

## **Instruction du 15 septembre 1998**

### **IS. Dispositions diverses. Collectivités autres que les sociétés. Organismes sans but lucratif.**

(C.G.I., art. 206-5, 206-1°)

nor : ECO F 9810039J

[S.L.F. - Bureau B 2, C 1, C 2, D 1 ; D.G.I. - Bureau IV B 2]

---

#### **SOMMAIRE**

##### **Introduction**

##### **Chapitre premier : les critères d'appréciation de l'exonération**

##### **SECTION 1 : Caractère intéressé ou désintéressé de la gestion**

##### **Sous-Section 1 : L'association est gérée et administrée à titre bénévole**

A. Les dirigeants

B. Les salariés

##### **Sous-Section 2 : Prélèvement sur les ressources**

##### **Sous-Section 3 : Attribution de parts d'actif**

##### **SECTION 2: L'organisme concurrence une entreprise**

**Sous-section 1 :** En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté que si celui-ci fait concurrence à des organismes du secteur lucratif

**Sous-section 2 :** L'organisme concurrence une entreprise et ses conditions de gestion sont similaires

A. Le caractère d'utilité sociale de l'activité (" produit " et " public ")

I. Le Produit

II. Le Public visé

B. Affectation des excédents

C. Les conditions dans lesquelles le service est accessible au public concerné (" prix ")

D. Le caractère non commercial des méthodes utilisées (" publicite ")

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

**Chapitre deuxième : l'organisme entretient des relations privilégiées avec les entreprises**

**Chapitre troisième : mesures spécifiques d'exonération propres a chaque impôt**

**SECTION 1** : Taxe sur la valeur ajoutée

**SOUS-SECTION 1** : Le cas des organismes qui rendent à leurs membres des services sportifs, éducatifs, culturels et sociaux

A. Les services sont rendus à de véritables membres

B. L'organisme rend des services à caractère sportif, éducatif, culturel ou social

**Sous-Section 2**: Les manifestations de soutien ou de bienfaisance

**Sous-Section 3** : Exonérations particulières

**SECTION 2** : Dispositions applicables en matière d'impôt sur les sociétés

**Sous-Section 1** : Exonération " liée "

**Sous-Section 2** : Organismes exonérés à raison de leur activité

**SECTION 3** : Dispositions applicables en matière d'imposition forfaitaire annuelle

**SECTION 4** : Dispositions applicables en matière de taxe professionnelle

**Chapitre quatrième** : exercice d'activités lucratives et non lucratives : sectorisation et filialisation des activités lucratives

**SECTION 1** : Principe

**SECTION 2** : Modalités

**ANNEXE** : Cadre légal du régime fiscal des organismes sans but lucratif

---

**Introduction**

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

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

Ces organismes bénéficient en effet de larges exonérations fiscales ( cf.annexe).

Toutefois, si ces organismes exercent des activités lucratives, ceux-ci doivent être soumis aux impôts commerciaux afin de garantir le respect du principe d'égalité devant les charges publiques et d'éviter des distorsions de concurrence.

Compte tenu de l'évolution du secteur associatif et de la jurisprudence, les critères, désignés sous le vocable de " doctrine des oeuvres " précédemment utilisés pour caractériser le non assujettissement des associations aux impôts commerciaux de droit commun, sont abandonnés.

Cette instruction a pour objet d'exposer les **nouveaux critères** qu'il convient de prendre en compte pour apprécier si une association peut ne pas être soumise à ces impôts.

A cette fin, il convient de procéder à l'analyse suivante :

1- Examiner si la gestion de l'organisme est désintéressée (chapitre premier - section 1) ;

Si la gestion est intéressée, l'organisme est nécessairement soumis aux impôts commerciaux.

2- Si la gestion est désintéressée, examiner si l'organisme concurrence le secteur commercial (chapitre premier - section 2 - A) ;

S'il ne concurrence pas le secteur commercial et que sa gestion est désintéressée, l'organisme n'est pas imposable.

3- S'il concurrence le secteur commercial, examiner si l'organisme exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales (chapitre premier - section 2 - B). Pour cela, quatre éléments doivent être pris en compte, mais leur importance dans l'appréciation de la " commercialité " n'est pas la même. Ainsi, il convient d'étudier dans l'ordre décroissant : le " Produit " proposé par l'organisme, le " Public " qui est visé, les " Prix " qu'il pratique et la " Publicité " qu'il fait (règle des " 4 P ").

