

> RAPPEL DES CRITÈRES D'ASSUJETTISSEMENT AUX IMPÔTS COMMERCIAUX DES ASSOCIATIONS

INSTRUCTION DU 17 DÉCEMBRE 2001

Les associations de la loi de 1901 ne sont pas en principe imposables aux impôts commerciaux.

Ce n'est que lorsque ces organismes exercent une activité lucrative qu'ils peuvent être soumis à ces impôts.

Cette instruction rappelle ce principe et fournit des exemples pratiques qui viennent à l'appui des précisions apportées dans les instructions précédentes (4 H-5-98, 4 H-1-99, 4 H-3-00, A C-2-00).

Section 1 > Examen de l'activité au regard des critères de lucrativité

En principe, les associations de la loi de 1901 (et plus généralement les organismes sans but lucratif) ne sont pas soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée). Ce n'est que lorsque ces organismes exercent une activité lucrative qu'ils sont susceptibles d'être soumis à ces impôts.

Le caractère lucratif d'une association est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite, pour chaque activité réalisée par l'association, suivant les principes énoncés dans l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998¹.

Cette démarche est la suivante.

1^{re} étape > Examen du caractère désintéressé ou non de la gestion de l'association (BOI 4 H-5-98 n° 2 à 16)¹

Si le caractère intéressé de la gestion est avéré, l'association est soumise aux impôts commerciaux. Sinon il convient de passer à la deuxième étape.

2^e étape > Examen de la situation de l'association au regard de la concurrence

L'association exerce-t-elle son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ?

L'analyse de la concurrence est effectuée concrètement et de manière fine, et non pas à partir d'une appréciation générale (BOI 4 H-5-98 n° 20 et 21)¹.

Si elle ne concurrence aucune entreprise, l'activité de l'association n'est pas lucrative. Dans cette hypothèse, l'association n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux.

Si l'activité de l'association est exercée en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif, l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative.

Il convient en effet d'examiner préalablement les conditions d'exercice de cette activité pour s'assurer qu'elle n'est pas exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif.

Nb > A noter cependant que le chapitre 2 de l'instruction 4 H-5-98 prévoit que les organismes entretenant des liens privilégiés avec les entreprises sont lucratifs à raison de cette activité. Par liens privilégiés il convient de comprendre que l'action de l'organisme en cause permet, de manière directe, de diminuer les charges ou d'accroître les produits de l'entreprise.

3^e étape > Examen des conditions d'exercice de l'activité

La comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée selon la méthode du faisceau d'indices en analysant quatre critères classés par ordre d'importance décroissante. Il s'agit de la méthode dite « des 4 P » qui prévoit d'examiner successivement le

« Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Nb > Cette méthode est explicitée par l'instruction 4 H-5-98 n° 20 à 32¹.

A titre de règle pratique, des fiches sectorielles ont été rédigées auxquelles les services et les associations peuvent utilement se référer pour l'application de cette méthode².

Il est en outre précisé que pour l'appréciation du critère « Public », il convient de se référer au public réel de l'activité concernée et non à la personne ou à l'organisme qui la finance (exemple : le public d'une association d'alphabétisation est constitué des personnes qui reçoivent les cours et non de la collectivité publique qui finance l'association).

Enfin, il est rappelé que, selon la méthode du faisceau d'indices, 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.

Lorsqu'une activité est reconnue lucrative, elle peut néanmoins bénéficier des exonérations propres à chacun des trois impôts commerciaux dès lors qu'elle en remplit les conditions.

A contrario, certaines activités non lucratives peuvent néanmoins être assujetties à la taxe sur la valeur ajoutée en application de dispositions expresses ou sur option (notamment les activités bénéficiant du régime de la presse). Dans ces situations, l'association demeure hors du champ des impôts directs commerciaux.

Section 2 > Associations exerçant plusieurs activités

L'examen de la lucrativité des activités exercées par une association est conduit activité par activité. Ainsi, une association peut se trouver en situation de non concurrence - et donc de non lucrativité - pour certaines de ses activités, et en situation de concurrence pour d'autres.

Si toutes les activités exercées par une association sont non lucratives, l'association n'est pas soumise aux impôts commerciaux et ceci quel que soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires.

Si l'association exerce une ou plusieurs activités lucratives en plus de ses activités non lucratives, en général pour les financer, elle est en principe soumise aux impôts commerciaux.

Cela étant, une association n'est obligatoirement soumise aux impôts commerciaux au titre de l'ensemble de ses activités que si les activités lucratives sont prépondérantes.

