

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES
DIRECTION RÉGIONALE OU DÉPARTEMENTALE
DES FINANCES PUBLIQUES DES CÔTES D'ARMOR
Division Recouvrement produits fiscaux – Gestion et contrôle des
professionnels – Contrôle de la Redevance
17 Rue de la Gare – CS 82366
22000 SAINT-BRIEUC CEDEX 1

Saint-Brieuc, le 16 avril 2015

Affaire suivie par Christine MASSON SAINT-DENIS

Correspondante départementale Associations
christine.masson-saint-denis@dgifp.finances.gouv.fr
☎ 02 96 77 21 43

Objet : Fiche technique sur la fiscalité des organismes sans but lucratif regis par la loi du 1^{er} juillet 1901

1. Définition de la gestion désintéressée :

La gestion d'une association visée par la loi 1901 est considérée comme désintéressée si les trois conditions suivantes sont remplies :

1.1- l'organisme est géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;

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

Conditions :

- la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, ne doit pas excéder les trois quarts du SMIC.
- 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.

1.2- l'organisme ne procède à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelle que forme que ce soit ;

La distribution des ressources de l'organisme, directe ou indirecte, vise les rémunérations (sauf les rémunérations des dirigeants qui répondent aux conditions exposées ci-dessus pour que la gestion puisse être considérée comme désintéressée), les distributions directes de résultats et tous les avantages injustifiés, de quelle que nature qu'ils soient (prise en charge de dépenses personnelles, rémunérations exagérées ou injustifiées, service de rémunérations de comptes courants, prélèvements en nature, prêts à des taux préférentiels...) quel que soit le bénéficiaire (fondateur, membre, salarié, fournisseur...).

1.3- les membres de l'organisme et leurs ayants-droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif sous réserve du droit de reprise des apports.

En cas de dissolution, lorsque le patrimoine d'un organisme est dévolu à un autre organisme ayant un but effectivement non lucratif, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause.

La reprise des apports ne remet pas en cause la gestion désintéressée si le droit de reprise était stipulé lors de la réalisation desdits apports.

2. La concurrence et la complémentarité des activités sur un territoire : définition. Que veut dire exercer une activité non concurrentielle ?

Une association ne concurrence une entreprise que si les services qu'elle rend sont « offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction que ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. » Cette définition de la concurrence est reprise dans toutes les décisions rendues depuis l'arrêt Jeune France du 1^{er} octobre 1999 (CE 01/10/1999 n° 96-2337).

Pour qu'il y ait concurrence, il faut que l'association exerce son activité dans la même zone géographique d'attraction qu'une entreprise commerciale.

L'étendue du périmètre du marché dépend de la nature de l'activité. Il peut s'agir de la région, de la commune, d'un quartier ou à l'inverse de l'ensemble du territoire national.

Il ne peut y avoir de concurrence que si l'association s'adresse au même public que les entreprises et lui propose le même service.

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

3. La règle des 4 « P », de quoi s'agit-il ? Comment s'applique-t-elle ?

La règle des 4 « P » désigne 4 critères mis en œuvre pour apprécier si l'association exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise.

Ces quatre critères sont classés dans l'ordre décroissant de leur importance. Il s'agit :

- 1.- du produit,
- 2.- du public,
- 3.- du prix
- 4.- et de la publicité

Les deux premiers critères ont pour objet de définir le caractère d'utilité sociale de l'activité.

Est d'utilité sociale, l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante (critère du produit).

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

Sont également appréciées les conditions dans lesquelles le service est accessible au public bénéficiaire. (critère du prix)

Il est évalué si les efforts faits par l'organisme pour faciliter l'accès du public se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire. Cette condition peut éventuellement être remplie lorsque l'organisme pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients.

En principe le recours à des méthodes commerciales est un indice de lucrativité (publicité).

Cependant l'organisme peut réaliser une information qui ne s'apparente pas à de la publicité de nature commerciale. Pour distinguer l'information de la publicité, il est regardé si le contenu des messages diffusés et le support utilisé ont été sélectionnés pour tenir compte du public particulier auquel s'adresse l'action non lucrative de l'organisme en cause.

4. Les éléments « d'enquête » reconnus et utilisés par l'administration des Finances publiques pour établir la lucrativité et la non lucrativité des activités d'une association ? Ces éléments suffisent-ils ?

