

**Rapport au Premier ministre**

# **Clarifier le régime fiscal des associations**

*Guillaume Goulard*  
*Maître des requêtes au Conseil d'État*

## **Rapport officiel**

**Guillaume Goulard**

© La **documentation** Française

*«En application de la loi  
du 11 mars 1957  
(art.41) et du code de la propriété  
intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992,  
toute reproduction partielle ou totale  
à usage collectif de la présente  
publication est strictement interdite  
sans autorisation expresse de l'éditeur.  
Il est rappelé à cet égard que l'usage  
abusif et collectif de la photocopie  
met en danger l'équilibre économique  
des circuits du livre.»*

ISBN 2-11-004008-4

ISSN 0981-3764

DF 54642-9

Paris, 1998

*Le Premier ministre*

N° 5639

*Monsieur Guillaume Goulard  
Maître des requêtes  
au Conseil d'État  
Place du Palais Royal  
75100 Paris 01 SP*

Paris, le 1<sup>er</sup> décembre 1997

*Monsieur,*

*Le régime fiscal des associations a été défini par la loi en 1976. Depuis cette date, l'activité et le financement des associations ont beaucoup évolué, et il convient d'adapter les règles fiscales à cette situation nouvelle.*

*Un important travail de concertation entre les représentants du monde associatif et les administrations concernées a été entrepris, sans pour l'instant aboutir à un compromis acceptable par tous.*

*De fait, de nombreuses associations appartenant aux secteurs culturel, social et de la jeunesse et des sports pourraient faire l'objet de redressements fiscaux contestés, au titre de la TVA et de la taxe professionnelle principalement.*

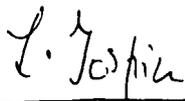
*C'est pourquoi je souhaiterais vous confier une mission de clarification des règles fiscales applicables au secteur associatif, sur la base de critères simples et précis.*

*Vous veillerez particulièrement à consulter les représentants du monde associatif et les administrations concernées.*

*J'attache une importance particulière à l'étroite association du Parlement à vos travaux. Aussi, je vous demande d'entendre les parlementaires intéressés par ces questions.*

*Je souhaiterais que vos conclusions me soient remises avant le 31 janvier 1998.*

*Je vous prie de croire, Monsieur, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.*



---

Lionel JOSPIN

## Sommaire

<b>Rapport de synthèse</b>	<b>7</b>
Fiche n° 1 <b>Les textes applicables : impôts directs</b>	<b>13</b>
Fiche n° 2 <b>Les textes applicables : TVA</b>	<b>15</b>
Fiche n° 3 <b>Les critères de non-Lucrativité : principes généraux</b>	<b>17</b>
Fiche n° 4 <b>L'assujettissement des associations dont la gestion ne présente pas un caractère désintéressé</b>	<b>19</b>
Fiche n° 5 <b>L'assujettissement des associations dont les conditions d'exploitation sont similaires à celles des entreprises commerciales du même secteur d'activité</b>	<b>23</b>
Fiche n° 6 <b>Une gestion similaire à celle des entreprises commerciales : 1) une activité analogue à celle d'entreprises commerciales</b>	<b>25</b>
Fiche n° 7 <b>Une gestion similaire à celle des entreprises commerciales : 2) des conditions de gestion similaires</b>	<b>29</b>
Fiche n° 8 <b>Le lien entre les trois impôts</b>	<b>33</b>
Fiche n° 9 <b>La reconnaissance d'utilité sociale</b>	<b>37</b>

Fiche n° 10		
<b>Comment clarifier le droit applicable ?</b>		<b>39</b>
Fiche n° 11		
<b>Le cas particulier des secteurs ou filiales lucratifs</b>		<b>41</b>
Fiche n° 12		
<b>Le poids des redressements</b>		<b>45</b>
Fiche n° 13		
<b>Instituer une garantie contre les redressements</b>		<b>47</b>
Fiche n° 14		
<b>Trouver des voies de recours adaptées</b>		<b>51</b>
Annexe		
<b>Liste des personnes rencontrées</b>		<b>53</b>

10 mars 1997

Les associations à but non lucratif ne sont généralement assujetties ni à la TVA, ni à l'impôt sur les sociétés, ni à la taxe professionnelle. Personne en France ne demande qu'il en soit autrement. Pourtant, de plus en plus d'associations font l'objet de redressements au titre de ces trois impôts et cette circonstance plonge le secteur associatif dans un état d'insécurité permanente. Le présent rapport, élaboré à la demande du Premier ministre, a pour objet d'expliquer les raisons de cette situation paradoxale et de proposer des moyens d'y remédier.

Afin de ne pas alourdir cette étude et de mieux atteindre l'objectif de clarification, les aspects techniques de l'analyse et le détail des propositions font l'objet de fiches techniques qui suivent le texte synthétique du rapport, tout en faisant intégralement partie de ce dernier.

### Les objectifs à concilier

Le présent rapport vise à préciser les cas dans lesquels une association relevant du régime de la loi de 1901 peut faire l'objet d'une requalification la rendant imposable à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle. Il tente de concilier différents objectifs, qui sont :

- l'impératif de protéger les associations contre les risques fiscaux injustifiés ;
- la volonté de préserver les conditions d'une coexistence harmonieuse avec les entreprises commerciales ;
- et le souci de ne pas compromettre l'équilibre des finances publiques.

Le premier de ces objectifs est essentiel. Les associations apportent à la vie sociale une contribution irremplaçable. Elles constituent depuis toujours le vecteur du dévouement individuel et de plus en plus le prolongement de l'action des pouvoirs publics. Elles contribuent au maintien de l'emploi et de la cohésion sociale et témoignent que notre société ne se réduit pas aux deux dimensions de l'action publique et de la logique commerciale, mais qu'elle sait donner leur place à des activités humaines désintéressées et solidaires. Or l'assujettissement aux trois impôts commerciaux remettrait en cause sinon l'existence des associations

qui en sont menacées, du moins leur logique de fonctionnement, et notamment l'apport de leurs bénévoles. Plus encore, la menace de redressements fiscaux au titre des années écoulées constitue une menace permanente pour la vie d'associations qui depuis de nombreuses années ont développé leur activité en croyant pouvoir compter sur le maintien d'un régime fiscal adapté.

Le risque de distorsion de concurrence n'est pas non plus à négliger. Les organisations professionnelles y sont attentives et les commerçants ou prestataires de service n'hésitent pas à engager des procès en concurrence déloyale devant les tribunaux compétents. Ce risque ne doit toutefois pas être surestimé. Il ne concerne pas tous les secteurs de l'activité associative. Hormis les cas de paracommercialisme avéré, qui restent très rares, il ne doit pas conduire à remettre en cause les avantages fiscaux dont bénéficient les associations.

Enfin du point de vue des finances publiques, il ne semble pas que les redressements entrepris à l'encontre des associations soient un enjeu considérable pour le budget de l'État : le nombre des redressements est relativement limité et les sommes rappelées, quoique souvent importantes, sont fréquemment abandonnées en cours de procédure. Lorsque les redressements sont maintenus, il arrive que des associations soient placées en liquidation judiciaire, de telle sorte que les rappels d'impôts ne sont pas recouverts. Enfin lorsque les impositions supplémentaires sont recouvrées, une part des sommes ainsi versées au budget de l'État est supportée par d'autres budgets publics, sous forme de subventions ou de majoration des dépenses prises en charge par la Sécurité sociale. Les contrôles fiscaux aboutissent toutefois, dans de nombreux cas, à ce que l'association change de statut fiscal, voire de statut juridique (constitution d'une société), ce qui représente clairement une nouvelle source de recettes fiscales pour l'avenir.

La nécessaire attention portée aux associations ne doit jamais omettre de prendre en compte le point de vue des entreprises commerciales et l'existence de contraintes budgétaires. Mais cette prise en compte doit se borner à éviter les excès, non à remettre en cause le régime favorable voulu par le législateur.

## Le cadre légal

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 et de la taxe professionnelle et qu'elles font l'objet de larges exonérations de taxe sur la valeur ajoutée. 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.

Pour dissiper des doutes, il n'est pas inutile de réaffirmer que 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.

Il n'en demeure pas moins que les cas dans lesquels l'activité d'une association peut être qualifiée de lucrative méritent d'être précisés. En négatif, ils dessinent les règles minimales que les associations doivent respecter, au risque de perdre leurs avantages fiscaux. Ces règles existent. Elles sont à rechercher dans la jurisprudence du Conseil d'État et des cours administratives d'appel, laquelle, au-delà des cas d'espèce qui constituent par nature la substance de toute jurisprudence, s'inspire de règles générales dont on peut notamment retrouver l'expression dans les conclusions des commissaires du gouvernement.

Ces règles sont actuellement au nombre de deux. Les associations sont assujetties aux impôts «commerciaux» si leur gestion n'est pas désintéressée ou si leurs conditions de gestion sont similaires à celles des entreprises commerciales exerçant une activité analogue. La première hypothèse est celle de l'association dont les animateurs se rémunèrent ou s'enrichissent grâce à son fonctionnement. Sous réserve de quelques cas particuliers, elle fait l'objet d'un large accord de la part des représentants du monde associatif. La seconde hypothèse est celle de l'association qui se trouve en situation de concurrence avec des entreprises commerciales et dont les modalités de gestion ne se distinguent pas de celles de ces entreprises.

Cette seconde condition, apparue dans la jurisprudence en 1973 <sup>(1)</sup> pour tenir compte du fait que les associations avaient étendu et diversifié leurs secteurs d'intervention, est constamment rappelée dans la jurisprudence. Elle se justifie pleinement par le principe d'égalité devant l'impôt, appliqué à des personnes placées en situation de concurrence. Du reste, le principe en est assez largement accepté. Mais la portée de ce second cas de requalification n'est pas toujours correctement appréciée. Il n'a jamais été question, pour le juge de l'impôt, de rendre imposables toutes les associations oeuvrant dans un secteur concurrentiel, ni de rendre imposables toutes les associations ayant un mode de gestion commercial, mais seulement d'assujettir aux impôts commerciaux les associations qui remplissent simultanément ces deux conditions. Une telle situation n'est pas courante.

On trouvera dans la suite de ce rapport un essai de clarification des éléments au vu duquel ce critère peut être mis en oeuvre. Cette clarification doit impérativement déboucher sur la publication d'une instruction administrative, qui permette à tous les services fiscaux de connaître exactement l'état du droit et de l'appliquer selon des principes uniformes et aux associations de savoir de quel régime fiscal elles relèvent.

(1) CE Ass. 30 novembre 1973, n° 85 586 et n° 85 598, *Association Saint-Luc Clinique du Sacré Cœur*, Rec. CE p. 680 ; Dr. fisc. 1974, comm. 531.