Ce n'est que s'il exerce son activité selon des méthodes similaires à celles des entreprises commerciales, que l'organisme sera soumis aux impôts commerciaux de droit commun.

Les points 1 à 3 doivent être examinés successivement ( cf.schéma)

Attention, les associations qui exercent leur activité au profit d'entreprises sont, dans tous les cas, imposables aux impôts commerciaux (chapitre deuxième).

Cette instruction commente également les exonérations spécifiques à certains organismes non lucratifs (chapitre troisième) et expose les règles applicables aux organismes qui exercent à la fois des activités lucratives et non lucratives directement ou par l'intermédiaire d'une filiale (chapitre quatrième).

Le cadre légal du régime fiscal des organismes non lucratifs est présenté en annexe à la présente instruction.

---

## Chapitre premier : les critères d'appréciation de l'exonération

Compte tenu de l'évolution du secteur associatif et de la jurisprudence, les critères, désignés sous le vocable de " doctrine des oeuvres " précédemment utilisés pour caractériser la non application des impôts commerciaux de droit commun aux associations, **sont abandonnés**.

Les dispositions de l'instruction du 27 mai 1977 publiée au bulletin officiel des impôts 4 H-2-77 sont donc rapportées.

Une association à but non lucratif n'est pas soumise aux impôts commerciaux, sauf lorsque l'administration établit que :

1- sa gestion est intéressée (chapitre premier - section 1) ;

2- ou si la gestion est désintéressée, que l'organisme concurrence le secteur commercial (chapitre premier - section 2 - A) ;

S'il ne concurrence pas le secteur commercial et que sa gestion est désintéressée, l'organisme n'est pas imposable.

3- s'il concurrence le secteur commercial, l'organisme exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales (chapitre premier - section 2 - B). Pour cela, quatre éléments doivent être pris en compte, mais leur importance dans l'appréciation de la " commercialité " n'est pas la même. Ainsi, il convient d'étudier dans l'ordre décroissant : le " produit " proposé par l'organisme, le " public " qui est visé, les " prix " qu'il pratique et la " publicité " qu'il fait (règle des " 4 P ").

L'analyse ci-dessus décrite (points 1 à 3) est commune aux trois impôts : impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée. Ainsi, une association qui n'est pas soumise à l'impôt sur les sociétés de droit commun et à la taxe professionnelle du fait de sa non lucrativité n'est pas soumise non plus à la taxe sur la valeur ajoutée.

Ces critères ne s'appliquent pas au cas des associations qui exercent leur activité au profit d'entreprises qui sont, dans tous les cas, imposables aux impôts commerciaux (cf. chapitre deuxième).

**Le schéma suivant illustre la démarche à suivre :**

## **SECTION 1 : Caractère intéressé ou désintéressé de la gestion**

Pour ne pas être soumis aux impôts commerciaux, les organismes sans but lucratif doivent avoir une gestion désintéressée.

La définition du caractère désintéressé de la gestion à but non lucratif est codifiée à l'article 261-7-1°-d) du code général des impôts.

l'organisme est géré et administré 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 ;

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

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.

Pour l'appréciation de ces diverses conditions, il convient d'examiner les points suivants.

### ***Sous-Section 1 L'association est gérée et administrée à titre bénévole***

La gestion d'un organisme est désintéressée si l'activité de ses dirigeants est exercée à titre bénévole (1) . Toutefois, une rémunération peut être admise dans certaines limites.

Ceci n'interdit pas à l'organisme de recourir à une **main d'oeuvre salariée**. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

#### **A. Les dirigeants**

##### ***I. La notion de dirigeant***

**Constituent des dirigeants :**

les membres du conseil d'administration ou de l'organe délibérant qui en tient lieu, quelle qu'en soit la dénomination, ainsi que, pour les fondations, les fondateurs de l'organisme ;

- les personnes qui assument en fait(2) la direction effective d'un organisme.

##### ***II. Rémunération ou avantages des dirigeants***

###### ***1. Rémunération reçue de l'organisme***

Il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'association ne soit pas remis en cause, si la rémunération brute mensuelle totale versée aux dirigeants de droit ou de fait **n'excède pas les trois quarts du SMIC**.

La rémunération totale des dirigeants de plusieurs associations liées entre elles ne doit pas excéder ce seuil.

