

LE REGIME FISCAL DES ORGANISMES A BUT NON LUCRATIF

1. Les enjeux.

En principe, les associations relevant de la loi du 1er juillet 1901, et plus généralement les organismes à but non lucratif, ne sont pas soumis aux impôts commerciaux que sont impôts sur les sociétés, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée.

Ce principe figure désormais en préambule de l'instruction de la Direction générale des impôts 4 H-5-06 du 18 décembre 2006.

Cependant, afin d'éviter les distorsions dans la concurrence et de garantir le respect du principe d'égalité devant l'impôt, les associations deviennent assujetties aux impôts commerciaux dès lors qu'il est admis qu'elles exercent une activité lucrative.

Par exception à cette règle, la législation fiscale prévoit que les associations puissent revendiquer le non-assujettissement à tel ou tel impôt commercial si une disposition particulière le permet.

Dans ce contexte, le critère de la lucrativité s'avère capital en tant qu'il détermine l'assujettissement des associations aux impôts commerciaux.

C'est alors à l'instruction du 15 septembre 1998, précisée par celle du 18 décembre 2006 qu'il faut se reporter pour établir les critères d'appréciation du caractère lucratif ou non d'une association et par conséquent savoir si celle-ci est soumise ou non aux impôts commerciaux.

2. Cadre législatif et réglementaire.

- ▶ Code général des impôts, art. 200, 206.1, 206.1 bis, 238 bis, 261-7-1°, 1447
- ▶ Instruction fiscale du 17 décembre 2001, n° 4 H-6-01
- ▶ Instruction fiscale du 18 décembre 2006, n° 4 H-5-06

3. Rappel sur les impôts commerciaux.

Les principaux impôts commerciaux dont peut être redevable une association sont l'impôt sur les sociétés, la Taxe sur la valeur ajoutée et la taxe professionnelle.

▶ L'impôt sur les sociétés

C'est l'article 205 du Code général des impôts qui prévoit l'impôt sur les sociétés (IS): "*Il est établi un impôt sur l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés par les sociétés et autres personnes morales désignées à l'article 206. Cet impôt est désigné sous le nom d'impôt sur les sociétés.*".

L'impôt sur les sociétés se subdivise en deux impôts :

- l'IS sur les revenus patrimoniaux (CGI, art. 206-5), tels que notamment la location des immeubles bâtis et non bâtis, l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières, les revenus de capitaux mobiliers.

Les associations peuvent être imposées au titre de ces revenus, même s'il existe de nombreux cas d'exonération.

- l'IS de droit commun, prévu par l'article 206 du Code général des impôts : " *sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, ... et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.* ".

Il s'agit alors, pour les personnes morales dont font partie les associations et sous réserve d'exonération, d'une imposition forfaitaire annuelle (IFA) dont le montant dépend du chiffre d'affaires réalisé (ce montant figure à l'article 223 septies du code général des impôts).

► **La taxe d'apprentissage**

Cette taxe est due notamment par les associations passibles de l'impôt sur les sociétés au titre de l'article 206 du code général des impôts (CGI, art. 224). C'est donc l'assujettissement à l'IS de droit commun qui entraîne l'assujettissement à la taxe d'apprentissage.

► **La Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)**

- La TVA est un impôt général sur le chiffre d'affaires perçu en proportion de la valeur ajoutée du produit ou du service à chaque stade de la production ou de la distribution.

- Sont soumises à la TVA les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux (CGI, art. 256).

- Sont assujetties à la TVA les personnes qui effectuent de manière indépendante une activité économique, quel que soit le statut juridique de ces personnes, leur situation au regard des autres impôts et la forme ou la nature de leur intervention. Les activités économiques se définissent comme toutes les activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services, y compris les activités extractives, agricoles et celles des professions libérales ou assimilées. Est notamment considérée comme activité économique une opération comportant l'exploitation d'un bien meuble corporel ou incorporel en vue d'en retirer des recettes ayant un caractère de permanence par un assujetti agissant en tant que tel.

► **La taxe professionnelle**

Elle est prévue par l'article 1447 du code général des impôts : " La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée. "Le même article précise toutefois que " la taxe n'est pas due par les organismes mentionnés au premier alinéa du 1 bis de l'article 206 qui remplissent les trois conditions fixées par ce même alinéa ", c'est-à-dire les associations dont la gestion est désintéressée et dont les activités non lucratives restent prépondérantes.