L'effort de clarification ainsi entrepris ne pourra toutefois pas éliminer toute appréciation d'ordre subjectif. Il laissera subsister une part d'incertitude.

## L'insécurité fiscale

Inévitablement, l'insécurité fiscale existe donc, comme d'ailleurs dans tout secteur économique. Elle est toutefois particulièrement lourde pour les associations, pour deux raisons.

La première porte sur l'ampleur des redressements notifiés aux associations, qui sont presque toujours démesurés par rapport à leurs possibilités financières. Les redressements fiscaux qui frappent des sociétés commerciales, et de façon générale des personnes qui se savent assujetties, interviennent toujours à la marge : les impositions supplémentaires représentent un certain pourcentage des impôts déjà acquittés et elles sont, sauf exception, économiquement supportables. A l'inverse, une association qui subit un contrôle et un redressement se voit contrainte de supporter d'un seul coup la totalité de l'impôt dû au titre des trois années précédentes. Si elle fait l'objet d'un rappel de TVA, il s'agit de sommes que les « clients » n'ont pas supportées ; s'il s'agit d'impôt sur les sociétés ou de taxe professionnelle, de sommes dont l'association ne dispose pas et qu'elle a bien du mal à rassembler.

La seconde raison est que les règles usuelles des procédures fiscales ont pour les associations des conséquences invariablement sévères. Les associations sont le plus souvent en situation de taxation d'office, parce qu'elles n'ont pas une comptabilité régulière et ne sont pas à jour de leurs obligations déclaratives, pour la bonne raison qu'elles pensaient de bonne foi ne pas être imposables. Elles ont en conséquence la charge de prouver que les bases d'imposition retenues par l'administration fiscale sont exagérées. Le plus souvent, elles n'y parviennent pas, pour des raisons techniques. Lorsqu'elles sollicitent un sursis de paiement, il est rare qu'elles l'obtiennent, parce qu'elles ne peuvent obtenir une caution bancaire. Sur ces deux points au moins, elles se trouvent dans une situation objectivement moins favorable qu'une société commerciale faisant l'objet d'un redressement fiscal.

## Une proposition pour rétablir la sérénité : la garantie contre les redressements

Il paraît nécessaire d'imaginer en faveur des associations une formule juridique qui permette les requalifications sans passer par un redressement. Une solution extrême, qui par exemple poserait le principe qu'une association ne peut faire l'objet d'un redressement, risquerait d'être contraire au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt. Une solution plus sûre juridiquement, et plus réaliste, pourrait être de partir de ce qui existe déjà, à savoir l'existence du « correspondant associations » au sein des directions des services fiscaux. Cette personne peut actuellement être saisie par toute association qui souhaite savoir si son

activité entre dans le champ des impôts commerciaux. L'idée est excellente, mais cette faculté offerte aux associations est fort peu utilisée, vraisemblablement parce que les associations craignent qu'en cas de réponse positive à la question posée l'administration ne déclenche un contrôle fiscal à leur encontre et ne leur inflige un important rappel d'impôts.

Il faudrait garantir aux associations qui font ainsi la démarche positive de consulter l'administration fiscale que cette consultation ne déclenche pas un contrôle, mais au contraire constitue une garantie contre les redressements pour la période non prescrite. Ainsi, l'association qui a consulté l'administration et dont le fonctionnaire compétent a estimé qu'elle devait être assujettie saurait que pour l'avenir elle doit s'acquitter de ses obligations fiscales, mais elle serait tranquille pour le passé.

Cette réforme serait une innovation non négligeable en procédure fiscale. La proposition se justifie uniquement par le fait que, sauf exception, les associations sont, de bonne foi, dans l'ignorance des critères d'assujettissement et des obligations qui en découlent et par le caractère inéquitable de la situation à laquelle conduit l'application des règles habituelles de la procédure de redressement. Il n'y a donc aucune raison que l'innovation ainsi proposée soit étendue à d'autres catégories de contribuables. L'institution de cette garantie devrait par ailleurs être encadrée de manière stricte pour limiter l'application de ce régime de faveur aux associations qui ont spontanément saisi l'administration fiscale et pour en exclure les associations manifestement de mauvaise foi, notamment les personnes qui ont sciemment choisi la forme associative pour tenter d'exercer une activité économique en franchise d'impôts.

L'institution de cette garantie suppose qu'au préalable les conditions de la requalification éventuelle aient été précisées à destination de tous les services concernés. La publication d'une circulaire claire et opératoire constitue la condition sans laquelle le nouveau mécanisme ne peut fonctionner.

La nouvelle procédure devrait enfin être assortie de voies de recours adaptées, qui supposent notamment d'étendre la compétence de la commission départementale des impôts et d'aménager sa composition.

Ainsi conçue, la garantie contre les redressements, combinée avec une clarification des critères de l'activité lucrative, serait de nature à rétablir plus de clarté et de sérénité dans le débat sur la fiscalité des associations et plus de responsabilité chez tous les protagonistes.

## Fiche n° 1

### Les textes applicables : impôts directs

L'esprit général du Code général des impôts (CGI) consiste à placer les associations hors du champ d'application des principaux impôts directs.

#### Impôt sur les sociétés

L'impôt sur les sociétés, qui est un « impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales » (CGI art. 205), s'applique à toutes les « personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif » (CGI art. 206-1). Les associations sont donc passibles de cet impôt si, et seulement si, elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif. La jurisprudence a défini la notion de caractère lucratif (voir fiches suivantes).

Deux exonérations spécifiques sont prévues à l'article 207 du CGI en faveur :

- des associations organisant avec le concours des collectivités locales des manifestations telles que foires, expositions et réunions sportives (CGI art. 207-5°);
- de toutes associations à raison des opérations exonérées de TVA par l'article 261-7-1° (CGI art. 207-5° bis). Cette dernière exonération est toutefois d'un effet pratique limité, les associations ainsi exonérées de TVA n'étant le plus souvent pas passibles de l'impôt sur les sociétés.

Les associations sans caractère lucratif sont toutefois soumises à l'impôt sur les sociétés à hauteur des revenus de leur patrimoine, selon les quatre catégories définies à l'article 206-5 du CGI :

- location d'immeubles bâtis et non bâtis ;
- exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;
- revenus de capitaux mobiliers (hors actions de sociétés françaises et obligations) ;
- dividendes de certaines sociétés immobilières et sociétés agréées.

Mais ces revenus sont taxés au taux de 24 %, et même de 10 % en ce qui concerne la dernière catégorie (CGI, art. 219 bis).

En revanche, les associations qui ne se livrent à aucune opération lucrative ne sont pas passibles de **l'imposition forfaitaire annuelle** des sociétés (CGI, art. 223 septies), dont le montant varie en fonction du seul chiffre d'affaires (entre 5 000 F pour les personnes morales

dont le chiffre d'affaires est inférieur à 1 million de F et 100 000 F pour celles dont le chiffre d'affaires atteint 500 millions de F).

Les associations qui ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés ne le sont pas davantage de la **taxe d'apprentissage**, qui représente 0,50 % des salaires versés par l'entreprise (CGI, art. 224 et 225).

### Taxe professionnelle

L'article 1447 du Code général des impôts dispose que « la taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée ». Il a constamment été interprété comme plaçant les associations à but non lucratif hors du champ d'application de la taxe professionnelle.

Parmi les exonérations qui concernent spécifiquement les associations, on peut mentionner :

- celle qui s'applique aux « établissements d'enseignement du second degré qui ont passé avec l'État un contrat [...] et [aux] établissements d'enseignement supérieur qui ont passé une convention [...] ou qui ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique » (CGI art. 1460);
- et celle que les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent instituer en faveur des « entreprises de spectacle » (exonération limitée à 50 % maximum, CGI art. 1464 A).

## Fiche n° 2

# Les textes applicables : TVA

### Champ d'application de la TVA

La TVA frappe non des personnes, mais des opérations : « les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel » (CGI art. 256-I).

Le champ d'application de la taxe n'exclut pas les associations à but non lucratif : « Sont assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité [de producteur, de commerçant ou de prestataire de services], 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 » (CGI art. 256 A).

### Exonérations

Les associations font l'objet de plusieurs exonérations qui leur sont propres. Le point commun de ces exonérations est d'être réservées aux « organismes agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée ».

#### Mouvements d'opinion

Sont exonérées les prestations fournies à leurs membres par les organismes poursuivant « des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale, dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres » (CGI art. 261-4-9°).

#### Associations fermées

Sont exonérés « les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres » par les organismes sans but lucratif (CGI art. 261-7-1° a).

#### Associations ouvertes

Sont exonérées « les opérations faites au profit de toutes personnes par des oeuvres [...] qui présentent un caractère social ou philanthropique [...] lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient » (CGI art. 261-7-1° b).

#### Manifestations de bienfaisance

Les organismes mentionnés à l'article 261-7-1° a) et b) peuvent en outre organiser en franchise de TVA « six manifestations de

bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif » (CGI art. 261-7-1° c). Ils n'ont donc pas à acquitter la TVA sur les recettes qu'ils réalisent lors de ces manifestations ponctuelles.

Les associations dont moins de 10 % du chiffre d'affaires est composé d'opérations soumises à la TVA (CGI article 231), sont assujetties à la **taxe sur les salaires**, qui selon le niveau de la rémunération s'élève à 4,25 %, 8,50 % ou 13,60 % des salaires payés <sup>(2)</sup>.

(2) Certaines associations se plaignent du poids de cet impôt, dénoncent son effet défavorable à l'emploi et critiquent tel aspect particulier de son mode de calcul (absence d'application de l'abattement au niveau de l'organisme de base dans le cas des paroisses catholiques et des MJC).

## Fiche n° 3

### Les critères de non-lucrativité : principes généraux

Le juge fiscal a interprété les dispositions législatives en tentant de concilier le régime privilégié des associations avec le principe d'égalité devant l'impôt.

#### La généralité de la condition liée au caractère non lucratif de l'activité

Pour l'impôt sur les sociétés, le Conseil d'État applique le critère légal de personne morale « se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif »<sup>(3)</sup>.

Pour la taxe professionnelle, le Conseil d'État a jugé qu'échappent à l'impôt « les personnes [...] qui se bornent à une exploitation ou à des opérations de caractère non lucratif »<sup>(4)</sup>.

Pour la TVA, le Conseil d'État applique les dispositions de l'article 261 qui subordonnent les exonérations au fait que l'association agisse « sans but lucratif »<sup>(5)</sup>.

#### Les critères de la non-lucrativité

Une association perd le bénéfice des dispositions applicables aux organismes à but non lucratif dans chacune des deux hypothèses suivantes :

- a) si sa gestion n'est pas désintéressée ;
- b) ou si elle exerce une activité de même nature que celle des entreprises commerciales, dans les mêmes conditions que ces entreprises.

