentiels, etc.) et quel que soit le bénéficiaire (fondateurs, membres salariés, salariés, fournisseurs...).

Par ailleurs, le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en considération d'un résultat physique (nombre de contrats conclus ou d'articles vendus), une modulation déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'association ou d'un solde comptable affecte le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et constitue l'indice d'une démarche commerciale (BOI 4 H-5-98, n° 15).

**Attribution de parts d'actif.** - Le caractère désintéressé de la gestion d'une association n'est pas remis en cause lorsqu'en cas de dissolution, son patrimoine est dévolu à un autre organisme ayant un but effectivement non lucratif.

Il en serait autrement si toute autre personne morale ou toute personne physique était déclarée attributaire d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports stipulé lors de la réalisation desdits apports (BOI 4 H-5-98, n° 16).

#### 406 6 Interprétation jurisprudentielle

La question de savoir si le fait de rémunérer des personnes qui participent à la gestion ou à l'administration d'une association donne *ipso facto* à celle-ci un caractère lucratif, en dehors de toutes autres considérations, n'est pas tranchée de manière particulièrement nette par la jurisprudence.

**Interprétation nuancée de la règle.** - La gestion d'une maison de retraite exploitée sous la forme associative a été considérée comme désintéressée par le Conseil d'Etat nonobstant le fait que :

*« ... le président de l'association et son épouse qui n'étaient ni nourris, ni logés par l'association, travaillaient dans la maison de retraite ; qu'à ce titre le président percevait mensuellement une somme de 1 500 francs à titre d'indemnité et une somme de même montant destinée aux remboursements de ses frais... »* (CE 17 oct. 1984, n° 39.928).

De la même façon, il a été jugé que le fait pour la direction et le personnel d'un centre médical et dentaire d'être rémunérés à des taux normaux n'était pas de nature à retirer à la gestion du centre son caractère désintéressé (CE 6 janv. 1984, n° 34.628).

Dans le même sens, le Conseil d'Etat a considéré que :

*« ... la gestion de l'école créée par le "groupement national de l'informatique" doit être regardée comme désintéressée dans ses objectifs comme dans ses procédés ; que la circonstance que l'enseignement ait été assuré par des professeurs rémunérés, qui n'étaient pas membres du groupement et que l'école ait été administrée par un secrétaire général normalement appointé, est sans influence sur cette qualification... »* (CE 13 nov. 1985, n° 42.536).

**Interprétation plus stricte de la règle.** - La gestion d'une association exploitant une clinique a été jugée comme n'ayant pas un caractère désintéressé au motif notamment que des membres de droit du conseil d'administration avaient perçu de l'association des rémunérations supérieures à celles que la société commerciale, qui exploitait cette clinique auparavant, leur versait (CE 11 juin 1982, n° 22.880).

Le Conseil d'Etat a également considéré que le fait pour une association qui organise des séjours de vacances en montagne pour les élèves des lycées et des collèges, de verser à son président, en 1972, une rémunération s'élevant à 45 000 francs :

*« ... donne à son activité le caractère d'une exploitation lucrative, alors même que la somme allouée serait la contrepartie normale de services rendus par le bénéficiaire indépendant de l'exercice de ses fonctions de président... »* (CE 28 avr. 1986, n° 41.125).

La Cour administrative d'appel de Lyon a jugé que l'association de perfectionnement actualisé des cadres de l'enfance inadaptée et du secteur social (PACEI) n'avait pas une gestion désintéressée dès lors que :

- cette association ne réunissait pas régulièrement les organes statutaires et ne comportait ni adhérents véritables ni bénévoles ;
- les véritables dirigeants de cette association en étaient également salariés et que l'un d'eux avait par ailleurs bénéficié d'un prêt personnel sans intérêts de 150 000 francs (CAA Lyon, 30 nov. 1989, n°s 89-283, 89-284, Dr. fisc. 1990, n° 1009).

Cette même Cour administrative d'appel de Lyon a jugé que la gestion d'une association ayant pour objet l'enseignement du parachutisme ne présentait pas un caractère désintéressé dès lors que l'un de ses membres, qui administrait et gérait en fait seul l'association, en était le salarié et a également fait consentir par l'association un avantage indirect à la société dont il était le gérant (CAA Lyon, 6 fév. 1991, n°s 89-912 et 89-1268, Dr. fisc. 1991, n° 1248).

Dans le même sens, il a été jugé qu'une association qui organise des voyages au profit de ses propres membres, mais également au profit d'une clientèle diversifiée attirée par des encarts publicitaires publiés dans divers périodiques, ne peut pas prétendre à l'exonération de TVA prévue au « b » de l'article 261-7-1<sup>er</sup> du CGI, réservée aux œuvres

à caractère social ou philanthropique dont la gestion est désintéressée dès lors que, notamment, le président, le trésorier et la responsable du siège social avaient perçu, au cours de la période litigieuse, des avantages non négligeables, sous forme de salaires, de remboursements de frais et d'avantages en nature (CAA Bordeaux, 11 juin 1992, n° 89-1951, Groupe de recherches d'éducation et culture, Dr. fisc. 1993, n° 1575).

Le Conseil d'Etat a confirmé que l'Association Radio Free Dom n'était pas gérée de manière désintéressée dès lors qu'elle avait inscrit en charge, pour l'année 1985, au titre de ses dépenses et charges sociales, une somme de 420 000 francs correspondant à la rémunération de son président, et versé, pour la même année, à un membre du conseil d'administration une somme de 51 000 francs (CE 8 juill. 1998, n° 158891, RJF 1998, n° 1093).

Jugé également que la gestion d'une compagnie de théâtre ne peut pas être regardée comme entièrement désintéressée dès lors que sa fondatrice, responsable de la programmation en sa qualité de directeur artistique, percevait à ce titre un salaire mensuel s'élevant à 6 000 francs la première année et 11 000 francs environ les années suivantes, étant entendu que les sommes versées rémunéraient un service effectivement rendu. En effet, cette personne, qui avait installé le siège de la compagnie à son domicile, bénéficiait d'une procuration bancaire sur ses comptes, participait aux réunions du conseil d'administration et effectuait l'essentiel des choix de la compagnie, doit être regardée comme en ayant été la dirigeante de fait de l'association (CAA Paris, 11 juin 1998, n°s 96-1322 et 96-1688, RJF 1998 n° 1271).

En ce qui concerne les distributions sous diverses formes faites aux membres, les décisions de jurisprudence montrent que la marge de tolérance est faible.

Dans un arrêt de plénière, le Conseil d'Etat a considéré que, la gestion d'une société exploitant une maison de repos et de convalescence, ne présentait pas un caractère désintéressé au motif, notamment, que :

*« ... Madame M... propriétaire de l'immeuble où est installé l'établissement, a perçu de la société un loyer qui de 3 000 francs en 1967 et 1968, a été porté à 292 000 francs en 1969 et 300 000 francs en 1970, sans que l'amélioration des locaux loués justifie une pareille augmentation... »* (CE 4 juin 1976, n° 98.484).