Par rémunération, il convient d'entendre le versement de sommes d'argent ou l'octroi de tout autre **avantage consenti par l'organisme ou l'une de ses filiales**. Sont notamment visés les salaires, honoraires, avantages en nature et autres cadeaux, de même que tout remboursement de frais dont il ne peut être justifié qu'ils ont été utilisés conformément à leur objet(3) .

Dans le seuil, ne doivent pas être pris en compte les remboursements au franc le franc des frais engagés dans le cadre de l'action de l'organisme.

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

## ***2. Autres avantages***

La gestion d'un organisme n'est pas désintéressée si celui-ci a pour but exclusif ou principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'une entreprise du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'organisme aurait, directement ou indirectement, des intérêts.

Ainsi, la jurisprudence a remis en cause le caractère désintéressé de la gestion d'une association dont le dirigeant était également celui d'une société qui exécutait des prestations de services au profit de cette association [CE - " AFACE " - 6 mars 1992 - Requête 100445].

De même, la jurisprudence a considéré qu'une association qui mettait en contact ses adhérents avec une agence matrimoniale exploitée par la dirigeante de l'association, dont le siège, la direction de fait et certaines données comptables étaient communs, ne pouvait être considérée comme ayant une activité non lucrative, l'activité de l'association étant le prolongement de celle de l'agence.

Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme est remis en cause quand l'organisme opère des versements au profit des ayants droit du dirigeant de droit ou de fait ou de toute autre personne ayant avec ces personnes une communauté d'intérêt. Il en est ainsi également quand l'organisme octroie des avantages (emplois...) à ces mêmes personnes en raison des liens existant entre le(s) dirigeant(s) et la ou les personnes visées. Toutefois, le fait qu'un parent du dirigeant soit salarié de l'organisme ne suffit pas à lui seul pour contester la gestion désintéressée de celui-ci, dès lors que la rémunération est conforme aux usages du secteur et qu'elle est justifiée compte tenu du travail fourni.

## **B. Les salariés**

L'emploi de salariés par une association correspond à une méthode de gestion usuelle. Une association peut donc recourir à une main d'oeuvre salariée sans que cela ne remette en cause le caractère désintéressé de sa gestion.

Cependant, si le montant des salaires alloués ne correspond pas à un travail effectif ou est excessif eu égard à l'importance des services rendus, compte tenu des usages professionnels, le caractère désintéressé de la gestion ne peut pas être admis.

## **Les salariés peuvent être membres de l'organisme employeur à titre personnel.**

Tel est notamment le cas lorsqu'une réglementation, externe à l'organisme, exige l'adhésion personnelle de certains salariés : il en est ainsi des entraîneurs de clubs sportifs affiliés à une fédération nationale qui doivent être titulaires d'une licence au sein du club où ils exercent leur activité salariée.

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

Enfin, il est admis que le conseil d'administration, ou l'organe collégial qui en tient lieu, comprenne des salariés, dès lors qu'ils ne représentent pas plus du quart(4) des membres du conseil d'administration et qu'ils y figurent en qualité de représentants élus des salariés dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel. Ils ne sauraient, néanmoins, exercer, dans ce cadre, un rôle prépondérant au sein de ce conseil ou de cet organe dirigeant ; en particulier, ils ne doivent pas siéger au bureau (composé généralement du président, du trésorier et du secrétaire).

Enfin, la présence, à titre de simple observateur, d'un salarié au conseil d'administration est admise.

### ***Sous-Section 2 : Prélèvement sur les ressources***

Un organisme, qui procède à des distributions directes ou indirectes de ses ressources ne s'inscrivant pas dans la logique de son objet statutaire, revêt un caractère lucratif.

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

Par ailleurs, le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en considération d'un résultat physique (nombre de contrats conclus ou d'articles vendus), une modulation déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'organisme ou d'un solde comptable affecte le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et constitue l'indice d'une démarche commerciale. En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressée.

### ***Sous-Section 3 : Attribution de parts d'actif***

Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme n'est pas remis en cause lorsqu'en cas de dissolution son patrimoine est dévolu à un autre organisme ayant un but effectivement non lucratif.

Il en serait autrement si toute autre personne morale ou toute personne physique était déclarée attributaire d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports stipulé lors de la réalisation desdits apports.

La gestion désintéressée d'un organisme est une condition nécessaire de la non lucrativité au sens fiscal, elle n'est cependant pas suffisante.