Autrement dit, la qualification d'organisme à but non lucratif est subordonnée au fait que l'association remplisse les deux conditions :

(3) CE 14 octobre 1985, n° 37 583, *RJF* 12/85 n° 1506.

(4) CE Ass. 30 novembre 1973, n° 85 598, *Association Saint-Luc Clinique du Sacré Cœur*, *Rec. CE* p. 680 ; *Dr. fisc.* 1974, comm. 531.

(5) CE Ass. 30 novembre 1973, n° 85 586, *Association Saint-Luc Clinique du Sacré Cœur*, *Dr. fisc.* 1974, comm. 531.

il faut que sa gestion soit désintéressée et que les conditions de sa gestion la distinguent des entreprises commerciales du même secteur d'activité <sup>(6)</sup>.

Chacune des deux hypothèses mérite des développements séparés, qui font l'objet des fiches suivantes.

(6) CE 13 décembre 1993, n° 115 097, *Association Clinique Saint-Martin-la-Forêt*, Rec. CE p. 364 ; RJF 2/94 n° 131.

## Fiche n° 4

# L'assujettissement des associations dont la gestion ne présente pas un caractère désintéressé

Le caractère non lucratif d'une association est subordonné d'abord au caractère désintéressé de sa gestion. Cela signifie que l'association ne doit concourir, ni directement ni indirectement, à l'enrichissement de ses membres.

### Une référence législative : l'article 261-7-1° d) du CGI

Pour l'application de l'article 261-7-1° (exonérations de TVA pour les organismes d'utilité générale), le d) de ce paragraphe fixe trois conditions auxquelles est subordonné le caractère désintéressé de la gestion :

- « l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant [...] aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation » ;
- « l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit » ;
- « les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés tributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports ».

### Les critères de la jurisprudence

Le Conseil d'État évalue le caractère désintéressé de la gestion, pour l'appréciation du caractère non lucratif de l'association, en appliquant des critères analogues à ceux de l'article 261-7-1° d). Il faut bien noter que le caractère non désintéressé de la gestion est toujours révélé par une appropriation privée des résultats de l'association, tandis que la réalisation d'excédents n'exclut pas que la gestion soit désintéressée, pourvu que ceux-ci soient exclusivement affectés à la réalisation de l'objet social<sup>(7)</sup>.

(7) CE 26 avril 1965, n° 61 744, *Rec. CE* p. 241 ; CE 14 octobre 1988, n° 62 147, *RJF* 12/88 n° 1 308.

N'est pas gérée de manière désintéressée une association :

- qui consent une rémunération importante à ses fondateurs ou à ses dirigeants <sup>(8)</sup> ;
- qui leur consent des avantages particuliers, par exemple sous forme de loyers élevés ou anormaux, versés aux dirigeants ou à la société qu'ils contrôlent<sup>(9)</sup> ou sous forme de mise à disposition de locaux et d'installations pour une activité privée lucrative<sup>(10)</sup>;
- qui reverse ses excédents à une société dirigée par les épouses des dirigeants de l'association <sup>(11)</sup>.

La jurisprudence a le plus souvent subordonné la remise en cause du caractère désintéressé de la gestion au fait que les avantages consentis aux dirigeants soient importants<sup>(12)</sup>. Le fait que le dirigeant bénéficie d'une faible rémunération ou de remboursements de frais ne remet pas en cause, à lui seul, le caractère désintéressé de la gestion <sup>(13)</sup>. Tout récemment encore, le Conseil d'État a jugé qu'une association gérant un centre médical qui au cours des deux premières années d'exploitation a versé à son président, en tant que directeur du centre, une rémunération conforme à celle que prévoyait la convention collective applicable ne perdait pas pour autant son caractère désintéressé <sup>(14)</sup>.

La notion de dirigeant, ainsi utilisée, désigne la fonction de responsable élu de l'association et non le directeur administratif<sup>(15)</sup>, dont il est bien entendu qu'il peut être salarié. L'association sera toutefois regardée comme gérée de façon non désintéressée si ce directeur rémunéré dirige l'association au lieu et place des dirigeants élus <sup>(16)</sup>, c'est-à-dire si la réalité du pouvoir au sein de l'association échappe à ces derniers pour appartenir à un salarié.

Cette dernière exception désigne un cas tout à fait exceptionnel. Il est normal que le directeur salarié exerce des fonctions de direction au sein de l'association. Il n'est pas non plus anormal qu'il participe aux réunions du conseil d'administration. Ces circonstances ne remettent pas en cause le caractère désintéressé de la gestion de l'association.

(8) CE 11 juin 1982, n° 22 880, RJF 8-9/82 n° 782 pour des rémunérations supérieures à celles versées par le précédent employeur ; CE 28 avril 1986, n° 41 125, RJF 6/86 n° 579 pour 45 000 F versés en 1972, soit environ 200 000 F de 1997 ; CE Plén. 10 avril 1992, n° 77 318, RJF 6/92 n° 792.

(9) CE 10 mars 1976, n° 93 539, RJF 5/76 n° 226 ; CE 13 juin 1980, n° 15 494, RJF 9/80 n° 664.

(10) CE 14 octobre 1981, n° 18 722, RJF 12/81 n° 1 054.

(11) CE 19 juin 1991, n° 60 976, RJF 8-9/91 n° 1 061.

(12) CE 25 mars 1987, n° 41 707, RJF 6/87 n° 616.

(13) CE 17 octobre 1984, n° 39 928, RJF 12/84 n° 1 416 pour une rémunération mensuelle de 1 500 F en 1979, soit environ 4 000 F en 1997.

(14) CE 3 septembre 1997, n° 67 486, RJF 11/97 n° 1 029, dans une hypothèse particulière où le président directeur avait gratuitement fait apport à l'association du droit de créer 150 lits dont il était titulaire.

(15) Lequel, selon le cas, porte le titre de directeur, de directeur général, de délégué général ou toute autre dénomination.

(16) CE Plén. 10 avril 1992, n° 77 318, RJF 6/92 n° 792 ; CE 29 janvier 1993, n° 91 455, RJF 3/93 n° 330.

## Les orientations souhaitables

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. Les exemples jurisprudentiels qui précèdent montrent que le juge lui-même admet une certaine souplesse. 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.

## Fiche n° 5

### **L'assujettissement des associations dont les conditions d'exploitation sont similaires à celles des entreprises commerciales du même secteur d'activité**

Une association, même gérée de façon désintéressée, peut être considérée comme un organisme à but lucratif pour l'application des textes sur la TVA, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle, dès lors qu'elle exerce une activité similaire à celles des entreprises commerciales et qu'elle l'exerce dans les mêmes conditions que celles-ci.

Cette règle, qui n'est apparue dans la jurisprudence qu'en 1973, a au moins trois raisons d'être.

1) Le principe d'égalité devant l'impôt : deux personnes exerçant la même activité dans les mêmes conditions doivent être soumises au même régime fiscal. À défaut, les fédérations professionnelles seraient fondées à se plaindre d'une concurrence déloyale.

2) La notion d'utilité sociale : c'est lorsqu'une activité n'est pas assurée par le secteur privé lucratif dans des conditions satisfaisantes pour l'intérêt général que les associations trouvent leur utilité sociale. Si les entreprises commerciales font la même chose dans des conditions aussi satisfaisantes, les avantages fiscaux ne se justifient pas.

3) Le souci d'éviter l'évasion fiscale, qui impose de replacer dans le droit commun des impôts commerciaux les associations dont les dirigeants auraient trop habilement réussi à dissimuler l'intérêt personnel qu'ils trouvent à l'exploitation de l'association.

Le principe en lui-même n'est guère contestable. Il est pourtant celui qui donne lieu à la plus grande partie des difficultés sur le terrain, à la fois parce que les services fiscaux en retiennent une interprétation trop large et parce qu'il est très inégalement appliqué sur l'ensemble du territoire.

Il est donc celui qui nécessite le plus une clarification. Celle-ci passe par une décomposition du raisonnement tenu par le juge fiscal à propos des associations soumises à la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 qui doivent être qualifiées d'organismes à but lucratif pour l'application du Code général des impôts : il faut d'abord que l'activité de l'association soit la même que celle d'entreprises commerciales et ensuite que les conditions d'exploitation soient similaires.

Les deux fiches qui suivent reprennent ces deux éléments, dont chacun doit faire l'objet d'une application stricte, pour que ce cas d'assujettissement reste une exception.

## Fiche n° 6

### **Une gestion similaire à celle des entreprises commerciales : 1) une activité analogue à celle d'entreprises commerciales**

Le fondement même du second critère d'assujettissement suppose qu'il existe une concurrence potentielle entre l'association et des entreprises commerciales.

#### **L'association a-t-elle la même activité que des entreprises commerciales ?**

Lorsqu'aucune entreprise commerciale (au sens d'organisme assujetti aux impôts commerciaux) n'exerce la même activité que l'association considérée, le régime fiscal privilégié de cette dernière n'a aucune raison d'être remis en cause. Cette situation peut se rencontrer dans trois cas :

- 1) l'association n'a pas d'activité économique ;
- 2) l'association n'a pas de « concurrents » dans son activité ;
- 3) tous les « concurrents » de l'association sont des associations ou des personnes publiques (non assujetties).

#### **La définition du secteur d'activité : permettre les comparaisons**

Pour l'application de ce critère, 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<sup>(17)</sup>, la maison de retraite gérée par une association et les établissements commerciaux accueillant des personnes âgées<sup>(18)</sup>, le terrain de camping associatif et les aménagements commerciaux similaires<sup>(19)</sup>, les clubs de tennis prétendus non lucratifs et les clubs de tennis commerciaux<sup>(20)</sup>.

### Concurrence réelle, potentielle ou virtuelle ?

Le projet d'instruction, préparé par le service de législation fiscale, sur les conditions d'assujettissement des associations aux impôts commerciaux fait référence aux prestations que « des entreprises du secteur concurrentiel rendent, ou sont susceptibles de rendre, [...] dans des conditions similaires ». La formule n'est pas inexacte, mais elle peut être trompeuse.

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

(17) CE 30 novembre 1973, n° 85 586, Dr. fisc. 1974, comm. 531 ; CE 28 octobre 1987, n° 65 918, RJF 12/87 n° 1 208.

(18) CE 4 février 1976, n° 95 355, RJF 4/76 n° 184.

(19) CE 27 juillet 1984, n° 40 352, RJF 11/84 n° 1 314 ; CE 19 juin 1991, n° 60 976, RJF 8-9/91 n° 1 061.