Dans le même sens, le Conseil d'Etat a jugé qu'une association qui, exploitant une maison d'enfants, louait les locaux nécessaires à son activité à une société anonyme, n'était pas gérée de manière désintéressée au motif que le loyer versé à la société anonyme :

*« ... était notablement supérieur à celui qui aurait résulté de la valeur vénale des locaux telle qu'elle a été estimée par le service des Domaines, que ledit loyer constituait ainsi un avantage au profit de ladite société, dont certains membres contrôlaient en son nom la gestion de l'association. »* (CE 10 mars 1976, n° 993.539).

Dans cette espèce, l'avantage, un loyer exagéré, est consenti à une société anonyme dont certains actionnaires sont également les gestionnaires de l'association.

Dans une autre espèce où des liens étroits existaient également entre une société commerciale et une association, cette société étant la précédente exploitante de l'établissement médical en cause, le Conseil d'Etat a jugé la gestion non désintéressée, considérant :

*« en premier lieu, qu'il ressort des statuts de l'association, dans leur rédaction intégrale, qu'au cours des années d'imposition litigieuses, le docteur P. et M. L.,*

*fondateurs de l'association, qui étaient chargés respectivement des fonctions de médecin chef et de directeur administratif et financier, comme ils l'étaient précédemment au sein de la SARL dont ils détiennent 80 % du capital, étaient membres de droit du conseil d'administration de cette association pour une durée illimitée ; qu'ainsi la société était en mesure d'intervenir directement, par leur intermédiaire, dans la gestion de ladite association ;*

*— en deuxième lieu, que le docteur P. et M. L. ont perçu de l'association des rémunérations supérieures à celles que leur versait antérieurement la SARL ;*

*— en troisième lieu, qu'en application du contrat de bail, toutes les constructions nouvelles et améliorations apportées par l'association devaient rester la propriété de la société bailleuse, sans indemnité, en cas de cessation du bail et au plus tard à son expiration... ; qu'en application du contrat liant la société et l'association, le montant du loyer par rapport à la valeur des immeubles loués est relativement élevé ; qu'ainsi les clauses sus-analysées du bail dont il s'agit doivent être regardées comme autant d'avantages consentis à la société par l'association... »* (CE 11 juin 1982, n° 22.880).

Il a été également jugé que l'exploitation par une association d'une clinique ne présentait pas un caractère non lucratif au motif que : *« ... notamment par l'importance du loyer versé par l'association à "l'institution des maternités catholiques", soit 1 400 000 francs en 1974, cette association doit être regardée comme ayant participé à l'activité lucrative de ladite "institution des maternités catholiques"... »* (CE 28 déc. 1988, n° 65.917, Dr. fisc. 1989, n° 737).

Ce motif paraît relativement sévère dans la mesure où, semble-t-il, c'est seulement l'importance du loyer versé par l'association qui a conduit le juge à conclure à l'existence d'une exploitation lucrative, sans considération du caractère normal ou non du loyer en question.

Sur cette même question des conséquences d'une location d'immeubles, il a été jugé que la gestion d'établissements pour enfants handicapés par une association ne pouvait pas être considérée comme non désintéressée dès lors que pour l'exercice de cette activité, elle a pris à bail un château et ses dépendances acquis par une SCI dont son secrétaire général et trésorier possédait des parts ; elle a supporté la charge des emprunts contractés pour la remise en état et l'amélioration de cet immeuble ; elle a loué également un autre château appartenant à son directeur salarié et a assumé les charges afférentes aux travaux faits dans cet immeuble.

En effet, ces avantages patrimoniaux ont revêtu par leur importance au regard des avantages ainsi acquis, le caractère de distribution de bénéfices dont le montant a été inclus dans les comptes pour la fixation des prix de journée (CE 25 mars 1991, n° 65810, Dr. fisc. 1991, n° 2403).

Toujours dans le secteur sanitaire et social, il a été jugé, contrairement aux conclusions du commissaire du gouvernement, qu'une association exploitant un centre de convalescence et de cure ne peut pas bénéficier de l'exonération de TVA prévue au b de l'article 261-7-1° du CGI, en raison du caractère non désintéressé de sa gestion. En effet, il apparaît que le président de l'association et son épouse, vice-présidente et directrice du centre ont tiré profit de la gestion de cette association pour les motifs suivants :

*— l'activité est exercée dans un immeuble appartenant aux dirigeants et loué à l'association par bail d'une durée d'un an reconduit tacitement. Les clauses de ce bail, qui prévoient, d'une part, la prise en charge par le locataire, sans contrepartie, de toutes les réparations de l'immeuble, compris celles qui incombent normalement au pro-*

propriétaire et d'autre part, l'acquisition, en fin de bail, sans indemnité, de toutes les améliorations apportées par l'association, constituant, par elles-mêmes, un avantage consenti aux propriétaires concernés, quel que soit l'état de cet immeuble lors de la conclusion du contrat et alors même que le montant des loyers serait normal et que le propriétaire aurait pris en charge certains travaux d'amélioration ;

- les deux dirigeants de l'association en ont reçu des rémunérations ;
- la directrice a bénéficié de facilités de trésorerie consenties par l'association dès lors qu'elle a encaissé sur son compte personnel une partie des forfaits journaliers dus à l'établissement par les pensionnaires, avant de restituer ces sommes à l'association en fin d'exercice (CAA Nantes, 1<sup>er</sup> juin 1994, n° 92-762, Dr. fisc. 1995, n° 222).

Il a été également jugé que le fait pour une association dont l'objet est de développer l'enseignement et la pratique de l'aïkido, de consentir, à des personnes autres que celles en faveur desquelles son activité est exercée, des avantages particuliers, faisait perdre à la gestion de celle-ci son caractère désintéressé. Le Conseil d'Etat a, en l'espèce, relevé que :

*« ... si Monsieur X. était, au moins à partir de 1970, salarié de l'association en qualité d'"hôte d'accueil", et s'il y dispensait gratuitement des cours collectifs, il donnait, en outre, des cours particuliers et organisait des stages pour lesquels il percevait des rémunérations versées par les élèves et les stagiaires et dont le montant total a été évalué à 25 000 francs en 1969, 55 000 francs en 1970 et 55 000 francs en 1971 ; que c'est seulement, par une convention du mois d'avril 1971 qu'il a été prévu qu'en contrepartie de l'utilisation par lui, pour les leçons et stages, des installations de l'institut, M. X. verserait une redevance à celui-ci ; qu'en fait M. X. n'a payé aucune redevance ; que d'autre part des frais généraux de transport et d'hôtellerie afférents aux activités personnelles de M. X. et s'élevant à 2 680 francs en 1969, 5 074 francs en 1970 et 2 000 francs en 1971 ont été pris en charge par l'association pour le compte de celui-ci ; qu'enfin, Mme Y, épouse X, qui était au service de l'association depuis 1970, a, au cours des années 1970 et 1971, retenu une partie du produit de la vente des tenues de sport qu'elle était chargée, au nom et pour le compte de l'association, de fournir, d'ailleurs avec une marge commerciale appréciable, aux membres de celle-ci... » (CE 14 oct. 1981, n° 18.722).*

Egalement pour des avantages consentis au directeur, la gestion de l'association « Institut international des langues françaises » ayant pour activité l'organisation en France de stages linguistiques à l'intention de jeunes étrangers, a été considérée comme ayant un caractère lucratif dès lors qu'elle a effectué de nombreux virements sur le compte bancaire de son directeur en titre et seul gestionnaire de fait ; pris en charge des remboursements d'emprunts contractés personnellement par ce gestionnaire ou par des SCI dont il était l'associé ou la caution ; subvenu à son logement, à sa nourriture et à ses dépenses d'automobile.