4. Détermination du caractère lucratif des activités d'un organisme sans but lucratif.

On l'a dit, lorsque les associations exercent une activité lucrative, elles sont susceptibles d'être soumises aux impôts commerciaux, c'est alors à l'administration fiscale de prouver le caractère lucratif de l'activité.

Selon les principes énoncés par l'instruction de la Direction générale des impôts 4 H-5-06 du 18 décembre 2006, le caractère lucratif d'une association est déterminé par un raisonnement en trois étapes qui doit être menée pour **chaque activité réalisée par l'association**, ainsi,

un organisme peut se trouver dans une situation de lucrativité pour certaines de ses activités et non pour d'autres.

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

- **Non** : l'organisme est imposable aux impôts commerciaux
- **Oui** : passer à l'étape 2

Notion de gestion désintéressée :

Pour que la gestion d'une association soit considérée comme " désintéressée " il faut que les conditions posées par l'article 261-7-1-d du code général des impôts soient remplies. Ainsi,

1° L'association doit, en principe, être gérée et administrée à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

2° L'association ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit ;

3° Les membres de l'association et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

Cependant, afin d'autoriser les associations à rémunérer leurs dirigeants sans remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion, des aménagements ont été imaginés.

Sous certaines conditions, l'organisme peut donc rémunérer ses dirigeants sans pour autant perdre le caractère désintéressé de sa gestion.

Ainsi, il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, n'excède pas les trois quarts du SMIC.

En outre, si la rémunération des dirigeants est supérieure à la tolérance des trois quarts du SMIC, le nombre de dirigeants pouvant être rémunérés sera limité en fonction du montant et de la nature des ressources de l'organisme et de ceux qui lui sont affiliés.

Par ailleurs, le fait que l'organisme recourt à une main d'œuvre salariée ne remet pas en cause la gestion désintéressée. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

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

- **Non** : l'organisme est exonéré des impôts commerciaux
- **Oui** : Passer à l'étape 3

Notion de concurrence avec les entreprises :

L'analyse de la concurrence doit être effectuée concrètement et de manière fine, et non pas à partir d'une appréciation générale (Inst. 15 sept. 1998 préc.). Ce point doit être tranché en regardant si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative et en tenant compte de la situation géographique de l'association.

Dans la négative, l'organisme est exonéré des impôts commerciaux.

On notera toutefois que les associations entretenant des liens privilégiés avec les entreprises sont lucratives à raison de cette activité.

Si l'organisme entre en concurrence avec certaines entreprises du secteur lucratif, il n'est pas pour autant assujettis aux impôts commerciaux de manière systématique.

3) ETAPE 3 : L'organisme exerce-t-il son activité dans des conditions similaires à celle d'une entreprise par le Produit qu'il propose, le Public qui est visé, les Prix qu'il pratique et la Publicité qu'il fait ? (règle des 4P)

- **Non** : l'organisme est exonéré des impôts commerciaux
- **Oui** : l'organisme est imposable aux impôts commerciaux

Examen des conditions d'exercice de l'activité :

Si l'association exerce son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif, elle pourra toutefois être considérée comme exerçant une activité non lucrative à partir de l'examen des conditions dans lesquelles s'exerce cette activité. Pour cela, l'administration va rechercher si cette activité s'exerce dans des conditions similaires à celles d'une entreprise, ceci à partir des quatre critères suivants d'importance décroissante (règle des " 4 P ") :

- le caractère d'utilité sociale de l'activité est examiné au regard du produit et du public visé ; est considérée d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante ;
- les excédents doivent être " réinvestis " et non accumulés pour être placés ;
- le prix du service doit être nettement inférieur pour des services de nature similaire ou modulé en fonction de la situation des clients ;
- les méthodes doivent avoir un caractère non commercial, notamment en matière de publicité.

Sur ce point, on précisera qu'il n'est pas exigé que tous les critères soient remplis pour que les conditions d'exercice soient considérées comme différentes de celles des entreprises du secteur lucratif.

Au terme de cette troisième étape, seules les associations qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'elles concurrencent, sont soumises aux impôts commerciaux.

Attention, ces critères ne s'appliquent pas aux organismes qui exercent leur activité au profit d'entreprises et qui sont, de ce fait, assujetties aux impôts commerciaux.