## **SECTION 2 : L'organisme concurrence une entreprise**

***Sous-Section 1 : En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté que si celui-ci fait concurrence à des organismes du secteur lucratif.***

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

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

Ainsi, les activités de tourisme s'adressant aux enfants ne présentent pas un caractère identique à celles qui s'adressent aux étudiants ou aux familles. De même, des compétitions de sports différents ne sont pas des spectacles comparables. Il n'y a pas non plus concurrence entre un organisme qui organise des spectacles de variétés musicaux et un théâtre. Enfin, un organisme, lucratif ou non, dont l'activité consiste en l'enseignement d'une discipline sportive ne fait a priori pas de concurrence à un autre organisme qui se borne à donner en location le matériel nécessaire à l'exercice de ce sport.

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

***Sous-Section 2 : L'organisme concurrence une entreprise et ses conditions de gestion sont similaires***

Le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où il existe aussi des entreprises commerciales ne conduit pas ipso facto à le soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, ainsi que les conditions dans lesquelles le service est accessible, enfin les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité.

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

Mais ces critères n'ont pas tous la même importance. L'énumération qui précède les classe en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder. Par exemple, le critère de publicité ne peut à lui seul permettre de conclure à la lucrativité d'un organisme. A l'inverse, une attention toute particulière doit être attachée aux critères de l'utilité sociale (" Produit " et " Public ") et de l'affectation des excédents.

### **A. Le caractère d'utilité sociale de l'activité (" produit " et " public ")**

#### ***I. Le " Produit "***

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



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

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

## ***II. Le " Public " visé***

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

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

### **B. Affectation des excédents**

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

### **C. Les conditions dans lesquelles le service est accessible au public concerné (" prix ")**

Il convient d'évaluer 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'association pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients.**

Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'organisme se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique(6) ; ceci suppose que l'organisme soit soumis à une tarification qui lui est propre.

### **D. Le caractère non commercial des méthodes utilisées (" publicité ")**

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

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

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

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

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

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

#### **E. Le Cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants.**

Certains organismes ont pour objet d'aider des personnes défavorisées en leur permettant d'exercer une activité professionnelle et en commercialisant sur le marché leurs produits ou leurs prestations. Dans ce cas, 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<sup>(7)</sup> en raison des charges particulières<sup>(8)</sup> 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 (cf. n°s 2 et svts).

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

Peuvent notamment bénéficier de cette mesure les centres d'aides par le travail (CAT) et les ateliers protégés. En effet, la réalisation de la même activité, dans les mêmes conditions, ne pourrait pas être rentable si elle était soumise aux conditions normales du marché en raison des surcoûts occasionnés par l'emploi de personnes handicapées. En l'occurrence, le service

rendu n'est pas tant destiné aux clients du CAT ou de l'atelier protégé qu'aux personnes mêmes qui y sont employées.

## **Chapitre deuxième : L'organisme entretient des relations privilégiées avec les entreprises**

Un organisme sans but lucratif peut détenir des titres d'une ou plusieurs sociétés en conservant son caractère non lucratif (cf. chapitre quatrième).

En revanche, l'organisme est dans tous les cas soumis à l'impôt sur les sociétés, à la taxe professionnelle et à la taxe sur la valeur ajoutée s'il entretient des relations privilégiées avec les organismes du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel.

La jurisprudence du Conseil d'État fournit plusieurs exemples.

Cette jurisprudence considère qu'une association, même si elle ne poursuit pas la réalisation de bénéfices et ne procure aucun avantage personnel à ses dirigeants, intervient dans un but lucratif dès lors qu'elle a pour objet de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation [CE - 20 juillet 1990 - " Association pour l'action sociale " - Requête 84846 - CE - 6 novembre 1995 - "Service médical industriel de la Mayenne " - Requête 153024 - " Association patronale des services médicaux du travail " - Requête 153220 et " Centre interservices de santé et de médecine du travail en entreprise " - Requête 147388].

Est lucratif un organisme qui permet aux professionnels de réaliser une économie de dépenses, un surcroît de recettes, ou de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement, quand bien même cet organisme ne rechercherait pas de profits pour lui-même.

La jurisprudence a ainsi considéré qu'exerçait une activité lucrative une association constituée entre plusieurs entreprises pour coordonner leurs moyens d'information, d'études et de recherche, l'objet essentiel de cette association étant de permettre à ses membres de réaliser une économie de charges et de leur procurer divers avantages de nature à accroître leurs profits.