L'allocation de ces avantages n'était pas compatible avec une gestion désintéressée, même s'il est constant que, de son côté, notamment en exerçant des fonctions directrices sans percevoir à ce titre aucun salaire, et en mettant à la disposition de l'association deux immeubles sans exigence de loyer, le requérant lui a consenti d'autres avantages (CE 10 avr. 1992, n° 77.318, Lettre assoc. Lamy 1992, n° 12).

Pour les mêmes motifs, ne peut pas être considérée comme ayant une gestion désintéressée l'Association spor-

tive du Golf de Domont-Montmorency, qui a pour objet statutaire « la pratique du golf et de tous autres sports ou jeux sportifs, ou entraînement de sports et jeux sportifs » dès lors que :

- pour exercer cette activité l'Association sportive a loué à Mme F. un terrain nu de 50 ha sur lequel elle a réalisé divers aménagements, tels que parcours de golf, terrain de practice, piscine d'été, club-house et un restaurant donné en gérance, qu'elle met à la disposition de ses membres ;
- aux termes de l'article 7 du bail signé le 22 mai 1964 et prorogé le 2 février 1971 : « Les bailleuses seront représentées de droit au conseil d'administration » ; qu'il est constant que le fils de Mme F. représentait cette dernière au cours des années en litige au comité de direction lequel, selon l'article 8 des statuts de l'association, « a, pour l'administration et la gestion de l'association, les pouvoirs les plus étendus pour faire et autoriser le bureau à effectuer tous actes et opérations permis à l'association » ;
- selon le contrat de bail initial prorogé en 1971, le loyer annuel versé par l'association à Mme F. est fixé au montant de « 7,70 % des cotisations nettes de tous les joueurs augmentées de tous les droits d'entrée à la journée, et de toutes autres recettes acquises à l'association, droits de compétition, restaurant, etc. » ;
- le montant de ce loyer s'est élevé aux sommes de 213 110 francs pour l'année 1984, 233 387 francs pour l'année 1985 et 267 180 francs pour l'année 1986.

Il résulte de l'ensemble de ces circonstances que Mme F., qui participe en tant que membre de droit de l'association à la gestion de celle-ci alors même qu'elle ne fait pas partie de ses dirigeants, doit être regardée comme ayant un intérêt indirect dans les résultats de l'exploitation.

Par ailleurs, l'avantage consenti par l'association à Mme F., consistant en l'utilisation gratuite des installations pour les membres de sa famille dans la limite de quinze personnes constituée au surplus, eu égard au montant des droits et cotisations annuelles payées par les membres actifs de l'association, une distribution indirecte de bénéfices.

Enfin, l'article 1<sup>er</sup> du bail signé le 22 mai 1964 et prorogé en 1971 qui prévoyait, dans sa rédaction applicable au cours de la période en litige, sans aucune clause d'indemnisation pour le locataire et notamment sans aucune référence à l'article 555 alinéa 3 du Code civil, que les locaux nécessaires à l'activité de l'association et édifiés par celle-ci sur le terrain en cause resteraient la propriété des bailleuses, doit être regardé comme l'attribution à ces dernières d'une part de l'actif (CAA Paris, 27 févr. 1996, n° 94-1152, Bull. d'actualités fiscal, n° 175).

Dans le même sens, jugé que l'Association Toulouse Olympique Multi-Sports ayant pour objet « la pratique de l'éducation physique et des sports » ne pouvait pas être considérée comme ayant une gestion désintéressée dès lors que :

- elle a loué à la société Blanc-Maffre, pour une durée de neuf ans à compter du 1<sup>er</sup> septembre 1980, le terrain nécessaire à son activité ;
- ce terrain appartenait en nue-propriété à M. B. et à Mme M., respectivement secrétaire et trésorière de ladite association, et avait été donné en location en avril 1980 à la société Blanc-Maffre, à charge pour celle-ci de réaliser sur ledit terrain des constructions et installations sportives ;
- cette société, dont les recettes étaient exclusivement constituées des loyers versés par l'association, avait pour fondateur et associés le secrétaire de l'association, sa trésorière ainsi que son président, lui-même époux de cette dernière ;

le bail conclu par la société Blanc-Maffre prévoyait que les constructions réalisées par celle-ci reviendraient en fin de bail aux propriétaires du terrain.

Il résulte de l'ensemble de ces circonstances et quand bien même le loyer versé par l'association n'aurait pas été anormalement élevé, que l'Association Toulouse Olympique Multi-Sports ne peut être regardée comme ayant été gérée par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect, dans les résultats de l'exploitation et, par suite, comme un organisme désintéressé au sens des dispositions précitées de l'article 261 du CGI (CAA Bordeaux, 19 mars 1996, n<sup>os</sup> 94-1774, 94-1775, RJF 1996, n<sup>o</sup> 720).

Cela dit, le versement d'un loyer normal à l'un des membres d'une association ou l'octroi de menus avantages peut ne pas être considéré par les juges comme la manifestation d'une gestion lucrative.

La gestion d'une association exploitant un centre médical et dentaire a ainsi été considérée comme présentant un caractère désintéressé, au motif :

*« ... qu'en particulier, le loyer afférent à la location des locaux abritant le centre, payé au docteur B., créateur de l'association, puis attaché au centre en qualité de médecin-conseil, a été fixé à un niveau modéré, n'a pas été réévalué pendant plusieurs années et que son règlement a été assorti de larges facilités de paiement consenties à titre gratuit par le propriétaire ; que si l'équilibre financier de la gestion du centre n'a pu être atteint, bien que l'association exploitante ait bénéficié, de la part de son fournisseur, de tarifs particulièrement favorables en matière de location de matériel nécessaire à son fonctionnement, les déficits cumulés d'exploitation du centre ont été comblés par des apports en compte courant effectués sans intérêt par le docteur B. »* (CE 6 janv. 1984, n<sup>o</sup> 34.628).

S'agissant d'une association ayant pour objet d'exploiter une résidence pour retraités, édiflée par une caisse d'épargne, le Conseil d'Etat a estimé que :

*« ... les circonstances que, selon les statuts de l'association, la majorité des membres de son conseil d'administration et son président doivent être membres du conseil d'administration de la caisse d'épargne et de prévoyance d'Alès, et que ladite association est tenue de payer un loyer à cette caisse, qui a entièrement assumé les frais de construction de l'établissement, ne sont pas de nature, alors que le loyer dont il s'agit est très modéré et que l'association a même été dispensée de le verser effectivement au cours de la période d'imposition, à retirer à sa gestion son caractère désintéressé... »* (CE 24 oct. 1979, n<sup>os</sup> 14.820, 14.821 et 14.822).