(20) CE 1<sup>er</sup> avril 1987, n° 77 394, RJF 5/87 n° 592.

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'être pour toujours à l'abri de l'impôt.

## Fiche n° 7

### **Une gestion similaire à celle des entreprises commerciales : 2) des conditions de gestion similaires**

Le fait qu'une association agisse dans un domaine d'activité où il existe aussi des entreprises commerciales ne conduit pas nécessairement à son assujettissement aux impôts commerciaux. Elle conserve le statut fiscal de l'association à but non lucratif si «elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales » <sup>(21)</sup>.

Le Conseil d'État a énoncé cette règle générale. Il a aussi donné des exemples d'éléments révélant que les conditions d'exploitation sont différentes ou d'éléments révélant qu'elles sont identiques. Dans les deux cas, ce ne sont que des indices caractéristiques d'un comportement « associatif » ou d'un comportement commercial, lequel doit dans tous les cas faire l'objet d'une appréciation globale.

#### Les indices de différenciation

Les indices qui permettent de distinguer une association d'une entreprise commerciale sont multiples :

- champ d'intervention orienté vers les secteurs mal desservis par les entreprises lucratives <sup>(22)</sup> ou interventions dans un domaine où « les besoins sont insuffisamment couverts par les établissements, tant publics que privés, de même nature » <sup>(23)</sup> ;
- services rendus à des personnes défavorisées ou « regardées comme socialement dignes d'intérêt » <sup>(24)</sup> ;
- pratique de prix inférieurs à ceux des entreprises commerciales <sup>(25)</sup> ;
- modulations de tarifs en fonction des ressources des usagers <sup>(26)</sup> ;
- activité liée à celle d'une congrégation attachée à la consécration d'un site religieux <sup>(27)</sup> ;

(21) CE 13 décembre 1993, n° 115 097, RJF 2/94 n° 131.

(22) CE 20 décembre 1985, n° 51 822, RJF 3/86 n° 274.

(23) CE 4 février 1976, n° 95 355, RJF 4/76 n° 184 ; CE 24 octobre 1979, n° 14 821, RJF 12/79 n° 723.

(24) CE 27 juillet 1984, n° 40 352, RJF 11/84 n° 1 314 ; CE Sect. 12 février 1988, n° 50 368, RJF 4/88 n° 409.

(25) CE 17 octobre 1984, n° 39 928, RJF 12/84 n° 1 416 ; CE 13 novembre 1991, n° 76 559, RJF 1/92 n° 27 (« activité réalisée à des prix inférieurs à ceux pratiqués habituellement, grâce au mécénat et à des subventions »).

(26) CE 14 octobre 1988, n° 62 147, RJF 12/88 n° 1 308.

(27) CE 14 octobre 1988, n° 62 147, RJF 12/88 n° 1 308.

- participation au service public et contrôle par l'autorité administrative des prix pratiqués <sup>(28)</sup>.

Cette liste n'a jamais été conçue comme étant limitative. Dans l'esprit des deux dernières décisions citées, il serait très opportun que l'administration prenne en compte des éléments de nature plus qualitative, caractéristiques de l'utilité sociale telle que l'entend le Conseil national de la vie associative (voir le rapport du groupe de travail « Reconnaissance d'utilité sociale », janvier 1997). Pourraient être prises en compte à ce titre l'importance du bénévolat dans le fonctionnement de l'association ou l'existence de relations suivies avec une collectivité publique (État ou collectivité locale), notamment :

- l'existence d'un agrément subordonné au respect de contraintes légales ;
- l'existence d'une convention comportant des obligations pour l'association ;
- l'apport de l'association aux priorités sociales définies par les pouvoirs publics.

### Les indices de similitude

Ceux-ci sont dans une large mesure le négatif des indices de différenciation :

- développement dans des secteurs déjà couverts par les entreprises existantes <sup>(29)</sup> ;
- tarifs identiques ou comparables à ceux des entreprises lucratives <sup>(30)</sup> ;
- absence de conditions de prix plus favorables pour des catégories sociales défavorisées <sup>(31)</sup> ;
- utilisation de méthodes commerciales, et notamment de la publicité <sup>(32)</sup>.

En réalité, la jurisprudence requalifie une association en organisme à but lucratif lorsque le dossier ne fait apparaître aucune différence substantielle entre la gestion de l'association et celle des entreprises commerciales du même secteur d'activité.

### Une lecture hiérarchisée

Si une hiérarchie devait être établie entre les indices qui viennent d'être énumérés, 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

(28) CE 3 septembre 1997, n° 67 486, *Ministre du Budget c/ Association Centre médical du Cap Peyrefite*, RJF 11/97 n° 1 029.

(29) CE 28 octobre 1987, n° 65 918, RJF 12/87 n° 1 208 ; CE 13 novembre 1991, n° 71 048, RJF 1/92 n° 28.

(30) CE 29 juillet 1983, n° 31 234, RJF 11/83 n° 1 350 ; CE 20 décembre 1985, n° 51 822, RJF 3/86 n° 274 ; CE 28 octobre 1987, n° 65 918, RJF 12/87 n° 1 208 ; CE 13 février 1991, n° 61 812, RJF 4/91 n° 411.

(31) CE 13 novembre 1991, n° 71 048, RJF 1/92 n° 28.

(32) CE 13 novembre 1991, n° 71 048, RJF 1/92 n° 28.

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'oeuvres 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.

Ainsi conçue, cette condition n'est guère éloignée de celle qui figure à l'article 261-7-1°-b) du CGI, lequel subordonne l'exonération de TVA qu'il institue à la condition « que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales ». Indirectement, elle est donc conforme aux prévisions de la sixième directive TVA.

Les autres critères viennent compléter l'orientation générale qui se dégage de cette première condition. La pratique de la publicité notamment 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. Celles-ci seraient, dans ce dernier cas, fondées à s'en plaindre et l'administration fiscale à réclamer le paiement des impôts commerciaux.

## Fiche n° 8

### Le lien entre les trois impôts

La question du lien à établir entre les trois impôts (TVA, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle) est une source constante de désaccords et d'incompréhensions. Il est vrai que la question est juridiquement délicate.

#### Les avantages de la dissociation pour certaines associations

Certaines associations acceptent d'être assujetties à la TVA, mais refusent d'acquitter l'impôt sur les sociétés ou la taxe professionnelle.

La raison en est sans doute à rechercher partiellement dans la dénomination de ces trois impôts, les animateurs désintéressés d'associations acceptant mieux l'idée d'apporter une valeur ajoutée que de voir leur association qualifiée de société ou leur bénévolat qualifié de profession.

Mais la principale raison est que la TVA est un impôt auquel il est parfois avantageux d'être assujetti. Beaucoup d'associations sont ou seraient assujetties à la TVA au taux réduit de 5,50 % (spectacles, hébergement, maisons de retraite, terrains de camping...), voire au taux très réduit de 2,10 % (premières représentations théâtrales ou musicales), tandis qu'une large part de leurs dépenses sont ou seraient assujetties au taux normal. De la sorte, elles peuvent bénéficier chaque mois ou chaque trimestre de remboursements de taxe déductible qui viennent compléter leurs recettes.

Il est compréhensible que l'administration cherche en contrepartie à exiger que les associations assujetties à la TVA supportent aussi l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle.

#### La lettre des dispositions du CGI

La jurisprudence interprète de la même façon les termes « non lucratif », qu'ils figurent dans les textes relatifs à la TVA ou dans les textes relatifs aux impôts directs. On conçoit mal qu'il puisse en être autrement, et qu'un organisme puisse être lucratif pour l'application des textes relatifs à la TVA et non lucratif au regard de l'impôt sur les sociétés.

Mais la loi fait une différence, comme il est précisé dans les fiches 1 et 2. Il semble à première vue résulter des dispositions relatives à la TVA (article 261-7-1° a et b) qu'une association à but non lucratif peut être assujettie à la TVA, particulièrement pour deux types d'opérations :

- les services de caractère éducatif, culturel ou sportif rendus à des personnes autres que les membres de l'association ;
- les services qui ne sont pas de caractère social, éducatif, culturel ou sportif et qui ne sont pas rendus par des oeuvres à caractère social ou philanthropique.

### L'interprétation à la lecture de la directive

L'administration doit toutefois écarter l'application de la législation nationale lorsque celle-ci est incompatible avec les objectifs d'une directive<sup>(33)</sup>. L'application des dispositions nationales relatives à la TVA n'est donc possible que si celles-ci sont compatibles avec les termes de la sixième directive TVA du 17 mai 1977 (directive 77/388/CEE) modifiée. À tout le moins, les dispositions de la loi doivent être interprétées de telle façon qu'elles soient compatibles avec la directive<sup>(34)</sup>.

Or les dispositions de l'article 13-A-1 de la sixième directive contraignent les États membres à exonérer de TVA un certain nombre de prestations de services et notamment :

- (l) « les prestations de services, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, fournies à leurs membres dans leur intérêt collectif, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence » [dispositions dont l'article 261-4-9° contient la transposition à peu près parfaite];
- (m) « certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique » ;
- (n) « certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné » ;
- ainsi que (o) les manifestations du type de celles que l'article 261-7-1°-c qualifie de manifestations de bienfaisance.

(33) CE Ass. 28 février 1992, *S.A. Rothmans International France*, Rec. CE p. 81.

(34) CE Sect. 22 décembre 1989, *Ministre du Budget c/ Cercle militaire mixte de la caserne Mortier*, Rec. CE p. 260 (pour l'interprétation des dispositions du CGI à la lumière des dispositions de la sixième directive).

La directive précise que les États membres peuvent subordonner l'octroi de ces exonérations au respect de l'une ou de plusieurs des conditions suivantes :

- « les organismes en question ne doivent pas avoir pour but la recherche systématique du profit, les bénéfices éventuels ne devant jamais être distribués mais devant être affectés au maintien ou à l'amélioration des prestations fournies » ;
- « ils doivent être gérés et administrés à titre essentiellement bénévole par des personnes n'ayant, par elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation » ;
- « ils doivent pratiquer des prix homologués par les autorités publiques ou n'excédant pas de tels prix homologués ou, pour les opérations non susceptibles d'homologation des prix, des prix inférieurs à ceux exigés pour des opérations analogues par des entreprises commerciales soumises à la TVA » ;
- « les exonérations ne doivent pas être susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales soumises à la TVA ».

Pour que les dispositions du droit national soient compatibles avec la directive, il faut nécessairement que les termes « oeuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique » figurant à l'article 261-7-1°-b) (associations ouvertes) soient interprétés largement, notamment pour y inclure les associations fournissant des prestations de services culturels et sportifs. Car le a) de l'article 261-7-1° qui exonère les services rendus à leurs membres par des associations de caractère culturel ou sportif ne suffit pas, en raison du caractère restrictif de la condition relative au caractère fermé de l'association, à assurer une transposition correcte de la directive en ce qui concerne ce type d'associations.