Est également lucrative l'activité d'un **syndicat professionnel** qui organise des journées d'information constituant une forme de publicité collective et prolongeant l'activité économique des adhérents de ce syndicat, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'organisation de ces journées soit encouragée par les pouvoirs publics, que cette activité ne donne pas lieu à perception de cotisations spéciales, et qu'il n'y ait aucune publicité de marque précise, ni aucune prise de commande [CE - " Syndicat des pâtes alimentaires " - 27 novembre 1987 - Requêtes 47042 et 47043 ].

Dans le même esprit, il a été jugé qu'une **association de gestion agréée**, dont le régime juridique est défini par l'article 64 de la loi de finances pour 1977, qui a pour objet de " développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales par les membres des professions libérales " et qui rend à ses adhérents, en contrepartie d'une cotisation annuelle, des services administratifs (tenue de documents comptables, demande de renseignements,...) et fiscaux (souscriptions de déclarations,...), a une activité de nature lucrative et est par suite soumise à la TVA, à l'impôt

sur les sociétés et à la taxe professionnelle [CE - " Association de gestion agréée des professionnels de santé " - 20 mai 1987 - requêtes 57562 et 58414 ].

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

## **Chapitre troisième : mesures d'exonération propres à chaque impôt**

Un certain nombre de dispositions légales permettent à des organismes réputés sans but lucratif, mais qui ne satisfont pas à certains des critères de non lucrativité exposés au chapitre premier, de bénéficier en tout état de cause d'exonérations de taxe sur la valeur ajoutée ( Section1), d'impôt sur les sociétés (Section 2), d'imposition forfaitaire annuelle (Section 3) ou bien encore de taxe professionnelle (Section 4).

### **SECTION 1 : Taxe sur la valeur ajoutée**

#### ***Sous-Section 1 : Le cas des organismes qui rendent à leurs membres des services sportifs, éducatifs, culturels ou sociaux.***

Si ces organismes rendent des services à des tiers, il convient d'utiliser les critères exposés au chapitre premier pour apprécier si ces services sont exonérés.

En revanche, ces organismes, si leur gestion est désintéressée, sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée pour les services qu'ils rendent à leurs membres dès lors que les conditions suivantes sont remplies (article 261-7-1°-a) du C.G.I.).

#### **A. Les services sont rendus à de véritables membres.**

Sont ainsi considérés comme membres d'un organisme les personnes :

1- qui ont adhéré à l'association, sont personnellement titulaires du droit de participer aux assemblées générales et sont éligibles au conseil d'administration.

En ce qui concerne les mineurs, seule la condition d'adhésion à l'association est exigée. Les droits attachés à la qualité de membre du mineur peuvent être exercés par son représentant légal.

Les ayants droit des membres (conjoint par exemple) constituent des tiers vis-à-vis de l'association dès lors qu'ils n'en sont pas membres à titre personnel.

Les associations doivent établir que les membres sont mis en mesure d'exercer effectivement leurs prérogatives et notamment sont convoqués individuellement aux assemblées générales (pour les membres mineurs, cette exigence peut concerner le représentant légal).

**Les personnes morales qui adhèrent à une association ne sont pas considérées comme des membres**, pour l'application des exonérations fiscales, parce qu'elles ne sont pas les bénéficiaires directes des prestations qui sont, en réalité, rendues à leur personnel. Bien entendu, le personnel employé par ces personnes morales n'étant pas lui même membre de

l'association, les prestations qui lui sont rendues ne peuvent pas bénéficier de cette exonération.

En revanche, les associations fédérées par des unions d'associations (ex. : fédération) sont considérées ainsi que leurs membres comme des membres de l'union.

2- et qui ont souscrit une adhésion présentant réellement un caractère de permanence.

Cette condition n'est pas remplie dans le cas de personnes qui adhèrent à l'association, ou acquittent une cotisation, pour une durée a priori limitée et inférieure à l'année.

Ainsi, les personnes qui " adhèrent " ou " cotisent " à l'organisme pour une journée, une semaine, etc., pour pouvoir bénéficier des services offerts par l'organisme, ne constituent pas des membres pour la détermination du régime fiscal applicable. Il en va de même des personnes qui, ne devant bénéficier que de façon occasionnelle des services de l'association, acquittent de ce fait une cotisation minorée.