Jugé également que :

*« la seule circonstance qu'ils (des médecins membres de l'association) ont utilisé gratuitement quelques heures par semaine, certains locaux de l'association pour les besoins de leurs consultations, et que le secrétariat de la clinique aurait assuré le recouvrement de certains de leurs honoraires, n'implique pas, en l'espèce, l'allocation aux intéressés d'avantages indirects notables »* (CE 20 mai 1981, n<sup>os</sup> 24.524 et 24.525).

La Cour administrative d'appel de Lyon a jugé, contrairement au tribunal administratif, que le caractère désintéressé de la gestion d'une fondation n'était pas remis en cause dès lors que le bail relatif à l'immeuble alors donné en location à la fondation par son président fondateur, ne comportait aucune clause anormalement avantageuse pour celui-ci (CAA Lyon, 30 déc. 1992, n<sup>o</sup> 91.765, Lettre assoc. Lamy 1993, n<sup>o</sup> 33).

## B – Situation de concurrence avec le secteur commercial

### 4067 Appréciation de la concurrence faite aux entreprises du secteur commercial

Si la gestion de l'association est désintéressée, elle ne peut être considérée comme ayant un caractère lucratif que si elle fait concurrence aux entreprises commerciales.

La situation de l'association s'apprécie par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, dans le même secteur.

Selon l'administration fiscale, l'appréciation de la concurrence ne s'effectue pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives...) mais à l'intérieur de ces activités. C'est à un niveau fin que l'identité d'activité doit être apprécié.

Pour illustrer ce propos, l'administration précise que ne sont pas identiques ou comparables :

- des activités de tourisme s'adressant aux enfants et celles destinées aux étudiants ou aux familles ;
- des compétitions de sports différents ;
- des spectacles de variétés musicaux et des représentations théâtrales ;
- l'enseignement d'une discipline sportive et la simple mise à disposition du public du matériel nécessaire à l'exercice de ce sport.

En définitive, la question qu'il convient de se poser est de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. Cet élément s'apprécie en fonction de la situation géographique de l'organisme.

Sur cette question de la concurrence aux entreprises du secteur commercial, M. Goulard écrit ceci : *« ... l'activité de l'association ne doit pas être définie de façon trop large. Il n'est pas question de dire que tous les spectacles constituent une seule activité, car une association organisatrice de concerts en milieu rural n'est pas en concurrence avec les cinémas des grandes villes. De même, pour prendre des exemples dans le domaine des loisirs, les stages de plongée sous-marine, les séjours linguistiques et les séjours à l'hôtel se rattachent à trois secteurs d'activités différents, qui ne sont pas comparables. »*

*« C'est à un niveau fin que l'identité d'activité doit être appréciée. Il faut en effet pouvoir comparer, dans la phase suivante du raisonnement, les conditions de gestion de l'association avec celles de l'entreprise commerciale : comparer le mode de gestion de la clinique associative avec celui des cliniques privées déclarées comme lucratives (voir 408), la maison de retraite gérée par une association et les établissements commerciaux accueillant des personnes âgées, le terrain de camping associatif et les aménagements commerciaux similaires, le club de tennis prétendu non lucratif et les clubs de tennis commerciaux (voir 408).... »*

*« ...L'association doit être regardée comme intervenant dans un champ concurrentiel si des entreprises commerciales ont la même activité. Il n'est pas nécessaire que la concurrence soit effective : une association peut être seule à proposer un certain type de services dans un secteur géographique déterminé (la ville par exemple) et avoir pourtant la même activité que des entreprises commerciales implantées ailleurs. Dans ce cas, la concurrence est seulement potentielle, mais la comparaison des conditions d'exploitation est possible. »*

*En revanche, la condition n'est pas satisfaite si la concurrence est seulement virtuelle (l'activité dont on ne peut pas exclure qu'une entreprise s'y intéresse un jour), car la comparaison est alors impossible.*

*Pour dire les choses plus concrètement, un village de vacances est une activité concurrentielle, puisqu'il existe des villages de vacances gérés par des sociétés commerciales. Même s'il est le seul village de vacances de son secteur géographique, un village de vacances "associatif" ne sera donc hors du champ des impôts commerciaux que si ses conditions de gestion sont différentes de celles des villages de vacances "commerciaux".*

*En revanche, si les services qu'une association propose à des personnes âgées à leur domicile ne sont proposés par aucune entreprise commerciale, cela suffit à interdire d'y voir un secteur concurrentiel, même si telle ou telle grande société a manifesté son intérêt pour le secteur.*

*Cela dit, aucun domaine d'activité n'est fermé par avance aux entreprises commerciales. Le principe de la liberté du commerce et de l'industrie s'y oppose. Il est donc concevable, et plutôt heureux, qu'un secteur d'activité découvert et "défriché" par des associations s'ouvre un jour à la concurrence et que ce jour-là les associations soient amenées à payer des impôts si elles sont gérées dans les mêmes conditions que les entreprises commerciales du même secteur. Les associations n'ont le monopole d'aucun secteur, ni la certitude d'y être pour toujours à l'abri de l'impôt... »*

## C – Comparaison des modalités de gestion

### 406 8 Les critères d'appréciation du caractère commercial de l'activité

Le fait qu'une association intervienne dans un domaine d'activité où il existe aussi des entreprises commerciales ne conduit pas ipso facto à la soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer :

- l'utilité sociale de l'activité ;
- l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation ;
- les conditions dans lesquelles le service est accessible ;
- les méthodes auxquelles l'association a recours pour exercer son activité.

Les quatre « P ». – Pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celle d'une entreprise, il faut examiner successivement quatre critères selon la méthode du faisceau d'indices : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » qui est visé, les « Prix » qui sont pratiqués, enfin les opérations de communication (« Publicité ») réalisées.

Mais ces critères n'ont pas tous la même importance. L'énumération qui précède les classe en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder. Par exemple, le critère de publicité ne peut à lui seul permettre de conclure à la lucrativité d'un organisme.

A l'inverse, une attention toute particulière doit être attachée aux critères de l'utilité sociale (« Produit » et « Public ») et de l'affectation des excédents.

### 406 9 L'utilité sociale définie par le produit et le public

**Le produit.** – Est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante.

Certaines administrations, notamment celles de l'État, ont mis en place des procédures de reconnaissance ou d'agrément des organismes sans but lucratif qui, agissant dans leur secteur d'intervention, peuvent contribuer à l'exercice d'une mission d'intérêt général, voire de service public. Dès lors qu'ils prennent en compte la nature du besoin à satisfaire et les conditions dans lesquelles il y est fait face, ces agréments peuvent contribuer à l'appréciation de l'utilité sociale d'un organisme.

Cela étant, les relations avec des organismes publics et les procédures d'agrément visées aux deux alinéas précédents constituent un élément qui n'est ni nécessaire ni suffisant pour établir ce caractère d'utilité sociale.