À l'inverse de l'impression qui se dégage de la première lecture de l'article 261-7-1°, cette interprétation large conduit à un rapprochement sensible entre d'une part le champ du non-assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle et d'autre part le champ de l'exonération de TVA définie par l'article 261-7-1°-b).

Il est théoriquement possible d'envisager une clarification sur ce point. Elle passerait par un alignement de la rédaction du texte de l'article 261-7-1° du Code sur celui de l'article 13-A de la directive. Mais une telle modification de la loi est délicate à réaliser. Elle conduirait à remettre en cause un texte, en vigueur depuis vingt ans, dont l'application actuelle est conforme aux objectifs de la sixième directive. Elle risquerait de modifier la ligne de partage entre associations exonérées et associations non exonérées, et d'être ainsi une nouvelle source de confusion. Le champ de cette exonération de TVA est un point sur lequel la stabilité des situations juridiques permet d'atteindre, mieux qu'une illusoire clarification, l'objectif de sécurité juridique.

## Les différences subsistant entre la TVA et les impôts directs

Le lien existant ainsi entre les trois impôts, opéré par l'article 261-7-1° du CGI, ne signifie pas pour autant que l'assujettissement à l'un entraîne nécessairement l'assujettissement à l'autre.

Car en premier lieu l'assujettissement à la TVA s'apprécie opération par opération. Un organisme assujetti à la TVA ne l'est donc que pour celles de ces recettes qui remplissent la condition de lien direct entre prestation fournie et rémunération obtenue<sup>(35)</sup>. C'est ainsi qu'une subvention de fonctionnement versée par une personne publique ou privée à une entreprise assujettie à la TVA n'entre pas dans le champ d'application de cette taxe<sup>(36)</sup>. La perception d'une telle subvention ne donne donc pas lieu au paiement de la TVA<sup>(37)</sup>.

En deuxième lieu plusieurs exonérations de TVA s'appliquent indifféremment, que l'organisme soit lucratif ou non lucratif (notamment celles de l'article 261-4 du CGI). Des organismes exonérés de TVA peuvent donc être assujettis à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle.

Enfin, en troisième lieu, des exonérations ponctuelles d'impôts directs peuvent à l'inverse aboutir à ce que des entreprises assujetties à la TVA ne le soient pas pour autant aux autres impôts.

Tel est notamment le cas de l'article 1464 A du CGI, qui permet aux collectivités locales d'exonérer de taxe professionnelle, dans la limite de 50 %, les entreprises de spectacles. La limite de 50 % pourrait être éventuellement supprimée, si l'on souhaitait permettre aux collectivités locales d'exonérer totalement les associations oeuvrant dans le domaine du spectacle et qui ne remplissent pas les critères de non lucrativité. Une telle exonération aurait les mêmes effets qu'un octroi plus généreux de subventions, en privant toutefois les collectivités de la possibilité de moduler leur aide en fonction de l'organisme qui la sollicite. A l'inverse, elle constituerait un dispositif plus sûr pour les associations concernées. Une modification législative en ce sens n'est donc pas à exclure, mais il s'agit là d'un choix politique.

(35) CE 6 juillet 1990, n° 88 224, *CODIAC*, RJF 8-9/90 n° 989.

(36) CE 20 mars 1996, n° 139 062, *Ministre du Budget c/ SARL Informations juives*, RJF 5/96 n° 567.

(37) En contrepartie, le droit à déduction de la TVA « d'amont » se trouve limité, en application de l'article 212 de l'annexe II du CGI.

## Fiche n° 9

### La reconnaissance d'utilité sociale

De nombreuses associations, et certains parlementaires, demandent que l'absence d'assujettissement à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle soit garantie aux associations ayant obtenu une reconnaissance d'utilité sociale, qui serait délivrée pour une durée déterminée par un organisme paritaire et indépendant. Le Conseil national de la vie associative s'est longtemps fait le porte-parole de ce projet, ce qui suffit à justifier qu'il en soit fait ici une étude particulière.

L'auteur de ce rapport ne méconnaît pas l'intérêt d'une telle formule pour les associations qui retrouveraient ainsi la sécurité juridique qui leur fait tant défaut aujourd'hui. Il a indiqué plus haut (voir fiche n° 7) que l'utilité sociale de l'association devait être prise en compte lors de l'examen de son caractère non lucratif. Mais il ne reprend pas à son compte le projet de délivrance d'un « label » d'utilité sociale, dont les inconvénients lui semblent supérieurs aux avantages que l'on peut en attendre.

Le premier défaut de cette formule tient aux faiblesses intrinsèques du concept d'utilité sociale, qui présente un double inconvénient :

- il est encore plus subjectif que les critères jurisprudentiels énoncés plus haut et son appréciation risque de donner lieu à des divergences d'appréciation au sein de chaque organisme compétent et entre les différents organismes, et donc à de nombreux litiges ;

- il risque d'être interprété dans un sens réducteur, certaines associations ayant une utilité qui n'est pas sociale, mais intellectuelle, culturelle, spirituelle, politique, historique, économique, etc.

Compte tenu de la nature du concept, une procédure administrative de reconnaissance d'utilité sociale comporterait à la fois des risques juridiques et des inconvénients pratiques.

#### Les risques juridiques

Le droit fiscal français comporte fort peu de cas dans lesquels une décision prise par un organisme distinct de l'administration fiscale s'impose à celle-ci.

Si la loi ne prévoyait pas expressément que la reconnaissance d'utilité sociale entraîne l'exemption de tous les impôts commerciaux, il y a fort à parier que le juge fiscal ne se sentirait pas lié par cette qualification, pas plus qu'il ne l'est actuellement par la reconnaissance d'utilité publique<sup>(38)</sup>. Selon toute vraisemblance, les principes de réalisme

(38) CE 20 juin 1997, n° 145 610, *Fondation Marcel Mérieux*, RJF 8-9/97 n° 772.

et d'autonomie du droit fiscal conduiraient le juge à appliquer à la nouvelle catégorie des associations reconnues d'utilité sociale les règles classiques d'assujettissement aux différents impôts.

Si à l'inverse la loi prévoyait expressément que la reconnaissance d'utilité sociale met à l'abri de tous impôts commerciaux, elle risquerait d'être contraire au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt. La faveur ainsi faite à un certain type d'associations serait en effet difficile à justifier. Comment justifier la différence de traitement entre, d'une part, les associations reconnues d'utilité sociale et, d'autre part :

- les associations qui ont été reconnues d'utilité publique, au terme d'une procédure plus longue et plus exigeante ?
- les associations sans caractère social, par exemple culturelles ou religieuses, qui bénéficient actuellement des mêmes avantages que les associations à caractère social ?
- les entreprises commerciales, dont l'utilité sociale est quelquefois évidente, parce qu'elles couvrent des besoins vitaux ou qu'elles sont spécialisées dans l'offre de produits à bas prix à des personnes défavorisées, et qui se verraient néanmoins exposées à une concurrence inégale ?

## Les inconvénients pratiques

La procédure de reconnaissance d'utilité sociale serait nécessairement fort lourde, compte tenu :

- du nombre d'associations, dont l'estimation minimale est 700 000 ;
- du fait que la reconnaissance ne pourrait être accordée que pour une durée déterminée et devrait être réexaminée périodiquement ;
- et du fait que la commission délivrant la reconnaissance d'utilité sociale serait un organisme collégial réunissant des personnes dont chacune aurait un point de vue différent à faire valoir.

Ajoutée à l'enjeu financier des décisions prises, et au fait que la procédure devrait vraisemblablement comporter une première décision prise localement et une possibilité d'appel auprès d'un organe national, cette procédure s'apparenterait à celle des commissions d'équipement commercial ou d'organismes analogues. Elle engendrerait en tout cas des coûts importants.

Une telle procédure comporterait d'ailleurs pour les associations le risque qu'à terme seules les associations reconnues d'utilité sociale ne soient exonérées d'impôts et que les pouvoirs n'utilisent la délivrance des agréments comme un instrument de régulation budgétaire. Un tel phénomène a été constaté par la Commission des communautés européennes, dans la plupart des pays où le non-assujettissement des associations est subordonné à la délivrance d'un agrément administratif (communication du 4 juin 1997 sur la promotion du rôle des associations et fondations en Europe). Il est préférable d'en rester à un dispositif légal où le non-assujettissement est la règle et l'assujettissement l'exception.

## Fiche n° 10

### Comment clarifier le droit applicable ?

Le droit applicable réalise un équilibre théoriquement satisfaisant entre la nécessité de protéger les associations et le souci de ne pas introduire de distorsions de concurrence. L'élément le plus négatif de ce tableau est toutefois que le droit est mal connu.

#### Loi, décret ou instruction ?

Il pourrait être tentant d'insérer au CGI des dispositions qui précisent le sens du terme « lucratif » figurant à l'article 206-1. Mais une telle solution se heurte à plusieurs objections. La première, qui est de principe, est que la tradition juridique française répugne à inclure dans le texte des lois la définition des termes qui s'y trouvent. La deuxième, qui est d'ordre pratique, est que le terme « lucratif » ne figure pas dans les textes relatifs à la taxe professionnelle, puisque seule une jurisprudence bienveillante exonère de cette taxe les associations à but non lucratif. La troisième objection enfin, qui relève de l'opportunité, incite à éviter d'alourdir le Code général des impôts par l'introduction de nouvelles notions, qui à leur tour devront faire l'objet d'interprétations.

La solution qui consisterait à introduire, dans la partie réglementaire du Code, la définition qui ne se trouve pas dans la partie législative est quant à elle juridiquement impossible. Car en la matière la loi n'habilite pas le pouvoir réglementaire à apporter des précisions. Dès lors que l'application des dispositions législatives n'est pas manifestement impossible en l'absence de décret d'application, ce qui est évident puisqu'elle est appliquée depuis des décennies, il n'y a pas place pour le décret <sup>(39)</sup>.

À défaut d'une modification de la loi et du décret, la meilleure voie pour opérer la clarification souhaitée est la publication d'une instruction administrative sans ambiguïté. Celle-ci devra être conçue de telle sorte qu'elle permette d'éviter les débordements constatés depuis quelques années. Il est en effet flagrant que les services fiscaux, à défaut de connaître avec précision les critères de requalification des associations en organismes à but lucratif, ont trop souvent adopté une attitude consistant à opérer très largement des redressements à l'encontre des associations, quitte à renoncer à une partie de leurs prétentions à la suite

(39) CE Avis Sect. 20 mars 1992, *Préfet du Calvados*, Rec. CE p. 123.

de transactions conclues avec les associations concernées ou à la suite de procédures contentieuses.