L'administration des Finances publiques procède à une analyse des activités d'une association afin de déterminer leur caractère lucratif ou non, en se fondant sur une démarche en trois étapes conduite suivant les principes énoncés par l'instruction administrative du 18 décembre 2006 publiées au bulletin officiel des Finances publiques sous les références BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20120912, BO-IS-CHAMP-10-50-20120912 et BOI-IF-CFE-10-10-10-20120912, relatives aux organismes sans but lucratif. Cette instruction peut être consultée sur le site impots.gouv.fr par le chemin d'accès suivant : professionnels – accès spécialisés – associations.

L'administration procède a une appréciation à la fois à partir des éléments et précisions apportées par l'association elle-même à travers le questionnaire déposé et les pièces à y joindre :

- les statuts et leurs modifications éventuelles, les contrats ou conventions diverses conclus par l'organisme (baux, conventions passées avec des entreprises, conventions régissant le versement de subventions ...);
- rapports d'activités et procès verbaux de délibération en assemblée générale ordinaire ou extraordinaire pour les trois derniers exercices, ou le premier exercice en cas de début d'activité;
- budgets détaillant les principaux postes de recettes et de dépenses pour les trois derniers exercices, ou budget prévisionnel s'il s'agit du premier exercice.

et à travers les informations collectées sur internet, publications publiques et ses propres bases de données internes. L'ensemble de ces éléments permettent d'appréhender la situation d'un organisme au regard de la lucrativité de la manière la plus juste possible.

5. Une association peut-elle être reconnue lucrative par relation dite « privilégiée » ? définition de la relation privilégiée.

Une association peut effectivement être considérée comme lucrative si elle entretient des relations privilégiées avec des organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel, étant précisé que tout organisme qui exerce des activités au profit d'entreprises n'entretient pas pour autant systématiquement des relations privilégiées avec ces dernières.

En effet, la relation privilégiée s'apprécie au regard du fonctionnement global de l'organisme. Ainsi, une association qui réalise à titre accessoire des prestations au profit d'entreprise ne suffit pas à considérer qu'il existe des relations privilégiées avec cette entreprise.

Il y a relations privilégiées lorsque l'organisme permet de manière directe aux professionnels de réaliser une économie de dépense, un surcroît de recettes ou de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement quand bien même l'organisme ne rechercherait pas de profits pour lui-même.

L'existence de relations privilégiées donne lieu à l'assujettissement aux impôts commerciaux de droit commun sans qu'il y ait besoin d'analyser la situation de l'association au regard de la concurrence.

6. La reconnaissance de spécificités associatives par l'administration des Finances publiques : comment ces spécificités sont-elles prises en compte ?

Le caractère particulier des organismes sans but lucratif est pris en compte par la législation et la réglementation fiscale spécifique qui leur est applicable.

En effet, une association se définit juridiquement par un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre en commun d'une façon permanente leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que le partage des bénéfices.

Les associations, à la différence des entreprises, se caractérisent par un but désintéressé. En conséquence, elles sont en principe exonérées des impôts commerciaux de droit commun (impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée et contribution économique territoriale).

La plupart des associations n'ont en effet que des obligations fiscales limitées se résumant pour l'essentiel à celles qu'entraînent l'utilisation de locaux (paiement des impôts directs locaux), la détention d'un patrimoine (imposition des revenus que celui-ci produit) ou la qualité d'employeur (charges fiscales liées au versement de salaires).

Cependant, les organismes sans but lucratif peuvent être amenés, pour réaliser leur but désintéressé, à effectuer des opérations économiques. Ces activités ne sont considérées comme de nature lucrative que dans la mesure où elles sont également exercées par des entreprises du secteur lucratif (appréciation d'une situation de concurrence) et dans la mesure où elles sont exercées dans des conditions similaires (appréciation suivant le faisceau d'indices constitué par les critères des 4 « P »).

Il est admis qu'une association puisse développer une activité lucrative accessoire nécessaire au financement de ses activités non lucratives prépondérantes. Ces activités lucratives accessoires peuvent bénéficier de la franchise des impôts commerciaux si le chiffre d'affaires y afférent n'excède pas annuellement 60 000 €.

Elle peut également réaliser des manifestations annuelles de soutien et de bienfaisance pour financer ses activités non lucratives. Ces manifestations, pour les six premières organisées dans l'année, peuvent également bénéficier de l'exonération des impôts commerciaux de droit commun.

Ainsi, les spécificités de la forme juridique associative sont prises en compte à chaque étape du processus d'analyse.

7. Une définition commune de la lucrativité et de la non lucrativité existe -t-elle ?

La définition d'une association n'ayant pas un caractère lucratif, rappelée aux associations qui souhaitent connaître le régime fiscal qui leur est applicable au regard des impôts commerciaux de droit commun, est précisée ci-dessous. A contrario, si l'un de ces critères n'est pas satisfait, l'association présente un caractère lucratif et doit être soumise aux impôts commerciaux.