**Le public visé.** – Sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment,...).

Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale. Par exemple, le fait que le public visé nécessite un encadrement important relevant du travail d'assistance sociale dans un village de vacances contribue à l'utilité sociale de l'organisme organisateur (BOI 4 H-5-98, n° 23).

Selon M. Goulard, « ...il semblerait logique, parmi les indices qui conduisent à écarter l'imposition, de donner la priorité au fait que l'association permette de satisfaire des besoins que les entreprises commerciales ne couvrent pas de façon satisfaisante. Cette condition sera remplie si l'association exerce des activités qui ne figurent pas parmi les activités habituelles des sociétés lucratives, mais aussi si elle s'adresse à des personnes vers lesquelles les sociétés commerciales ne s'orientent pas spontanément ou si elle a une politique de prix visant à élargir l'accès à un service d'intérêt général.

*Cette volonté de couvrir des besoins mal couverts par le marché peut se traduire sous des formes très diverses selon les secteurs :*

- accueils de bénéficiaires de l'aide sociale pour une clinique ou une maison de retraite ;
- action volontariste en faveur des exclus pour une association de tourisme social ;
- pratique de prix bas pour un organisateur de concerts ou des loisirs sportifs ;
- création d'œuvres contemporaines ou action en zone rurale pour une troupe de théâtre ;
- présentation de films n'ayant pas accès au réseau commercial pour un festival de cinéma... »

### 406 10 Affectation des excédents de recettes

Il est légitime qu'une association dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, reflet d'une gestion saine et prudente. Cependant, l'association ne doit pas les accumuler dans le but de les placer. Les excédents réalisés, voire temporairement accumulés, doivent être destinés à faire face à des besoins ultérieurs ou à des projets entrant dans le champ de son objet non lucratif (BOI 4 H-5-98, n° 24).

### 406 11 Conditions d'accès au service rendu : le prix

Il y a lieu, selon l'administration fiscale, d'évaluer si les efforts faits par l'association pour faciliter l'accès du public au service concerné se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire.

Cette condition peut éventuellement être remplie lorsque l'association pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients.

Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'association se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique ; ceci suppose que l'association soit soumise à une tarification qui lui est propre.

A noter qu'à l'inverse, les dépassements de tarifs homologués sont de nature à caractériser une activité lucrative (BOI 4 H-5-98, n° 25).

#### 406 12 Pratiques commerciales : la publicité

En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité.

Mais, l'association peut, sans que sa non lucrativité soit remise en cause, procéder à des opérations de communication pour faire appel à la générosité publique (exemple : campagne de dons au profit de la lutte contre les maladies génétiques).

Elle peut également réaliser une information sur ses prestations sans toutefois que celle-ci s'apparente à de la publicité commerciale destinée à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

Pour distinguer l'information de la publicité, il convient de regarder si le contenu des messages diffusés et le support utilisé ont été sélectionnés pour tenir compte du public particulier auquel s'adresse l'action non lucrative de l'organisme en cause.

Ainsi, une association peut présenter les prestations qu'elle offre dans un catalogue si ce catalogue est diffusé soit par l'association elle-même aux personnes ayant déjà bénéficié de ses prestations ou qui en ont exprimé la demande, soit par l'intermédiaire d'organismes sociaux.

En revanche, la vente de ce catalogue en kiosque, la diffusion de messages publicitaires payants (passage de messages dans les journaux, à la radio, location de panneaux publicitaires, etc.) sont des éléments susceptibles de remettre en cause le caractère non commercial de la démarche. Il en serait de même de l'utilisation d'un réseau de commercialisation (agences de voyages, courtiers, participation à des foires ou salons dont les exposants sont principalement des professionnels, etc. ; BOI 4 H-5-98, n° 27 et s.).

Pour M. Goulard, « ... la pratique de la publicité ne doit jamais être décisive. Une association authentiquement non lucrative, agissant hors de toute logique concurrentielle, peut avoir besoin de se faire connaître d'un vaste public pour recueillir des dons, mais aussi pour proposer ses services aux personnes qu'elle vise. La publicité ne doit donc entraîner l'assujettissement aux impôts commerciaux que si elle a pour objet de conquérir des parts de marché au détriment d'entreprises commerciales... ».

#### 406 13 Organismes dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants

Certains organismes ont pour objet d'aider des personnes défavorisées en leur permettant d'exercer une activité professionnelle et en commercialisant sur le marché leurs

produits ou leurs prestations. Ils bénéficient du régime fiscal des organismes non lucratifs et ne sont donc pas soumis aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- l'organisme a pour objet l'insertion ou la réinsertion économique ou sociale de personnes qui ne pourrait être assurée dans les conditions du marché ;
- l'activité ne peut pas être exercée durablement par une entreprise lucrative en raison des charges particulières (en tenant compte néanmoins du niveau éventuellement faible des rémunérations) rendues nécessaires par la situation de la population employée (adaptations particulières des postes de travail, productivité faible, etc.) ;
- les opérations en principe lucratives sont indissociables de l'activité non lucrative, en contribuant par nature et non pas seulement financièrement à la réalisation de l'objet social de l'organisme.

Bien entendu, l'organisme ne doit pas faire prévaloir la recherche du profit et sa gestion doit rester désintéressée.

Peuvent notamment bénéficier de cette mesure les centres d'aides par le travail (CAT) et les ateliers protégés. En effet, la réalisation de la même activité, dans les mêmes conditions, ne pourrait pas être rentable si elle était soumise aux conditions normales du marché en raison des surcoûts occasionnés par l'emploi de personnes handicapées. En l'occurrence, le service rendu n'est pas tant destiné aux clients du CAT ou de l'atelier protégé qu'aux personnes mêmes qui y sont employées (BOI 4 H-5-98, n° 30 et s.).

#### 406 14 Relations privilégiées avec des entreprises du secteur lucratif

Un association peut détenir des titres d'une ou plusieurs sociétés en conservant son caractère non lucratif (voir 408-35).

En revanche, elle est dans tous les cas soumise aux impôts commerciaux si elle entretient des relations privilégiées avec des organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel.

Selon la jurisprudence (voir 408-8) une association intervient dans un but lucratif, même si elle ne poursuit pas la réalisation de bénéfices et ne procure aucun avantage personnel à ses dirigeants, dès lors qu'elle a pour objet :

- de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation ;
- de permettre aux professionnels de réaliser une économie de dépenses, un surcroît de recettes, ou de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement.

A l'inverse, une association qui se contenterait de défendre les intérêts collectifs de ses membres au plan national ou international (par exemple, la défense des principes comptables français dans les instances comptables internationales) est non lucrative.