Cette situation devrait être améliorée grâce à une définition claire des critères, et notamment du cas de requalification caractérisé par la situation où l'association exerce une activité analogue à celle d'entreprises commerciales, dans les mêmes conditions que ces entreprises quant aux prestations fournies, aux prix pratiqués et aux méthodes de gestion appliquées.

Il n'est pas non plus exclu que les précisions éventuelles à ajouter au CGI sur les procédures à suivre en ce qui concerne le régime fiscal des associations ne permettent au législateur d'apporter indirectement des précisions sur le fond du droit (voir fiche n° 14).

### Le contenu de l'instruction

L'instruction ministérielle dont la publication est nécessaire devrait reprendre le plus clairement possible les critères légaux, tels que le présent rapport a tenté de les présenter. Elle pourrait naturellement contenir aussi des indications sur les points qui n'ont donné lieu à aucun débat, et qui pour cette raison n'apparaissent pas dans ce rapport, notamment l'assujettissement des associations ayant pour objet de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation <sup>(40)</sup>.

Elle pourrait aussi contenir des indications plus précises sur certains secteurs particuliers, que le format du présent rapport n'a pas permis de traiter spécifiquement (associations culturelles, tourisme associatif, enseignement supérieur, logement social notamment).

(40) CE Plén. 20 juillet 1990, n° 84 846, RJF 10/90 n° 1 177.

## Fiche n° 11

### **Le cas particulier des secteurs ou filiales lucratifs**

L'instruction dont il vient d'être question devra aussi régler de manière adéquate la question des secteurs lucratifs et des filiales commerciales des associations. Il est hautement souhaitable que cette question soit réglée dans un sens équitable, qui permette aux associations à but non lucratif souhaitant développer une activité lucrative accessoire de ne pas voir remettre en cause le régime fiscal qui leur est applicable.

Or l'administration fiscale tend à considérer que l'ensemble de l'association acquiert un caractère lucratif s'il existe entre le secteur non lucratif et le secteur lucratif, ou entre l'association et la société, des liens tels que complémentarité économique ou commerciale, répartition de clientèle ou échanges de services.

Juridiquement, la question ne se pose pas dans les mêmes termes pour les secteurs distincts et pour les personnes morales distinctes.

#### **Secteurs distincts**

Les textes relatifs à l'impôt sur les sociétés et les textes relatifs à la taxe professionnelle, rappelés plus haut, ne traitent que des personnes imposables, sans évoquer la possibilité de constituer des secteurs distincts. En revanche les textes relatifs à la TVA imposent la sectorisation : « Lorsqu'un assujetti a des secteurs d'activités qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, ces secteurs font l'objet de comptes distincts pour l'application du droit à déduction » (CGI, article 213 de l'annexe II).

Dans l'état actuel du droit, dont il paraît difficile d'envisager une modification dans l'immédiat, seule la doctrine administrative peut accorder quelques facilités aux associations qui souhaitent constituer un secteur distinct au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle. L'administration est donc fondée à poser des exigences. Il est cependant assez logique de penser que les règles ainsi fixées ne devraient pas être plus rigoureuses que celles qui s'appliquent aux cas où les secteurs distincts ont été érigés en personnes morales distinctes.

#### **Personnes morales distinctes**

Toute règle fiscale s'applique séparément à une personne déterminée. Une association peut donc, parfaitement, pour l'application

de la loi fiscale, constituer une société commerciale, voire une association distincte, pour isoler ses activités lucratives. Normalement, le caractère lucratif ou non lucratif est apprécié séparément pour les différentes personnes.

Il est vrai que la jurisprudence a quelquefois placé dans le champ des activités lucratives :

- une association liée à une société et dont la gestion ne peut être dissociée de celle de la société <sup>(41)</sup> ;
- une association dont l'activité constitue le prolongement de celle d'une entreprise commerciale <sup>(42)</sup> ;
- une association reversant ses excédents à une société qui lui est liée <sup>(43)</sup>.

Mais de tels cas sont rares. Ils semblent limités aux cas où l'association et la société commerciale sont en pratique indissociables.

### Limites des cas de « contamination »

Les hypothèses dans lesquelles l'existence d'une filiale commerciale peut remettre en cause le caractère non lucratif de l'association mère devraient pouvoir rester d'un nombre limité. Sous réserve d'une appréciation au cas par cas, les règles générales susceptibles d'inspirer l'action de l'administration pourraient être les suivantes.

### La partie lucrative ne doit pas orienter l'ensemble

Il est clair que l'ensemble des deux secteurs ou des deux personnes morales peut être qualifié de lucratif lorsque c'est la partie lucrative qui domine, qui oriente l'activité de l'ensemble, lorsque les choix de gestion de l'association sont dictés par le souci de favoriser l'activité lucrative. Il semble possible de présumer que cette condition est satisfaite si le volume d'activité de la partie déclarée comme lucrative (société[s] ou secteur[s]) dépasse celui de la partie déclarée comme non lucrative <sup>(44)</sup>.

### Les dirigeants doivent être distincts

Le caractère désintéressé de la gestion de l'association serait remis en cause si l'un des dirigeants statutaires de l'association était simultanément dirigeant de la société, et percevait une rémunération à ce titre.

Ces principes étant posés, deux situations différentes doivent être distinguées.

(41) CE 27 octobre 1965, n° 61 446.

(42) CE 20 juillet 1988, n° 54 160, RJF 10/88 n° 1 073 (même direction, même siège, confusion des comptabilités quant à la prise en charge de certaines dépenses).

(43) CE 19 juin 1991, n° 60 976, RJF 8-9/91 n° 1 061.

(44) Cette présomption pourrait être renversée, notamment dans certains secteurs, tel le secteur sportif où les recettes « commerciales » représentent une fraction très importante des ressources des fédérations sportives, lesquelles ont des missions de service public qui justifient peut-être une exception.

La première est celle où l'activité de la société est entièrement distincte de celle de l'association. Le principal intérêt de l'existence de la société pour l'association est d'être une source de revenus, perçus sous forme de dividendes. L'association joue alors un rôle analogue à celui d'une holding. Dès lors il faut encore distinguer entre celle qui se comporte comme une holding de gestion, ce qui donne *a priori* un caractère commercial à l'ensemble de son activité et celle qui se borne à percevoir les dividendes, sans prendre aucune part à la gestion de la société (holding pure). Dans cette dernière hypothèse, le caractère non lucratif de l'association n'est pas remis en cause d'un point de vue fiscal par la participation qu'elle a prise dans une société.

La seconde situation est celle de l'association qui a créé une société commerciale dans le prolongement de son activité statutaire, afin de mieux atteindre les objectifs qui sont les siens. Dans ce cas, la création de la société répond au souci d'isoler l'activité lucrative accessoire du reste de l'activité de l'association. Une telle création comporte un effet favorable pour les finances publiques. Elle semble devoir être plutôt encouragée. Le caractère non lucratif de l'association ne devrait donc pas être remis en cause, pour autant que des garanties existent sur le caractère désintéressé et non commercial de sa gestion.

Une telle configuration peut sans nul doute rendre possibles des pratiques visant à réduire la charge fiscale de la société, notamment les transferts de charges ou de produits entre les deux entités afin d'éviter l'apparition d'un bénéfice imposable au sein de la société. Mais de telles pratiques peuvent être remises en cause par l'administration fiscale, selon les règles de droit commun, lors des contrôles auxquels la société commerciale peut être soumise. L'existence de ce risque ne suffit donc pas à justifier l'assujettissement de l'association.

## Le poids des redressements

Les redressements infligés aux associations sont pour elles particulièrement lourds. Leur situation peut même être qualifiée d'inéquitable si on la compare à celle des entreprises commerciales soumises aux mêmes règles.

### L'association est en position d'infériorité

L'article L. 66 du Livre des procédures fiscales prévoit la taxation d'office à l'impôt sur les sociétés et à la TVA des personnes morales qui n'ont pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'elles sont tenues de souscrire au titre de ces deux impôts. L'article L. 68 subordonne la mise en oeuvre de la taxation d'office à la notification d'une mise en demeure préalable, mais seulement pour l'impôt sur les sociétés et pour les personnes qui se sont fait préalablement connaître d'un centre de formalités des entreprises ou du greffe du tribunal de commerce. Les associations ne remplissant pas ces dernières conditions encourent presque toujours la taxation d'office<sup>(45)</sup>.

Or, dans le cadre de la procédure de taxation d'office, l'administration détermine elle-même les bases imposables et n'est pas tenue de suivre une procédure contradictoire de redressement. En cas de contentieux, le contribuable a la charge de prouver le caractère exagéré des impositions mises à sa charge. Il est clair qu'une telle procédure, conçue pour les entreprises commerciales qui se maintiennent dans la clandestinité, est totalement inadaptée au cas particulier des associations qui pensaient de bonne foi ne pas être imposables.

Même si l'administration a toujours la faculté de suivre la procédure contradictoire, ce qu'elle accepte de faire assez souvent, la menace n'en existe pas moins.

### La détermination du résultat et celle de la valeur ajoutée sont faussées

L'association qui fait l'objet d'un redressement fiscal supporte lourdement les conséquences de l'ignorance dans laquelle elle se trouvait au cours des trois années antérieures. Quelques exemples permettent d'illustrer cette situation.

(45) Voir par exemple CE Plén. 10 avril 1992, n° 77 318, RJF 6/92 n° 792.

S'agissant de la TVA, le plus souvent l'association ne peut présenter pour toutes ses dépenses des factures d'achat faisant apparaître la TVA déductible, si bien que l'application de l'article 271-II-2 lui fait perdre des droits à déduction.

S'agissant de l'impôt sur les sociétés, il faut signaler que les associations ne sont pas tenues de tenir une comptabilité. Certaines d'entre elles appliquent le « plan comptable des associations » qui a été préconisé par un avis du Conseil national de la comptabilité du 17 juillet 1985, mais elles n'y sont pas tenues et beaucoup s'en dispensent. Ainsi, pour ne prendre qu'un exemple, l'association faisant l'objet d'un contrôle fiscal, sauf exception, n'a pas passé en comptabilité de dotation aux amortissements. Son résultat imposable s'en trouve majoré d'autant.

### Montant des redressements

Ainsi, l'application des règles habituelles de procédure fiscale conduit à ce que les associations soient très durement traitées. A cela s'ajoute le fait que les redressements portent généralement sur trois ans (pour l'impôt sur les sociétés, la TVA et la taxe professionnelle)<sup>(46)</sup>. C'est la raison pour laquelle beaucoup d'associations, à l'issue d'un contrôle, subissent des redressements sans commune mesure avec leurs possibilités financières, et des compléments d'impositions très supérieurs à ceux que peuvent supporter les entreprises commerciales du même secteur d'activité.