### **B. L'organisme rend des services à caractère sportif, éducatif, culturel ou social**

Sont concernés les seuls services à caractère :

sportif : enseignement de la discipline sportive, mise à disposition des installations et de matériels ou équipements nécessaires à l'exercice du sport ;

éducatif ou culturel, tels que l'organisation de conférences, de concerts, de séances de théâtre ou de cinéma, de location de disques, de livres, etc. ;

social, tel que le soutien à des enfants malades et à leurs parents.

Sont expressément exclues de l'exonération les opérations d'hébergement et de restauration, de même que l'exploitation de bars et buvettes.

En revanche, les ventes accessoires (fanions, brochures, épinglettes, articles de sport, ...) consenties aux membres dans la limite de 10 % des recettes totales bénéficient de l'exonération.

Enfin, pour pouvoir bénéficier de ces exonérations, l'organisme ne doit pas avoir recours à des pratiques commerciales.

Cette condition doit être appréciée avec rigueur. Ainsi, l'organisme ne doit pas procéder à une publicité de type commercial à destination de personnes non membres pour faire connaître ses activités.

Attention : les associations qui rendent des services à leurs membres (associations dites " fermées ") et qui exercent à titre principal ou accessoire une activité d'hébergement ou/et de restauration sont, au regard des dispositions de l'article 261-7-1°-a) du code général des impôts, imposables à la taxe sur la valeur ajoutée (et aux autres impôts commerciaux de droit commun) pour cette activité.

Mais cette activité de restauration et d'hébergement peut être exonérée des impôts commerciaux de droit commun si les conditions de l'exonération prévue à l'article 261-7-1°-b du même code et exposées aux chapitres 1 et 2 ci-dessus sont remplies.

### ***Sous-Section 2 : Les manifestations de soutien ou de bienfaisance***

L'article 261-7-1°-c) du code général des impôts exonère de taxe sur la valeur ajoutée les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, à leur profit exclusif, par les organismes désignés aux a) et au b) du même article, ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises.

Les rémunérations versées au personnel recruté à l'occasion et pour la durée des manifestations de bienfaisance ou de soutien qui sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en vertu de l'article 261-7-1°-c) du code général des impôts, sont exonérées de taxe sur les salaires en application de l'article 231 bis L du même code (Cf. Documentation administrative 5-L-1322 § 17 à 26).

### ***Sous-Section 3 : Exonérations particulières***

Les ventes portant sur les articles fabriqués par des groupements d'aveugles ou de travailleurs handicapés, agréés dans les conditions prévues par la loi n° 72-616 du 5 juillet 1972, ainsi que les réparations effectuées par ces groupements, sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 261-7-1° du code général des impôts. Ces groupements peuvent toutefois, sur leur demande, renoncer à l'exonération dans les conditions et selon les modalités prévues par les articles 195 B à 195 D de l'annexe II au code général des impôts.

Les associations intermédiaires et les associations agréées de services aux personnes sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée en application de l'article 261-7-1° bis et 1° ter du code général des impôts.

Les ventes de publications périodiques, autres que celles mentionnées à l'article 298 septies du code général des impôts, éditées par les organismes sans but lucratif sont exonérées de taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions prévues à l'article 298 duodecies du même code.

Attention, les associations peuvent comme les entreprises bénéficier de la franchise de taxe sur la valeur ajoutée prévue par les articles 293 B et suivants du code général des impôts.

## **SECTION 2 : Dispositions applicables en matière d'impôt sur les sociétés**

En matière d'impôt sur les sociétés, les organismes peuvent être exonérés au titre de certaines opérations qu'ils réalisent (SOUS-SECTION 1) ou encore en raison même de leur activité (SOUS-SECTION 2).

### ***Sous-Section 1 : Exonération " liée "***

L'article 207-1-5° bis du code général des impôts dispose que les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée aux termes de l'article 261-7-1° du même code sont également exonérées d'impôt sur les sociétés.

Cette exonération bénéficie aux organismes sans but lucratif, dont la gestion est désintéressée, dont l'activité ne constitue pas un prolongement de l'activité économique des membres et qui réalisent des opérations, placées dans le champ d'application de l'article 206-1 du code précité.

Cette exonération s'applique :

aux associations qui rendent des services sportifs, éducatifs ou culturels à leurs membres, pour les opérations exonérées de taxe sur la valeur ajoutée ;

aux six manifestations de soutien ou de bienfaisance visées à l'article 261-7-1°-c) du code général des impôts.