- la gestion de l'association est désintéressée ;
- l'association exerce une activité non-concurrentielle, ou, à l'inverse exerce une activité concurrentielle, mais selon des modalités qui la différencient du secteur lucratif compte tenu du produit proposé, du public visé, des prix pratiqués et des méthodes appliquées.

1. La gestion de l'association est désintéressée, dans la mesure où les deux conditions cumulatives suivantes sont remplies:

- *le bénévolat des dirigeants*. Ce principe n'interdit pas l'existence d'une rémunération dès lors que celle-ci, pour son montant brut mensuel total, ne dépasse pas une limite fixée aux trois quarts du SMIC.

En ce qui concerne les grandes associations, un, deux ou trois dirigeants peuvent être rémunérés sous réserve du respect de l'ensemble des conditions énoncées par l'article 261 – 7 1° d du Code général des impôts. Ces conditions sont relatives :

- à la transparence financière de l'association qui doit être garantie par ses statuts et ses conditions de fonctionnement ;
- l'élection régulière et périodique de ses dirigeants ;
- le contrôle effectif de sa gestion par ses membres ;
- l'adéquation de la rémunération aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés ;
- le montant annuel des ressources de l'organisme.
- *l'absence de distribution directe ou indirecte de bénéfices et d'attribution de parts d'actif (sauf reprise des apports)*.

2. Une association est considérée comme n'ayant pas de but lucratif sous réserve :

- qu'elle n'exerce pas son activité au profit des entreprises;
- qu'elle ne réalise aucune activité susceptible de concurrencer le secteur commercial.

Cependant, il y a lieu de préciser qu'une association qui exerce son activité dans un environnement concurrentiel est réputée non lucrative dès lors que les conditions suivantes, classées dans l'ordre décroissant de leur importance, sont satisfaites :

- l'association couvre des besoins non pris en compte par le marché ou dans des conditions non satisfaisantes ;
- elle réalise son activité principalement au profit de personnes que leur situation économique ou sociale rend particulièrement digne d'intérêt ;
- les bénéfices éventuellement réalisés sont réinvestis dans l'œuvre ;
- les prix pratiqués sont nettement inférieurs à ceux qui seraient proposés par les entreprises pour des prestations similaires;

- l'association n'a pas recours à des méthodes commerciales (par exemple la publicité). Elle peut néanmoins procéder à des opérations d'information (publipostage par exemple) notamment pour recueillir des dons ou informer les personnes auxquelles elle s'adresse des prestations qu'elle réalise.

Cela étant, certaines dispositions légales permettent à des organismes réputés sans but lucratif mais qui ne satisfont pas à certains des critères de non lucrativité mentionnés ci-dessus, de bénéficier en tout état de cause d'exonération de taxe sur la valeur ajoutée, d'impôt sur les sociétés ou de contribution économique territoriale.

8. Demander un rescrit fiscal, pour quoi faire ? Définition de l'intérêt général selon l'administration fiscale ?

Le rescrit fiscal est prévu par les dispositions de l'article L80 B 1° du Livre des procédures fiscales en ce qui concerne le régime fiscal applicable aux impôts commerciaux de droit commun des associations et par les dispositions de l'article L 80 C pour l'application du régime du mécénat.

La procédure de rescrit fiscal, qui consiste à demander l'avis de l'administration des Finances publiques sur l'application d'un régime fiscal à une situation de fait, a pour finalité de garantir une meilleure sécurité juridique et d'apporter une limite au droit de reprise de l'administration en lui interdisant de procéder à des rehaussements contraires à ses propres prises de position formelle.

8.1. La procédure de rescrit prévue à l'article L 80 B 1° du LPF :

Une association qui souhaite présenter un rescrit doit demander un questionnaire (modèle ci-joint) auprès du correspondant Associations de la Direction départementale des Finances publiques du département où est situé le siège social de l'association.

Ce document doit être rempli avec le plus grand soin dès lors que la portée de l'avis rendu est subordonné à l'exactitude et à la précision des réponses.

En effet, l'avis peut être remis en cause si les renseignements fournis se révèlent insuffisants ou inexacts. Il peut également être remis en cause si le mode de fonctionnement de l'organisme vient à être modifié.

Lorsque la demande adressée est incomplète, l'administration demande, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception postal, les renseignements complémentaires nécessaires à sa prise de position formelle.

Lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi, l'administration se prononce dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande, ou si la demande est incomplète, à compter de la réception des éléments demandés.

Seule une réponse expresse de l'administration peut engager cette dernière dans le cadre des dispositions de l'article L 80 B 1° du LPF.