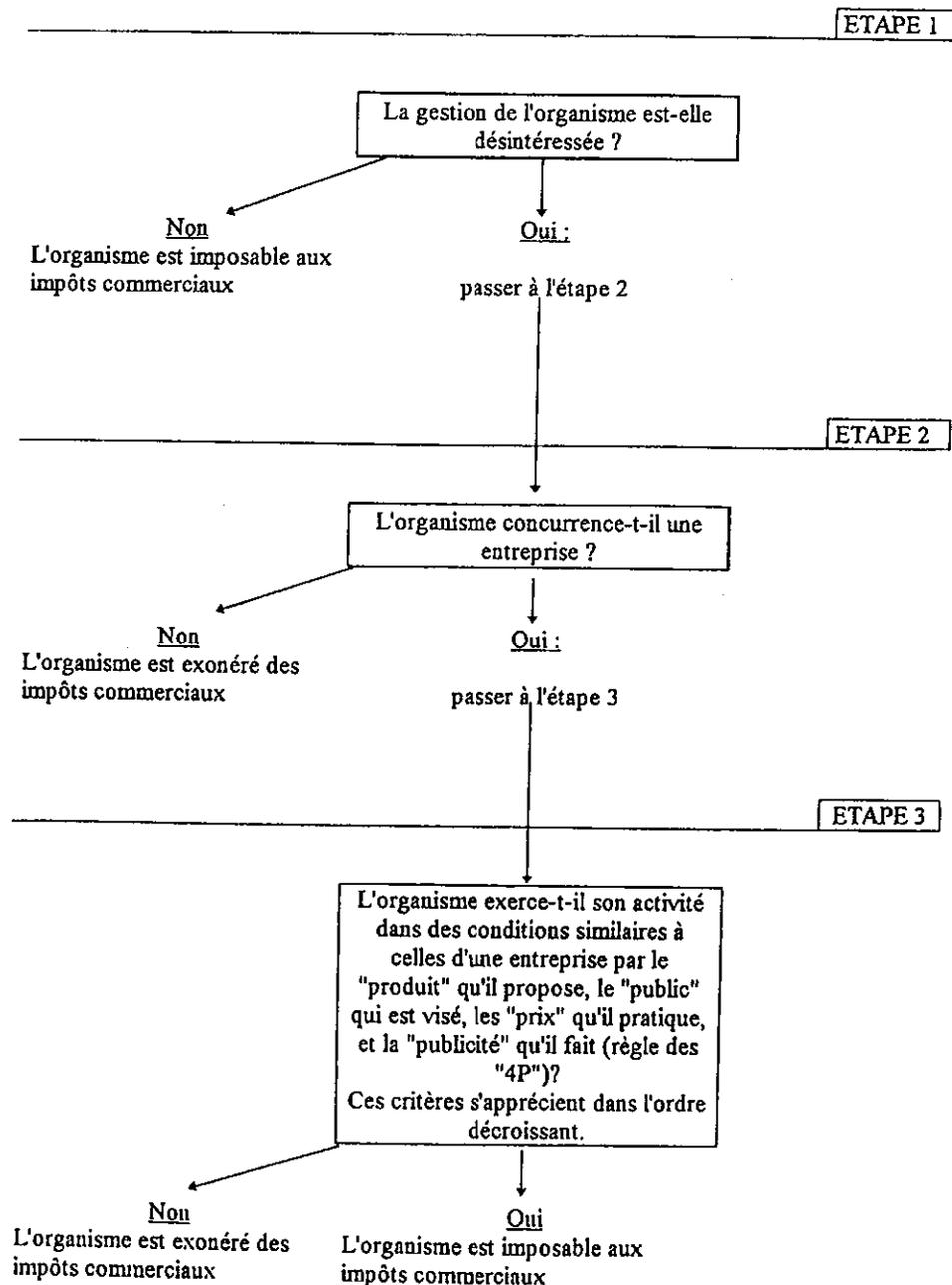
Il a été précisé que ne rentrent pas dans le champ d'application des impôts commerciaux les activités suivantes :

- les activités relevant d'un rôle fédératif (unions, fédérations) ;
- les activités relevant de la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres ;
- les services rendus aux membres pour les besoins de leur activité non lucrative (BOI 4 H-1-99).

# Annexes

## 406 100 Schéma de la démarche

Démarche à suivre pour apprécier si une association doit être ou non soumise aux impôts commerciaux



**406 101 Exemples****EXEMPLE N° 1  
FANFARE LOCALE****• PRESENTATION DE L'ASSOCIATION**

L'association FAMISOL a pour objet de promouvoir la musique populaire. Elle a constitué à cet effet une fanfare.

Ses adhérents sont des musiciens amateurs qui initient gratuitement les enfants de la commune à la pratique musicale.

La fanfare participe bénévolement à l'animation de la vie locale (fête de la musique, fête du village, commémorations locales ...).

La gestion de l'association est assurée par le président qui ne perçoit aucune rémunération. Il en est de même des musiciens de la fanfare, y compris pour les cours dispensés.

Compte tenu des faibles ressources de l'organisme (dons et cotisations) et de l'intérêt que présente pour les jeunes de la commune l'initiation et la pratique de la musique, la municipalité a décidé de lui allouer chaque année une subvention forfaitaire.

L'ensemble des ressources annuelles de l'organisme s'élève à 150 000 F.

**• DETERMINATION DU REGIME FISCAL****ETAPE 1 : La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?**

Le président assure bénévolement la gestion de l'association. Il ne perçoit directement, ou indirectement, aucune somme de la part de cette dernière et aucun avantage ne lui est consenti.

**Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme est donc respecté.**

**ETAPE 2 : L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?**

L'animation musicale de la fanfare constitue une prestation proposée par le secteur concurrentiel (orchestres professionnels). Mais les conditions de fonctionnement de la fanfare (animation de commémorations, pas de rémunération) impliquent que l'organisme ne concurrence pas les entreprises.

**En conséquence, l'association ne concurrençant pas le marché, n'exerce pas d'activité lucrative.**

**L'association est donc exonérée des impôts commerciaux.**

**EXEMPLE N° 2**  
**ASSOCIATION DE FORMATION PROFESSIONNELLE**

• **PRESENTATION DE L'ASSOCIATION**

L'association FORMASANTE a pour objet la formation professionnelle continue du personnel de la santé. A ce titre, elle s'est déclarée auprès de la Délégation régionale à la formation professionnelle, dont elle a obtenu l'attestation correspondante.

Elle est constituée de membres appartenant au secteur concerné : établissements publics ou privés hospitaliers, établissements de cure, maisons de retraite médicalisées, cabinets médicaux et dentaires...

Elle organise pour le personnel de ces établissements des actions de formations générales (management, gestion, bureautique...) mais aussi des stages plus spécifiques (accueil en milieu hospitalier, formation du personnel du bloc opératoire...).

Son président, médecin au CHU, n'est pas rémunéré pour ses fonctions mais perçoit des remboursements de frais.

La formation est assurée par des salariés de l'association ainsi que par des vacataires.

Le chiffre d'affaires de FORMASANTE s'établit à 10 millions de francs. Il est constitué des versements alloués par les divers organismes membres de l'association au titre de la formation de leur personnel.

• **DETERMINATION DU REGIME FISCAL**

L'association FORMASANTE exerce son activité de formation au profit des entreprises membres dans l'intérêt de leur exploitation (meilleures conditions de fonctionnement). Elle présente donc un caractère lucratif, même si elle ne recherche pas de profit pour elle-même.