L'importance de ces redressements est telle que le plus souvent la seule alternative est la suivante :

- ou les impositions supplémentaires font l'objet d'un dégrèvement, à la suite d'une négociation entre l'administration fiscale et l'association ou à la suite d'une intervention politique en faveur de l'association ;
- ou l'association disparaît (mise en liquidation judiciaire).

La première solution semble la plus fréquente. Même si elle est préférable à la seconde, elle reste très mauvaise, car elle ne comporte aucune garantie juridique et n'est pas favorable pour les finances publiques.

(46) Voire six ans en application du deuxième alinéa de l'article L. 169 du livre des procédures fiscales, relatif aux activités occultes (instruction administrative du 30 octobre 1997, n° 13-L-4-97).

## Fiche n° 13

### **Instituer une garantie contre les redressements**

Les associations se plaignent souvent du caractère rétroactif des redressements, et ont de sérieuses raisons de trouver les redressements rétroactifs insupportables (voir fiche n° 12). Mais la formulation de cette doléance méconnaît le fait que tout redressement est par nature rétroactif. Supprimer la rétroactivité, c'est supprimer les redressements.

Pour supprimer les effets inéquitables que comportent les redressements fiscaux pour les associations, il faut donc s'orienter vers une limitation du droit de reprise lui-même, c'est-à-dire du droit pour l'administration de rappeler les impôts non acquittés au cours des années antérieures.

Pour des motifs d'ordre constitutionnel, tenant cette fois encore au principe d'égalité devant l'impôt, il semble toutefois impossible de protéger une catégorie de personnes morales contre tout risque de redressement sans que cette protection comporte une contrepartie de la part de la personne ainsi protégée. Une solution équilibrée pourrait consister à exclure les redressements à l'encontre des associations qui ont saisi l'administration fiscale d'une demande tendant à déterminer le caractère lucratif ou non lucratif de leur activité.

#### **Le point de départ : le « correspondant associations »**

Dans chaque direction des services fiscaux existe déjà un fonctionnaire spécialement chargé de prendre position sur la qualification lucrative ou non lucrative de l'activité des associations qui le saisissent. Les positions prises par l'administration dans ce cadre lui sont opposables sur le fondement de l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales, sauf lacunes dans les indications données par l'association ou changement ultérieur dans les conditions de fait. Ce « correspondant associations » est toutefois généralement peu sollicité, sans doute parce que les associations qui ont des doutes sur le caractère non lucratif de leur activité redoutent que leur demande ne déclenche un contrôle fiscal à leur encontre et que leur bonne volonté ne tourne ainsi à leur désavantage.

Cette procédure est pourtant excellente, car elle répond de la façon la plus simple et la plus sûre au besoin de sécurité juridique dont témoignent les associations. Il suffirait, pour qu'elle se développe, que la saisine du service fiscal ne comporte plus aucun risque autre que celui d'une éventuelle réponse positive à la question du caractère lucratif de l'activité.

## La nature de la garantie à instituer

Il suffirait de prévoir qu'une association ayant saisi l'administration fiscale pour savoir si son activité est lucrative au sens de la loi fiscale ne peut faire l'objet d'un redressement pour la période antérieure à la date de la réponse.

Les associations se répartiraient, d'un point de vue fiscal, en trois catégories :

- les associations dont l'administration fiscale a jugé que leur activité a un caractère non lucratif. La saisine de l'administration ne change rien, hormis le fait que l'association sait désormais qu'elle n'a pas à payer les impôts commerciaux ;
- les associations dont l'administration fiscale a jugé que leur activité a un caractère lucratif. Elles doivent se mettre en règle pour l'avenir et bénéficient de la garantie pour les années passées ;
- les associations qui n'ont pas saisi l'administration fiscale et qui, comme avant, peuvent faire l'objet d'un redressement si l'administration vient à s'apercevoir que leur activité présente un caractère lucratif.

Il n'est pas nécessaire de prévoir un mécanisme d'agrément implicite : la formule selon laquelle la saisine de l'administration exclut tout redressement pour la période antérieure à la réponse suffit à garantir les associations contre les délais de réponse excessifs.

Il paraît opportun d'exclure l'application de la garantie contre les redressements aux associations qui ont reçu un avis de vérification. Il faut que la demande tendant à la fixation du régime fiscal soit spontanée. Il paraît également nécessaire d'exclure, par une incidente du texte législatif, les associations de mauvaise foi, étant entendu que cette exclusion ne s'appliquerait en pratique qu'aux associations créées sous cette forme dans le but d'échapper aux impôts qui s'appliquent normalement aux entreprises commerciales.

Le mécanisme devrait être permanent. Car le souci d'apurer le passé n'est pas propre à la situation actuelle. Le caractère insupportable des redressements qui frappent les associations est inséparable de la possibilité de requalifier l'activité d'une association. Il n'y a donc aucune raison de limiter dans le temps l'application de la garantie, qui ne produira pas ses effets en une seule fois.

Du reste, passé la phase de démarrage, le mécanisme ne sera pas lourd à gérer pour l'administration qui en sera chargée et aura relativement peu d'effets pratiques, puisque à terme il concernera principalement les associations nouvelles ou celles qui veulent entreprendre une nouvelle activité.

Quant à la phase de mise en route elle-même, elle devrait être supportable pour l'administration fiscale. Car certaines associations ne se sentiront pas concernées immédiatement. D'autres continueront à se méfier et préféreront rester dans l'ombre. Le nombre de saisines devrait donc rester raisonnable. En outre, du point de vue de l'administration, les compétences existent déjà au sein des directions des

services fiscaux, où beaucoup de vérificateurs sont, de fait, familiers du contrôle des associations.

De ce dernier point de vue, il est toutefois impératif que les critères d'assujettissement soient revus dans un sens plus favorable aux associations. À cette fin, il est nécessaire que la nouvelle instruction, destinée à informer les agents des cas, strictement définis, dans lesquels une association peut être qualifiée d'organisme à caractère lucratif, soit diffusée avant que la nouvelle procédure de garantie contre les redressements ne soit mise en place.

Si la proposition comporte des avantages substantiels pour les associations, elle n'a d'ailleurs pas que des inconvénients pour l'administration fiscale, qui acquerrait du même coup une meilleure connaissance des associations opérant dans un champ concurrentiel.

### Quelle forme juridique doit prendre la garantie contre les redressements ?

Il serait tentant de choisir, au moins pour une période d'essai, la formule la plus souple, qui est celle de l'instruction administrative. Cette formule n'est pas à écarter absolument, mais elle présente deux causes de fragilité.

En premier lieu, une telle doctrine risquerait de ne pas pouvoir être opposée à l'administration. Certes, il est désormais acquis qu'une instruction relative à la prescription du droit de reprise peut en principe être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du Livre des procédures fiscales<sup>(47)</sup>. Mais sur le fondement de l'article L. 80 A, un contribuable ne peut se prévaloir d'une instruction administrative pour la période antérieure à sa publication<sup>(48)</sup>. La portée rétroactive de la mesure, qui constitue son objet même, ne serait donc pas opposable à l'administration pour la période antérieure à la publication de l'instruction.

En second lieu, la fixation d'un tel dispositif par une simple instruction administrative serait certainement illégale, car l'administration ne se bornerait pas à expliciter la loi fiscale, mais ajouterait à la loi. L'instruction risquerait donc d'être annulée par le Conseil d'État, à la demande d'une entreprise contestant la faveur ainsi faite à des associations susceptibles de lui faire concurrence<sup>(49)</sup>.

La seule solution juridiquement correcte serait plutôt d'insérer un article adéquat au Livre des procédures fiscales, par exemple dans le chapitre relatif au droit de contrôle de l'administration (section VI : « Conséquences et limites des procédures de redressement »).

(47) CE 28 novembre 1997, n° 165 287, *Société SATAIC*, RJF 1/98 n° 71.

(48) CE 5 octobre 1988, n° 62 247, RJF 11/88 n° 1 241.

(49) Un tel recours serait recevable (CE Sect. 4 mai 1990, n° 55 124-55 137, *Association freudienne et autres*, Rec. CE p. 111, RJF 6/90 n° 674).

## Fiche n° 14

### Trouver des voies de recours adaptées

La publication d'une instruction claire et la garantie contre les redressements apportée aux associations ayant saisi l'administration ne suffiront malheureusement pas à éliminer les litiges opposant les associations à l'administration fiscale, qu'il s'agisse des redressements qui subsisteront ou des décisions concluant au caractère imposable de l'activité.

Des voies de recours doivent être trouvées, tant au stade précontentieux que contentieux.

#### La commission départementale des impôts

La commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires est compétente pour se prononcer sur les questions de fait qui sont en litige et notamment, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire, sur le montant du bénéfice industriel et commercial (LPF, article L. 59 A). Dans cette hypothèse, elle comprend trois représentants des contribuables, désignés par la chambre de commerce et d'industrie ou la chambre des métiers (CGI, article 1651 A).

Ni les règles de composition, ni les règles de compétence de la commission départementale ne sont adaptées à la situation particulière des associations.

Si l'on veut que cette voie de conciliation préalable à la saisine du juge puisse fonctionner à l'égard des associations, il conviendrait de prévoir :

- que la commission départementale est compétente pour se prononcer sur les deux questions de fait qui commandent la qualification juridique d'activité non lucrative, à savoir le caractère désintéressé de la gestion et le fait que les conditions d'exploitation soient différentes de celles des entreprises commerciales réalisant des opérations analogues <sup>(50)</sup> ;

(50) Seule la qualification d'organisme non lucratif est une question de droit qui échappe nécessairement à la compétence de la commission départementale : CE 13 décembre 1993, n° 115 097, *Association Clinique Saint-Martin-la-Forêt*, Rec. CE p. 364 ; RJF 2/94 n° 131. La définition de la compétence de la commission départementale serait ainsi limitée à des questions de fait qui commandent une qualification juridique, de même que la commission est compétente pour statuer sur la question de savoir si des frais ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise, qui commande la qualification juridique d'acte anormal de gestion (CE 27 juillet 1988, n° 50 020, *Boutique 2 M*, RJF 10/88 n° 1139).

- que dans cette hypothèse la commission départementale a une composition adaptée, par exemple qu'elle comprend, sous la présidence d'un magistrat désigné par le président du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel, deux représentants des associations désignés par les fédérations représentatives, un représentant des entreprises commerciales désigné par la chambre de commerce ou la chambre des métiers et deux représentants de l'administration.