8.2. La procédure de rescrit prévue à l'article L 80 C du LPF :

L'association qui souhaite obtenir l'avis de l'administration sur la possibilité de délivrer des reçus fiscaux de dons doit présenter une demande en ce sens, selon un modèle fixé par voie réglementaire (modèle ci-joint).

Elle peut l'obtenir sur le site impots.gouv.fr, par le chemin d'accès suivant : professionnels - accès spécialisés - associations - le rescrit fiscal : pour plus de sécurité juridique - les modèles

de demande de rescrit spécifique - Le rescrit mécénat - modèle de demande de rescrit mécénat.

L'administration doit répondre dans le délai de 6 mois suivant la date de réception de la demande, à partir du moment où cette demande est complète. Le défaut de réponse dans ce délai vaut accord tacite.

En conséquence, la demande doit être adressée, par pli recommandé avec demande d'avis de réception à la Direction départementale de l'administration fiscale du siège de l'organisme.

Définition de l'intérêt général pour l'application du régime du mécénat :

Une association est considérée comme présentant un intérêt général au sens fiscal, dès lors qu'elle remplit les conditions suivantes :

- sa gestion est désintéressée ;
- ses activités prépondérantes ne sont pas lucratives ;
- elle n'exerce pas ses activités au profit d'un cercle restreint de personnes.

Présenter un intérêt général constitue une condition indispensable pour bénéficier du régime du mécénat mais l'association doit également présenter l'un des caractères énoncés par les dispositions des articles 200 et 238 bis du Code général des impôts. Il s'agit des caractères suivants: 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.

9. La sectorisation :

Une association qui exerce une activité non lucrative prépondérante, mais qui réalise également des opérations lucratives qui ne peuvent bénéficier ni de la franchise des impôts commerciaux, ni d'une exonération spécifique, peut soustraire ses activités non lucratives de l'impôt sur les sociétés.

Elle doit isoler ses activités lucratives dans un secteur distinct d'activité.

En matière de contribution économique territoriale, la sectorisation des activités n'a aucune incidence puisque les activités non lucratives ne sont jamais taxables.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, la sectorisation peut être imposée par les textes réglementaires pour l'exercice des droits à déduction.

Conditions de la sectorisation :

Les activités lucratives doivent être dissociables par nature de l'activité non lucrative. Il doit 'agir de prestations différentes de celles de l'activité principale de l'organisme.

Création du secteur lucratif :

L'association doit affecter ses moyens d'exploitation aux deux secteurs lucratifs et non lucratifs (locaux, matériel, salariés...). Les moyens d'exploitation propres à chacun des secteurs doivent être spécifiquement affectés au secteur considéré.

Pour les éléments communs à l'ensemble des activités, il y a lieu de tenir compte de la proportion dans laquelle ces éléments concourent respectivement aux deux activités. La répartition est effectuée au prorata du temps d'utilisation pour l'activité lucrative.

L'association doit établir un bilan fiscal de départ au premier jour du premier exercice de sectorisation. Ce bilan d'entrée est porté à la connaissance de l'administration au moyen des tableaux annexes joints à la déclaration de résultats du premier exercice imposé.

Le bilan fiscal comprend tous les éléments d'actif et de passif affectés aux opérations lucratives. Ces éléments sont inscrits pour leur valeur réelle à la date d'établissement du bilan.

L'association doit, pour déterminer les résultats de chaque secteur, procéder à une exacte répartition de ses charges entre les deux secteurs, l'activité lucrative devant supporter toutes les charges qui lui incombent et seulement celles-ci.

Les charges communes aux deux secteurs doivent faire l'objet d'une ventilation, qui doit être cohérente avec celle qui a été retenue pour la contribution économique territoriale.

Les mêmes principes s'appliquent pour la répartition des produits. Sont par exemple imposables les dons affectés à la réalisation d'opérations lucratives ou les cotisations ayant pour contrepartie des services rendus aux adhérents.

Le résultat imposable du secteur lucratif est déterminé et soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

10. Les recours possibles face à une décision ? Quel(s) interlocuteur(s) peu(ven)t jouer le rôle de médiation ?

Afin de renforcer la garantie de qualité des réponses apportées, et, partant, la sécurité juridique qu'elles confèrent aux demandeurs, un second examen des prises de position formelle est prévu par les dispositions de l'article L 80 CB du Livre des procédures fiscales.

Ce recours est ouvert aux rescrits relatifs au régime fiscal applicable aux associations au regard des impôts commerciaux de droit commun (article L 80 B 1° du LPF) et aux rescrits portant sur l'application du régime du mécénat (article L 80 C du LPF).