**L'association est imposable aux impôts commerciaux <sup>(1)</sup>.**

<sup>(1)</sup> Toutefois, compte tenu de la nature de son activité et du fait qu'elle détient l'attestation correspondante, l'association peut bénéficier de l'exonération de TVA spécifique prévue pour les prestations de services effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue.

**EXEMPLE N° 3**  
**ASSOCIATION ORGANISANT UN MARATHON**  
**FINANCE PRINCIPALEMENT PAR DU PARRAINAGE**

• **PRESENTATION DE L'ASSOCIATION**

L'association " Sport pour Tous " a été créée par une municipalité, des écoles de commerce, des clubs sportifs et quelques particuliers. Elle a pour objet statutaire de promouvoir le développement du sport et d'organiser un marathon de renommée internationale (il s'agit en fait de sa seule activité), à l'occasion duquel elle invite des coureurs professionnels qu'elle rémunère à cet effet. Lors de cette manifestation, elle procède également à la vente de produits dérivés (épinglettes, fanions, tee-shirts, ...).

Elle emploie 5 salariés. A l'occasion du marathon, elle recrute 30 à 40 intérimaires, secondés par de nombreux bénévoles.

Ses ressources sont composées des droits d'inscription des participants au marathon, des recettes encaissées lors de la vente des produits dérivés, des recettes publicitaires encaissées lors de la manifestation dans le cadre du parrainage et des droits relatifs à la couverture médiatique de l'événement (droits de retransmission télévisée). L'accès au circuit où se déroule le marathon est entièrement gratuit pour les spectateurs.

Les sommes perçues sont utilisées au paiement des frais d'organisation du marathon, des primes attribuées aux vainqueurs des différentes catégories de participants et des sommes facturées par les coureurs professionnels.

• **DETERMINATION DU REGIME FISCAL**

**ETAPE 1 : La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?**

Les éléments fournis à l'appui de la demande font apparaître que le président et les membres du conseil d'administration ne perçoivent aucune rémunération de la part de l'association et que celle-ci ne leur octroie aucun avantage. En outre les salaires versés au personnel correspondent à ceux pratiqués usuellement et l'association ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de ses ressources.

**Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme est donc respecté.**

**ETAPE 2 : L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?**

L'activité consistant en l'organisation de manifestations sportives est réalisée par le secteur concurrentiel. Il en est de même de la vente de produits dérivés, des prestations de services réalisées au profit d'entreprises dans le cadre du parrainage et de la commercialisation de droits de diffusion auprès des chaînes de télévision.

**L'organisme concurrence donc une entreprise ou une entité lucrative.**

### ETAPE 3 : Les modalités d'exercice de l'activité

Il convient d'étudier les conditions d'exercice de chacune des activités au regard du " produit " proposé, du " public " concerné, des " prix " pratiqués et des méthodes utilisées (" publicité ").

*" produit "* : Les activités exercées par l'association ne tendent pas à satisfaire des besoins non pris en compte par le marché.

*" public "* : Même si les excédents bénéficient a priori aux personnes résidant dans les quartiers défavorisés, il convient de constater que le marathon et l'activité de vente s'adressent à tout public et que les prestations de services sont réalisées au profit d'entreprises, notamment au profit des chaînes de télévision.

*" prix "* : L'accès au circuit du marathon est gratuit mais les droits d'inscription sont fixés à 200 francs. Les prix pratiqués lors de la vente des produits dérivés et dans le cadre du parrainage sont semblables à ceux du marché. Les droits relatifs à la couverture médiatique de l'événement sont commercialisés au tarif habituel.

*" publicité "* : L'association a recours à toute forme de publicité tels qu'encarts dans la presse locale, nationale et spécialisée, location de panneaux publicitaires, contrats de diffusion de messages publicitaires conclus avec de nombreuses radios locales et nationales et les chaînes de télévision.

**Dans ces conditions, l'association exerce une activité concurrentielle. Elle est soumise aux impôts commerciaux.**

**EXEMPLE N° 4**  
**COMPAGNIE DE THEATRE ITINERANTE**

• **PRESENTATION DE L'ASSOCIATION**

L'association " Les Planches ", dont le siège est situé en région parisienne, a pour objet la promotion du théâtre.

Elle a créé une compagnie théâtrale qui monte des pièces du répertoire classique et se produit aussi bien à Paris que dans les grandes villes de province. Elle participe en outre, au mois de juillet, au festival d'Avignon.

Les ressources annuelles de l'association se situent aux environs de 2 millions de francs. Outre les cotisations des membres, d'un montant très faible, elles sont constituées des droits d'entrée payés par les spectateurs (80 %) et d'une " subvention " (20 %) versée par une grande société commerciale en contrepartie de l'apposition de sa marque sur les affiches annonçant la pièce.

Le président de l'association perçoit en plus du remboursement de ses frais de déplacements sur justifications, une rémunération mensuelle de 2 000 francs.

Les autres membres du conseil d'administration, le trésorier et le secrétaire, ne sont pas rémunérés.

Les ressources de la compagnie permettent de couvrir la rémunération du personnel, le loyer du bureau et de la salle de répétition en région parisienne, les frais de déplacement, d'hébergement, de décors, ...

• **DETERMINATION DU REGIME FISCAL**

**ETAPE 1 : La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?**

Les éléments fournis à l'appui de la demande font apparaître que le Président perçoit, outre la rémunération mensuelle de 2 000 francs, le remboursement, sur justification, de ses frais de déplacement. Les membres du conseil d'administration ne perçoivent aucune rémunération de la part de l'association. Aucun autre avantage n'est accordé par l'association. En outre les salaires versés au personnel de la troupe correspondent à un travail effectif et sont conformes aux usages de la profession.

Dès lors que l'avantage accordé au président de l'association est inférieur au seuil admis (3/4 du SMIC), et que les autres critères sont respectés, le caractère désintéressé de la gestion de l'association est considéré comme respecté.

**ETAPE 2 : L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?**

L'activité théâtrale est également proposée par des sociétés commerciales. Il en est de même de la prestation de services publicitaires effectuée au profit du " sponsor ".

**L'organisme concurrence donc le marché.**

**ETAPE 3 : Les modalités d'exercice de l'activité**

Il s'agit d'analyser les conditions d'exercice de chaque activité au regard du " Produit " proposé, du " Public " concerné, des " Prix " pratiqués et de la " Publicité " réalisée.

*" Produit " :* L'activité théâtrale ne tend pas à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché, tout particulièrement en ce qui concerne les villes visitées (Paris, Avignon, ...) où plusieurs pièces sont simultanément proposées. Il en est de même de l'activité de prestation publicitaire réalisée dans le cadre de l'opération de parrainage.

*" Public " :* Les représentations théâtrales sont ouvertes au profit de toute personne. Les prestations publicitaires sont, quant à elles, réalisées au profit d'une entreprise commerciale.

*" Prix " :* Les tarifs pratiqués dans le cadre de l'activité théâtrale sont similaires à ceux des théâtres privés. L'opération de promotion publicitaire est réalisée dans les conditions habituelles en usage.