Nb > La notion de prépondérance doit s'apprécier de la manière qui rend le mieux compte du poids réel des activités (part des recettes commerciales sur l'ensemble des moyens de financements, part des effectifs et des moyens affectés aux différentes activités, temps passé,...).

En effet, des dispositifs limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes :

1° > La franchise des impôts commerciaux

L'article 206-1 bis du code général des impôts issu de l'article 15 de la loi de finances pour 2000 institue une franchise de 250 000 F (38 120 €)³.

Ainsi, les associations, quel que soit leur chiffre d'affaires global, dont les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes, peuvent exercer des activités lucratives sans être soumises aux impôts commerciaux dans la mesure où les recettes d'exploitation annuelles y afférentes sont inférieures ou égales à 250 000 F (38 120 €)³.

Nb > Il est en outre rappelé que les recettes retirées des 6 manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, exonérées en application du c. du 1° du 7 de l'article 261 du code général des impôts, ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ce seuil (BOI 4 H-3-00 n° 15)¹.

2° > La sectorisation des activités lucratives (BOI 4 H-5-98 n° 67 et suivants et 4 H-1-99 n° 13 à 19 et annexe I)¹

Si ses activités lucratives ne sont pas prépondérantes, une association peut, sous certaines conditions, constituer, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle, un secteur dit « lucratif » qui sera seul soumis à ces impôts.

Ainsi, une association peut limiter son imposition à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle à ce seul secteur si les activités non lucratives demeurent prépondérantes et si elles sont dissociables, au plan comptable notamment, des activités lucratives.

En matière d'impôts directs (taxe professionnelle, impôt sur les sociétés), la sectorisation n'est pas obligatoire et l'association peut choisir, si elle y a intérêt, de soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés. Cela pourrait être le cas d'associations qui retirent un fort excédent de l'exercice d'activités lucratives entièrement consacrées à financer des activités non lucratives.

Par ailleurs, le développement d'activités accessoires lucratives n'est pas de nature à remettre en cause l'exonération de TVA applicable aux opérations non lucratives d'un organisme, sous réserve que ces dernières demeurent significativement prépondérantes.

Pour l'exercice de leurs droits à déduction, les organismes placés dans cette situation doivent, même s'ils ne constituent pas de secteur lucratif au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle, appliquer les règles relatives aux redevables partiels de la TVA, articles 212 à 215 et 218 à 220 de l'annexe II au code général des impôts.

Enfin, il est rappelé que la constitution de secteurs distincts d'activités obéit, en matière de TVA, à des règles spécifiques qui s'imposent tant à l'administration qu'aux redevables (BOI 4 H-1-99 annexe I, section 1).

Section 3 > Précisions relatives au mécénat

A > Conditions permettant à une association exerçant des activités lucratives de recevoir des dons ouvrant droit au mécénat

Lorsqu'une association exerce des activités lucratives et des activités non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies, les dons qu'elle reçoit peuvent bénéficier des dispositions en faveur du mécénat prévues aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts :

- dès lors qu'elle est d'intérêt général et qu'elle a un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;
- et à la condition que ces dons soient affectés au secteur non lucratif.

Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'association dispose d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris si elle souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés.

B > Différence ente mécénat et publicité

L'article 17 de la loi de finances pour 2000 a permis aux entreprises effectuant des versements au profit d'organismes visés par l'article 238 bis du code général des impôts de bénéficier des dispositions en faveur du mécénat même si le nom de l'entreprise est associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire. Cette mesure a été commentée par le BOI 4 C-2-00 du 5 mai 2000¹.

Les sommes versées à des associations remplissant les conditions visées supra et dans le cadre de leurs activités non lucratives, sont a priori réputées correspondre à des actions de mécénat dès lors qu'elles ont pour objet principal d'aider l'association à mener ses activités non lucratives, et que la seule contrepartie reçue est la mention du nom dans le cadre des opérations réalisées par l'entreprise (panneautage d'un stade ou d'une salle de spectacles, mention du nom du mécène sur les maillots d'une équipe, sur des affiches, programmes...).

De façon générale, il est rappelé que le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne peut être remis en cause qu'en l'absence de différence marquée entre le don et la valorisation de la « prestation rendue ». L'association réalise en effet dans ce cas une opération de prestation publicitaire lucrative.

Ainsi, à titre de règle pratique, sont notamment considérées comme du mécénat les sommes versées à des associations sportives ou culturelles d'intérêt général dans le cadre d'activités se limitant à une pratique en amateur.