L'association dispose d'un délai de deux mois à compter de la réception de la réponse de l'administration à sa demande initiale de rescrit pour adresser sa demande de second examen au service qui lui a répondu sans invoquer d'éléments nouveaux.

Ce second examen offre la garantie d'une seconde prise de position formelle de l'administration, si l'association estime que celle-ci n'a pas correctement apprécié sa situation de fait au regard de l'application d'un texte fiscal.

Cette seconde prise de position bénéficie des mêmes garanties et obéit aux mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, apportant au contribuable une position définitive de l'administration dans un délai très court.

En cas de saisine du collège de second examen, la demande doit préciser les points sur lesquels l'avis de la direction locale est contesté et ne comporter aucun élément nouveau. De même si un dirigeant de l'association souhaite être présent, son audition est limitée à l'explicitation des seuls motifs présentés dans la demande initiale de rescrit.

L'administration s'organise sous une forme collégiale pour rendre cette seconde prise de position.

Ce second examen apporte ainsi plusieurs garanties :

- un champ d'application étendu,
- un examen collégial,

- la possibilité pour les dirigeants de l'association ou leur représentant d'être entendu par le collège,
- des délais de réponse encadrés,
- une nouvelle prise de position formelle notifiée à l'association.

Composition du collège territorial

Le collège est composé de 6 membres :

- un administrateur général des finances publiques d'une direction dont le département est de la compétence géographique du collège. Il est le président du collège.
- un directeur de la direction de contrôle fiscal ou de la direction spécialisée des finances publiques en matière de contrôle fiscal dont l'un des départements de son ressort territorial est de la compétence géographique du collège. Il assure la présidence du collège en cas d'absence ou d'empêchement du président ou si ce dernier a eu à prendre position sur l'une des affaires soumises au collège ;
- un administrateur des finances publiques d'une direction dont le département est de la compétence géographique du collège ;
- trois administrateurs de finances publiques adjoints de directions dont le département est de la compétence géographique du collège.

Fonctionnement des collèges :

Le collège territorial désigne un rapporteur de la DGFIP qui ne prend pas part à la délibération.

Sauf en cas d'urgence motivée, ses membres sont convoqués par le président quinze jours au moins avant la date fixée pour la réunion du collège.

S'il apparaît que l'un des membres a eu à prendre position sur l'une des affaires soumises au collège, il ne prend pas part à la délibération du collège.

Le collège délibère valablement à condition qu'il y ait au moins trois membres présents.

Il est précisé que la réponse apportée par le collège territorial ne constitue juridiquement qu'un avis auquel l'association, si elle est en désaccord, n'est pas tenue de se conformer. L'administration, dans cette situation, reste bien entendu en droit de procéder à un contrôle fiscal, lequel ouvre à l'association toutes les garanties qui y sont attachées.

Par ailleurs, l'association peut déposer une réclamation auprès du médiateur des ministères de l'Economie et du Budget, dont l'adresse est la suivante :

Monsieur le Médiateur des ministères de l'Economie et du Budget

BP 60153

14010 CAEN CEDEX 1

et le courriel : secretariat.mediateur@finances.gouv.fr.

Elle peut également solliciter le défenseur des droits en se rendant sur le site internet <http://www.defenseurdesdroits.fr>.

Néanmoins, il est précisé que les instances de médiation n'ont aucun pouvoir hiérarchique vis-à-vis des agents du Ministère mais un pouvoir de recommandation.

11. Pourquoi un seul interlocuteur par département ?

L'administration a mis en place, dans chaque direction – départementale ou régionale - des Finances Publiques un « correspondant association » spécialement chargé de renseigner les associations sur leur situation fiscale. Le rôle de ce correspondant, technicien spécialisé dans l'analyse des problématiques spécifiques liées à la fiscalité des associations, consiste à répondre aux demandes de rescrit présentées par les associations, et ainsi de définir le régime fiscal qui leur est applicable au regard des impôts commerciaux de droit commun ou de rendre un avis sur la possibilité pour l'association de bénéficier du régime du mécénat.

Les avis du correspondant sont visés et signés par son supérieur hiérarchique après analyse conjointe du dossier.

En revanche, une fois l'avis rendu, et si l'association est considérée comme étant soumise aux impôts commerciaux, le service des impôts des entreprises du centre des finances publiques territorialement compétent en fonction de l'adresse du siège de l'association devient son interlocuteur en ce qui concerne ses obligations déclaratives et de paiement.

Annexe I : questionnaire Régime fiscal

Annexe II : questionnaire Mécénat