*" Publicité " :* La méthode utilisée par l'association pour faire connaître, dans chaque ville, la pièce proposée est similaire à celle habituellement réalisée par les entreprises de la profession (mention sur les revues spécialisées de spectacles, annonces dans la presse locale, affiches dans les lieux publics et chez les commerçants, ...).

**L'association est imposable aux impôts commerciaux <sup>(1)</sup>.**

<sup>(1)</sup> L'association pourra bénéficier de l'application de l'exonération de taxe professionnelle propre aux entreprises de spectacles, en cas de vote en ce sens de la collectivité territoriale concernée. A noter que les recettes correspondantes aux droits d'entrée aux représentations théâtrales seront soumises au taux réduit (5,5 %), voire au taux super réduit (2,1 %) de la taxe sur la valeur ajoutée. En contrepartie, l'association peut récupérer la TVA sur ses dépenses et n'est pas soumise à la taxe sur les salaires.

**EXEMPLE N° 5**  
**ASSOCIATION AYANT POUR OBJET LA REINSERTION**  
**DANS LE MONDE DU TRAVAIL**

• **PRESENTATION DE L'ASSOCIATION**

L'association "FOC", établie à Paris, a pour objet la réinsertion professionnelle de personnes victimes de graves accidents ayant notamment provoqué la cécité. Ces personnes sont informées de son existence au cours de leur hospitalisation, ou suite à celle-ci.

Dans ce cadre, elle assure la formation aux travaux de dactylographie réalisés à partir de supports audios. Elle a développé une activité dactylographique au profit de services de santé et d'entreprises gravitant autour du monde médical. Certains particuliers font, ponctuellement, également appel à ses services. Ses travaux sont facturés aux tarifs habituellement en vigueur dans la profession.

Elle emploie en moyenne 15 formateurs et accueille 30 personnes salariées.

Ses ressources sont composées des sommes facturées au titre des travaux dactylographiques, de subventions publiques ou privées et de versements de soutien des particuliers.

Les sommes perçues sont utilisées au financement de l'activité (rémunérations des personnes accueillies, du personnel d'encadrement, ...).

• **DETERMINATION DU REGIME FISCAL**

**ETAPE 1 : La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?**

Les éléments fournis à l'appui de la demande font apparaître que le Président et les membres du conseil d'administration ne perçoivent aucune rémunération de la part de l'association. Toutefois, le Président perçoit une somme forfaitaire mensuelle de 1 000 francs afin de couvrir ses frais.

Aucun autre avantage n'est accordé par l'association. En outre les salaires versés au personnel d'encadrement correspondent à ceux habituellement pratiqués et les rémunérations versées aux personnes accueillies sont celles usuellement versées dans cette situation.

**Dès lors que l'avantage accordé au président de l'association est inférieur au seuil admis (3/4 du SMIC), et que les autres critères sont respectés, le caractère désintéressé de la gestion de l'association est considéré comme respecté.**

**ETAPE 2 : L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?**

Les services de travaux dactylographiques sont couramment exercés par le secteur concurrentiel.

**L'organisme concurrence le marché.**

**ETAPE 3 : Les modalités d'exercice de l'activité**

En l'espèce, s'agissant d'une association de réinsertion, les modalités d'exercice de son activité n'ont pas à être examinées. Il suffit d'analyser si les conditions particulières de non lucrativité sont remplies (visées au paragraphe 30 et suivants de l'instruction administrative).

Or l'association a bien pour objet l'insertion ou la réinsertion économique et sociale de personnes, qui ne pourrait être assurée dans les conditions du marché. Son activité ne pourrait être exercée durablement par une entreprise lucrative en raison notamment du taux de personnel d'encadrement et de la faible productivité, et est indissociable de l'activité principale de réadaptation, contribuant par sa nature à la réalisation de l'objet social de l'association.

**En conséquence, l'association est exonérée des impôts commerciaux.**

**EXEMPLE N° 6**  
**ASSOCIATION ORGANISANT DES MANIFESTATIONS CULTURELLES**

• ***PRESENTATION DE L'ASSOCIATION***

L'association "TOUCHAN" a pour objet de promouvoir le chant folklorique par l'organisation d'un concours amical où se rencontrent un certain nombre de chorales locales et à l'issue de laquelle elle décerne des prix.

Le concours se déroule dans une salle dont l'accès est libre et gratuit au public. L'association réalise une publicité de la manifestation par le biais d'affichettes et d'un encart dans la presse locale. La gestion de l'association est assurée par le président et son épouse, l'association remboursant chaque année les frais engagés par ces derniers lors de l'expédition des invitations aux chorales.

L'association a pour seule ressource une subvention forfaitaire versée par la mairie. Cependant, les frais inhérents à l'organisation du rassemblement annuel (location de la salle, ...) ne peuvent plus être couverts par cette seule subvention (les frais d'hébergement et de restauration sont à la charge des participants).

Aussi, afin de couvrir la totalité des frais engagés, les responsables de l'association envisagent de vendre des chemisettes, des épinglettes, des affiches, des disques compacts et des livres. La recette attendue est estimée à 25 % du budget global de l'organisme.

• ***DETERMINATION DU REGIME FISCAL***

**ETAPE 1 : La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?**

Le président et son épouse assurent bénévolement la gestion de l'association. Ils ne perçoivent directement, ou indirectement, aucune somme de la part de cette dernière hormis le remboursement au franc le franc des sommes engagées à l'occasion de l'expédition des invitations au rassemblement annuel. En outre aucun avantage n'est consenti au profit de ces personnes.

**Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme est donc respecté.**

**ETAPE 2 : L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?**

Si l'activité culturelle de l'association (organisation de la compétition de chorales), ne peut être considérée comme concurrentielle, il apparaît que le secteur concurrentiel assure couramment la vente de chemisettes, épinglettes, affiches, disques compacts ou livres.

**L'organisme concurrence donc le secteur commercial.**

**ETAPE 3 : Les modalités d'exercice de l'activité**

Il s'agit d'analyser les conditions d'exercice de **chaque activité** au regard du " produit " proposé, du " public " concerné, des " prix " pratiqués et de la " publicité " réalisée.

*" produit "* : L'activité commerciale de vente ne tend pas à satisfaire des besoins qui ne sont pas, ou peu, pris en compte par le marché, au contraire de l'activité culturelle.

*" public "* : Les activités sont réalisées au profit de toute personne.

*" prix "* : Si l'activité primitive de l'association est réalisée gratuitement, la vente des chemisettes, affiches, disques compacts et livres est réalisée aux mêmes tarifs que ceux pratiqués par le secteur marchand.

*" publicité "* : La méthode utilisée par l'organisme pour faire connaître son activité culturelle s'apparente à de l'information du fait du public visé et des moyens utilisés, et ne peut être assimilée à de la publicité commerciale.

Dès lors que l'activité de vente de l'association (25 % du budget global) n'est pas prépondérante et qu'elle est clairement dissociable, seule cette activité de vente sera imposable aux impôts commerciaux.

**L'association pourra sectoriser l'activité lucrative et elle ne sera redevable des impôts commerciaux qu'au titre de cette seule activité.**



# Fiscalité de l'activité économique