Il convient également de rappeler ici que même si une activité est reconnue comme lucrative, elle peut bénéficier d'exonérations pour chacun des impôts commerciaux si elle en remplit les conditions.

5. . Caractère prépondérant des activités lucratives.

L'examen de la lucrativité des activités exercées par une association est conduit activité par activité. Un organisme peut donc exercer des activités considérées comme lucratives et d'autres considérées comme non lucratives.

Alors, si toutes les activités sont considérées comme non lucratives, l'association n'est soumise à aucun des impôts commerciaux, et ce quel que soit son budget ou son chiffre d'affaire. Il peut au plus être assujetti à l'impôt sur les sociétés à taux réduit sur ses revenus patrimoniaux.

Si l'organisme exerce certaines activités lucratives, il convient alors de s'interroger sur le caractère prépondérant ou non de ces activités.

En effet, des dispositifs visant à limiter la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont prépondérantes.

Ainsi, les organismes sans but lucratif, quel que soit leur chiffre d'affaire global, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- les activités non lucratives sont significativement prépondérantes ;
- l'organisme concerné exerce accessoirement des activités lucratives ;
- les recettes d'exploitation annuelles afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à 60 000 Euros.

Les différents cas d'imposition envisageables sont résumés par le tableau suivant :

	<u>Activités lucratives prépondérantes</u>	<u>Activités non lucratives prépondérantes</u>	
		<i>Recettes lucratives annuelles inférieures ou égales à 60 000 euros</i>	<i>Recettes lucratives annuelles supérieures à 60 000 euros</i>
<u>Impôt sur les sociétés</u>	Taxation de toutes les activités	Hors champ de l'IS au taux de droit commun Dans le champ de l'IS à taux réduit pour les revenus patrimoniaux	Taxation au choix de l'organisme de toutes les activités ou, si sectorisation des seules activités lucratives (et des revenus patrimoniaux)
<u>Taxe professionnelle</u>	Taxation des seules activités lucratives	Exonération	Taxation des seules activités lucratives
<u>TVA</u>	Taxation de toutes les activités sauf mesure d'exonération	Exonération	Taxation des activités lucratives (sauf exonération) et ouverture des droits à déduction en fonction des règles applicables aux redevables partiels.

6. Le cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants.

L'instruction fiscale du 18 décembre 2006 envisage précisément le cas des organismes qui ont pour objet d'aider des personnes défavorisées en leur permettant d'exercer une activité professionnelle et en commercialisant sur le marché leurs produits ou leurs prestations.

Dans ce cas, il est établi que l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

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

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

Dans ces conditions, l'organisme bénéficie, pour cette activité, du régime fiscal des organismes non lucratifs.

L'instruction fiscale précitée prend alors pour exemple les centres d'aides par le travail (CAT), devenus établissements et services d'aide par le travail (ESAT), et les ateliers protégés. En effet, il est considéré que la réalisation de la même activité, dans les mêmes conditions, ne pourrait pas être rentable si elle était soumise aux conditions normales du marché en raison des surcoûts occasionnés par l'emploi de personnes handicapées. En l'occurrence, le service rendu n'est pas tant destiné aux clients de l'ESAT ou de l'atelier protégé qu'aux personnes qui y sont employées.

Le raisonnement est alors tout à fait transposable aux ateliers et chantiers d'insertion, dont l'objet est avant tout l'insertion et le retour à l'emploi, l'activité lucrative n'étant que le support de cet objet social.

De plus, les structures de l'IAE ne peuvent, par définition, pas exercer leurs activités dans des conditions similaires à celle d'une entreprise puisque leur raison d'être est la mission d'utilité sociale qu'elles remplissent. La part des recettes de commercialisation ne pouvant excéder 30 % des charges d'un ACI. (Cf. Circulaire DGEFP n°2005/ 41 du 28 novembre 2005).

La position du réseau est claire, les associations porteuses de chantiers d'insertion ne doivent en aucun cas être assujetties aux impôts commerciaux.

7. Liste des Annexes

- 1) L'instruction du 15 septembre 1998
- 2) L'instruction du 18 décembre 2006
- 3) Questionnaire fiscal
- 4) Arrêt du Conseil d'Etat du 17.09.1999, Association Jeune France