A contrario, si cette pratique conduit, même exceptionnellement, à la participation à des manifestations qui par leur importance (épreuves sportives de nature professionnelle ou spectacles professionnels, par exemple) en font des supports publicitaires, les recettes perçues à cette occasion constituent des revenus d'une activité publicitaire lucrative.

Le traitement fiscal des sommes versées chez la partie versante doit être en concordance avec celui adopté par l'association bénéficiaire.

Section 4 > Conséquences de la réalisation d'activités lucratives au regard du régime juridique d'ensemble des associations

L'assujettissement aux impôts commerciaux d'une association qui réalise des activités lucratives n'est pas, à lui seul, de nature à remettre en cause la situation juridique d'une association, au regard de la loi du 1^{er} juillet 1901 dès lors que, notamment, la gestion de l'association reste désintéressée.

En application du principe de l'autonomie du droit fiscal par rapport aux autres droits, la soumission d'une association aux impôts commerciaux, et par suite la qualification de son activité comme lucrative au sens fiscal du terme, est, en droit, sans incidence sur les agréments, habilitations ou conventions qui sont susceptibles de lui être délivrés au titre d'une réglementation particulière dans les domaines du sport, de la culture ou d'une législation sociale en particulier. De même, l'octroi de concours publics aux organismes concernés reste soumis aux dispositions qui leur sont spécifiques.

ANNEXE I - FICHES SECTORIELLES

Les fiches sectorielles suivantes (voyages scolaires éducatifs⁴, clubs d'activités) également consultables sur le site internet du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, ainsi que les exemples ci-joints, illustrent les modalités de détermination du régime fiscal des associations.

> Maison des jeunes et de la culture / Club d'activités

Les maisons de jeunes et de la culture proposent des activités culturelles et sportives qui regroupent : les sports collectifs, les sports individuels, la pratique des arts martiaux, la création artistique, les ateliers d'expression culturelle, les activités de détente physiques et mentales, les loisirs éducatifs, techniques, manuels et scientifiques et les pratiques amateurs d'artisanat.

Etape n° 1 > L'association doit être gérée de façon désintéressée :

Il n'existe aucun particularisme pour les associations qui exercent cette activité. La gestion doit être désintéressée.

Etape n° 2 > L'association concurrence-t-elle un organisme du secteur lucratif ?

L'association concurrence un organisme du secteur commercial dès lors qu'il existe un tel organisme proposant une activité similaire dans la même zone géographique d'attraction commerciale.

Cette notion devra s'apprécier en fonction des publics. Ainsi, une association qui s'adresse essentiellement à des enfants ou des jeunes a une zone d'attraction commerciale moins étendue du fait de la moindre mobilité du public.

Dans les grandes villes, la zone géographique est la zone d'influence de la MJC, c'est-à-dire son quartier d'implantation.

Pour les agglomérations urbaines la zone géographique est la commune avec le cas échéant les communes limitrophes.

Etape n° 3 > Conditions de l'appréciation de la « lucrativité » de l'activité de l'association dans le cas d'une situation de concurrence avec un organisme du secteur lucratif.

Pour ne pas être considérées comme lucratives, les prestations proposées doivent constituer des produits qui tendent à satisfaire des besoins qui ne sont pas pris en compte par le marché ou le sont de façon peu satisfaisante (*cf. infra*). Afin de vérifier la réalisation de cette condition, il conviendra d'analyser les critères suivants, classés en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

1 > Produit

En général, les produits ou prestations offerts sont couramment proposés par les organismes du secteur commercial.

Le produit ne pourra constituer un critère de différenciation que si des activités sont spécialement organisées à destination de publics dignes d'intérêt social (jeunes en difficulté, personnes du 3^e âge, chômeurs, personnes de condition modeste...) qui nécessitent des modalités d'organisation de l'activité spécifiques.

2 > Public

Les associations peuvent proposer leurs activités à tous les types de public afin de favoriser le brassage social et les relations intergénérationnelles.

La présence d'au moins 50 % de publics dignes d'intérêt social peut néanmoins constituer un critère de différenciation.

3 > Prix

L'existence d'un différentiel de prix d'au moins un tiers avec le secteur concurrentiel permet de présumer que la condition relative au prix est remplie dès lors qu'est également prévue une modulation des tarifs en fonction de la situation financière des bénéficiaires des activités proposées par la MJC.

4 > Publicité

L'association doit se borner à réaliser des opérations d'information sur ses prestations.

ANNEXE II - EXEMPLES

[...]