La commission ainsi composée interviendrait, selon les règles habituelles, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire ou, éventuellement, en cas de taxation d'office. Il serait également utile de prévoir qu'elle puisse intervenir dans le cadre de la nouvelle procédure légale de réponse à la question posée par une association sur la nature de son activité. Elle interviendrait dans cette hypothèse à titre consultatif, avant que l'administration ne prenne sa décision.

### Les voies de recours contentieux

Compte tenu de son importance pratique, il semblerait logique que la prise de position adoptée par l'administration, en réponse à la demande de l'association qui l'interroge sur son statut fiscal, puisse faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le tribunal compétent.

Si le texte instituant la nouvelle procédure contient la mention selon laquelle l'administration consultée par une association prend une décision (consistant à dire si l'association entre ou non dans le champ des impôts commerciaux), le juge de l'excès de pouvoir en tirera la conséquence que cette prise de position est une décision susceptible de recours. Il n'est donc pas nécessaire que le texte le précise explicitement. Une telle mention serait d'ailleurs contraire à l'usage.

L'avantage de cette voie de recours spécifique <sup>(51)</sup> est que l'association peut saisir le tribunal administratif dès que la décision de principe de l'assujettissement est prise par l'administration, sans attendre que les impositions correspondantes aient été mises en recouvrement.

(51) Mais déjà pratiquée en matière fiscale, notamment pour les refus d'agrèments.

## **Annexe**

### **Liste des personnes rencontrées**

#### **Parlementaires**

**Charles de Courson**, député (UDF) de la Marne

**Jean-Pierre Delalande**, député (RPR) du Val-d'Oise

**Bernard Derosier**, député (PS) du Nord, président de la Fédération nationale Léo Lagrange

**Jean-Louis Dumont**, député (PS) de la Meuse

**Jean Pontier**, député (RCV) de l'Ardèche

**Bernard Joly**, sénateur (RGDS) de la Haute-Saône

**Jean-Paul Amoudry**, sénateur (UC) de la Haute-Savoie

#### **Représentants du monde associatif**

##### **Conseil national de la vie associative (CNVA)**

**Jean Bastide**, délégué général de la Fédération des centres sociaux, président du CNVA

**Philippe-Henri Dutheil**, avocat (HSD Ernst & Young)

**François Coursin**, vice-président de la Ligue de l'enseignement

**Thierry Guillois**, avocat au barreau des Hauts-de-Seine (FIDAL)

**Édith Arnoult-Brill**, secrétaire général

##### **Coordination des associations de développement économique, culturel et social (CADECS)**

**Robert Bernard**, président

##### **Comité de coordination des oeuvres mutualistes et coopératives de l'Education nationale (CCOMCEN)**

**Michel Gevrey**, président

**Jean-Noël Jacot de Combes**, secrétaire général

**Jacques Henrard**, administrateur

Comité national des associations de jeunesse  
et d'éducation populaire (CNAJEP)

**Philippe Da Costa**, président

Comité national olympique  
et sportif français (CNOSF)

**André Leclerc**, président

Confédération générale des oeuvres laïques  
(CGOL-LFEFP)

**Alain Dubroca**, président

Coordination environnement

**Bernard Breton**, président

Fonda

**Mme Mengin**, présidente

**Anne David**

Union nationale  
des associations familiales (UNAF)

**Hubert Brin**, président

**François Mahieux**, délégué général

Union nationale des associations  
de tourisme et de plein air (UNAT)

**Jean Ravanel**, président

Union nationale interfédérale des oeuvres  
et organismes privés sanitaires et sociaux  
(UNIOPSS)

**René Lenoir**, président

**François Bloch-Lainé**, président d'honneur

**Nicole Alix**, directeur adjoint

Association Centre nautique des Glénans

**Yoram Haddad**, président

**Olivier Paradis**, trésorier

ADEIC-FEN (éducation et information  
du consommateur)

**M. Ottavi**, secrétaire général adjoint

Confédération des Maisons des jeunes  
et de la culture de France

**M. Prelle**, président

**M. Lefebvre**, trésorier

**M. Simerols**, directeur

Conférence des évêques de France

**Père Jacques Proal**, secrétaire général adjoint

Conférence des grandes écoles

**Bernard Corvasier**, chargé de mission

Fédération des auberges de jeunesse

**Édith Arnoult-Brill**, secrétaire général

Fédération des écoles catholiques

**Marcel Labey**

Fédération des FRANCAS

**Alain Favier**, directeur administratif et financier

Fédération nationale Léo Lagrange

**Bernard Derosier**, président

**Alain Sauvreneau**, secrétaire général

LVT (Loisirs Vacances Tourisme)

**Jean-Pierre Desmarets**, secrétaire général

**Denis Laurent**, directeur financier

UCPA

**Robert Bernard**, président

VVF

**Edmond Maire**, président

### **Administrations concernées**

Ministère de l'Économie, des Finances  
et de l'industrie et secrétariat d'Etat au Budget

**Stéphane Austry**, conseiller technique du ministre de l'Économie, des  
Finances et de l'Industrie

**Catherine Brigant**, conseiller technique du ministre de l'Économie, des  
Finances et de l'Industrie

**Olivier Sivieude**, conseiller technique du secrétaire d'État au Budget

### Direction générale des Impôts

**Bruno Parent**, chef de service, service du contentieux

**Jean-Pierre Laval**, sous-directeur, service du contentieux

**Bernard Pays**, directeur adjoint, sous-direction du contrôle fiscal

### Service de législation fiscale

**Philippe Durand**, sous-directeur (fiscalité des entreprises)

**Thierry Gisserot**, chef de bureau (organismes sans but lucratif)

### Ministère de l'intérieur

**Yannick Blanc**, chef de bureau des groupements et associations

**Marie-Jeanne Gaxie**, adjoint au chef de bureau des groupements et  
associations

### Ministère de l'Emploi et de la Solidarité et secrétariat d'Etat à la Santé

**Philippe-Germain Coste**, conseiller technique du ministre de l'Emploi et  
de la Solidarité

**Claude Fonrojet**, délégué interministériel à l'innovation sociale et à  
l'économie sociale

## Direction de l'Action sociale

**Pierre Gauthier**, directeur

**Philippe Saint-Martin**, chargé de mission auprès du directeur

**Robert Chevalier**, cellule d'audit et de contrôle

## Ministère de la Culture et de la Communication

**Frédéric Scanvic**, directeur adjoint du cabinet du ministre de la Culture et de la Communication

**Agnès Saal**, conseiller technique du ministre de la Culture et de la Communication

## Ministère de la Jeunesse et des Sports

**Jean-Eric Soyez**, chef du bureau de la réglementation du sport et des interventions financières, direction des sports

**M. Molet**, adjoint au chef du bureau des fédérations multisports

## Secrétariat d'État au Tourisme

**Pierre Deblock**, directeur du cabinet du secrétaire d'État au Tourisme

## Autres personnalités

### Conseil d'État

**Jean Massot**, président de la Section des finances

**Jean-Pierre Leclerc**, président de la Section de l'intérieur

**Jean Groux**, président-adjoint de la Section du contentieux

**Olivier Fouquet**, président de la 9<sup>e</sup> sous-section de la Section du contentieux

**Philippe Martin**, conseiller d'État

**François Loloum**, maître des requêtes, commissaire du gouvernement

## Université de Paris I Panthéon-Sorbonne

**Guy Gest**, professeur de droit fiscal

## Conseil national du patronat français (CNPF)

**Yves Monier**, secrétaire général du CNPF

**Jacques Creysselle**, directeur général chargé des affaires économiques et de la coordination stratégique

**Joëlle Simon**, directeur des affaires juridiques

**Gérard Orsini**, directeur des affaires fiscales

**Christophe Salmon**, secrétaire général du Comité de liaison des services

#### Fédération nationale de la mutualité française

**Jean-Pierre Davant**, président

**Jean-Louis Bancel**, directeur général

**Jean-Baptiste Le Corre**, trésorier général de la MGEN

**Pierre Teule-Sensacq**, trésorier général de l'UNMRIFP

#### Conseil supérieur de l'Ordre des experts-comptables

**Michel Giordano**, expert-comptable, président de la Commission fiscalité

**Pierre Marcenac**, expert-comptable, président du Comité associations

**Léo Jégard**, président du Club fiscal des experts-comptables

**Patrick Collin**, directeur chargé des Questions fiscales

**Roger-Louis Cazalet**, expert-comptable

**Maurice Michelot**, avocat, ancien expert-comptable

**Gérard Rouquette**, expert-comptable et président d'associations

#### Liste des contributions reçues par courrier

**Jean-Marie Alexandre**, président de La vie active, comité départemental APJH-ALEFPJ du Pas-de-Calais

**Didier Arnal**, directeur général de la Fédération des associations pour adultes et jeunes handicapés (APJH)

**Yves Audion**, directeur général de Relais Soleil Aquitaine

**Jean-Pierre Balduyck**, maire de Tourcoing, député du Nord, vice-président de la Communauté urbaine de Lille

**Philippe Boiry**, doyen de la Faculté libre des sciences de la communication

**Pierre Calame**, président et directeur général de la Fondation Charles-Léopold Mayer pour le progrès de l'homme

**M. Care**, secrétaire général de la Fédération des oeuvres laïques de Haute-Savoie

**Jean Decool**, président de la Jeunesse sportive ghyveloise (section jogging)

**Bruno Depresle**, sous-directeur des Politiques touristiques, direction du Tourisme, secrétariat d'État au Tourisme

**Claude Desbons**, député du Gers, maire d'Auch

**Alain Dubroca**, directeur général de la Ligue française de l'enseignement et de l'éducation permanente

**C. Fatoux**, directeur de la Fédération des caisses d'allocations familiales de Normandie

**Marc Gallois**, directeur de la Société nationale de protection de la nature

**Alain Giraud**, directeur de Provence Temps libre Récréologie

**Christophe Lekieffre**, délégué général des Contribuables associés

**Marie-Thérèse Le Liboux**, présidente de Bretagne Atlantique Conseil Formation

**Lucien Mehl**, président d'honneur de l'institut de formation et d'études psychosociologiques et pédagogiques (IFEPP)

**Alain Proy**, directeur général de l'Association de coopération pour les vacances et les loisirs (ACVL)

**Georges Riffard**, directeur de la Fédération des établissements hospitaliers et d'assistance privés à but non lucratif (FEHAP)

**Yvonne Sauvet**, présidente de l'Agence technique culturelle régionale de Bretagne

**Jean-Michel Tenez**, président du Comité régional d'Aquitaine de canoë-kayak

**Jean-Paul Triballier**, chef du bureau de la réglementation générale et des affaires internationales, Commission centrale des marchés

**J. Yanowitz**, directeur de Gîtes de France