> Associations culturelles

> Exemple 1

Une association constituée de bénévoles a pour objet de favoriser l'accès à tous à la culture, lutter contre l'illettrisme et l'échec scolaire dans les milieux défavorisés.

A cette fin, elle propose, moyennant le versement d'une somme modique :

- des cours de soutien scolaire, de lecture ;
- l'accès à une bibliothèque ;
- et la projection de films dans le cadre de la réglementation du cinéma non commercial.

Cette association est financée par des subventions des collectivités, les produits des inscriptions, et le versement de sommes par des entreprises (15 000 € par entreprise) en contrepartie de l'affichage sur l'écran du cinéma, pendant l'entracte, de leur dénomination sociale et leur adresse.

La gestion de l'association est désintéressée.

↳ Analyse des activités

Cours de soutien, de lecture : ces prestations, proposées par les organismes du secteur commercial, sont concurrentielles. Mais, le produit étant à destination d'un public défavorisé, moyennant une faible contrepartie, l'activité n'est pas exercée dans des conditions similaires au secteur concurrentiel. Elle n'est donc pas lucrative.

Accès à une bibliothèque : eu égard à la spécificité des prestations offertes (animation, lecture, prêt,

colportage de livres à domicile), l'activité n'est pas concurrentielle.

Cinéma : cette activité concurrentielle n'est pas lucrative dans la mesure où les programmations, l'organisation de débats, le nombre de séances offertes et les prix pratiqués la différencient du circuit commercial traditionnel.

Publicité/mécénat : la contrepartie offerte par l'association à l'entreprise locale pour son versement ne peut être assimilée à une simple prestation publicitaire dès lors que la somme versée est nettement supérieure à l'avantage publicitaire retiré par l'entreprise. Cette activité qui relève du régime du mécénat n'est pas lucrative.

↳ Conclusion

Les activités de l'association n'étant pas lucratives, celle-ci n'est pas soumise aux impôts commerciaux.

> Exemple 2

La même association est financée par des subventions des collectivités, les produits des inscriptions, le versement de sommes par des entreprises (600 € par entreprise) en contrepartie de l'affichage sur l'écran du cinéma, pendant l'entracte, de leur dénomination sociale et leur adresse.

Elle perçoit également les recettes retirées de l'organisation d'une soirée dansante une fois par trimestre. Ces soirées à destination des jeunes ont lieu dans une salle louée par la collectivité. L'entrée est payante (11 €), et les horaires et l'organisation en font un produit concurrent des boîtes de nuit.

La gestion de l'association est toujours désintéressée.

L'analyse de la non-lucrativité des cours de soutien et de l'accès à la bibliothèque reste inchangée.

En ce qui concerne l'affichage sur l'écran du cinéma, pendant l'entracte, de la dénomination sociale et de l'adresse d'entreprises commerciales, la somme versée par celles-ci ne peut ici être assimilée à un don « signé » dès lors qu'elle constitue la juste contrepartie de l'avantage publicitaire retiré par les entreprises concernées. Il s'agit d'une prestation de publicité et donc d'une activité lucrative.

Les recettes retirées de l'organisation des soirées peuvent bénéficier de l'exonération de TVA et d'impôt sur les sociétés prévue aux articles 261-7-1° C et 207-1-5° bis du code général des impôts (exonération des recettes de 6 manifestations de soutien ou de bienfaisance organisées dans l'année par un organisme sans but lucratif). A ce titre, elles ne sont

pas prises en compte pour l'appréciation de la prépondérance des activités non lucratives par rapport aux activités lucratives, ni pour l'appréciation du seuil de la franchise des impôts commerciaux.

Conclusion

Les activités non lucratives sont prépondérantes. L'association peut bénéficier de la franchise de 38 120 €³ au titre de ses activités. Si ce montant est dépassé, l'association peut constituer un secteur lucratif et limiter l'imposition aux impôts directs commerciaux à ce seul secteur afin que le caractère

non lucratif de l'organisme ne soit pas remis en cause. En matière de TVA, elle devra dans cette hypothèse appliquer les règles qui régissent les redevables partiels de la taxe.

¹ Consultable sur le site du ministère de l'Économie et des finances www.impots.gouv.fr, rubriques « Professionnels », « Accès spécialisés », « Associations », puis « Les principales instructions fiscales »

² Voir sur le site www.legiculture.fr, rubriques « Association », « Fiscal », puis « Régime fiscal – Fiche sectorielle ... »

³ Ndlr : montant porté à 60 000 € depuis le 1^{er} janvier 2002

⁴ Ndlr : cette fiche sectorielle n'est pas reprise ici.