Bien que l'organisme soit exonéré de l'impôt sur les sociétés prévu à l'article 206-1 du code général des impôts, il demeure redevable de l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206-5 du même code (cf. annexe). Il en irait autrement si les revenus mentionnés à cet article ne pouvaient être dissociés de l'activité lucrative ainsi exonérée (cf. Documentation administrative 4-H-1372 § 4).

### ***Sous-Section 2 : Organismes exonérés à raison de leur activité***

Un certain nombre d'organismes sont exonérés d'impôt sur les sociétés à raison de leur activité.

Il s'agit, d'une part, des associations qui organisent, avec le concours des communes ou des départements, des foires, des expositions, des réunions sportives et autres manifestations publiques correspondant à l'objet défini dans leurs statuts et présentant, du point de vue économique, un intérêt certain pour la commune ou la région, qui bénéficient de l'exonération prévue à l'article 207-1-5° du code général des impôts (cf. Documentation administrative 4-H-1371).

Sont également exonérées les associations de mutilés de guerre et d'anciens combattants émettant des participations à la Loterie Nationale, qui bénéficient de l'exonération visée à l'article 208-4 du code précité (cf. Documentation administrative 4-H-1373).

Il en va de même, en application de l'article 208-5 du même code, des organismes de jardins familiaux qui ont pour but de grouper les exploitants de jardins familiaux pour favoriser cette exploitation et en favoriser le développement (cf. Documentation administrative 4-H-1374).

L'ensemble de ces organismes demeurent toutefois assujettis à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévu à l'article 206-5 du code général des impôts.

Les associations intermédiaires et les associations agréées de services aux personnes relèvent expressément, par application de l'article 206-5 bis du code général des impôts, des dispositions prévues à l'article 206-5 du même code (cf. Documentation administrative 4-H-1161 § 62 à 73).

### **SECTION 3 : Dispositions applicables en matière d'imposition forfaitaire annuelle**

Bénéficient de l'exonération d'imposition forfaitaire annuelle, les associations dont l'activité consiste à animer la vie sociale au profit de la population d'une ou plusieurs communes

voisines, en application des dispositions prévues au premier alinéa de l'article 223 octies du code général des impôts (cf. Documentation administrative 4-L-6124 § 7 à 9). Tel est notamment le cas des associations à objet culturel (théâtres, orchestres, ...).

Sont exonérés également d'imposition forfaitaire annuelle en application du deuxième alinéa de l'article 223 octies du code précité, les groupements d'employeurs(9) de même que les centres de gestion et les associations de gestion agréés (cf. Documentation administrative 4-L-6124 § 10).

#### **SECTION 4 : Dispositions applicables en matière de taxe professionnelle**

Sont exonérées de taxe professionnelle les associations de mutilés de guerre et d'anciens combattants qui émettent des participations à la Loterie Nationale (conformément aux dispositions de l'article 1462-2° du code général des impôts - cf. Documentation administrative 6-E-136 § 11).

Sont exonérés de même, par application de l'article 1461-5° du même code, les organismes de jardins familiaux, définis à l'article L 561-2 du code rural, qui ont pour but de grouper les exploitants de jardins familiaux pour faciliter l'exploitation et le développement de ces derniers. L'exonération s'applique lorsque leur activité, considérée dans son ensemble, s'exerce dans des conditions telles qu'elle peut être tenue pour désintéressée (cf. Documentation administrative 6-E-136 § 9).

Bénéficient également d'une exonération de taxe professionnelle certains établissements privés d'enseignement constitués notamment sous forme associative (cf. Documentation administrative 6-E-1331 § 2 et svts).

##### ***Tel est le cas :***

des établissements scolaires privés du premier degré qui dispensent un enseignement conforme aux programmes officiels de l'enseignement primaire, conformément aux dispositions de l'article 1460-3° du CGI (sont ainsi exonérés les établissements qui ont passé un contrat avec l'État) ;

des établissements privés d'enseignement du second degré, lorsqu'ils ont passé un contrat avec l'État en application de la loi 59 1557 du 31-12-1959 modifiée, conformément aux dispositions de l'article 1460-1° du CGI ;

des établissements privés d'enseignement supérieur lorsqu'ils ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique ou ont passé une convention avec l'État ayant pour objet d'étendre à ces établissements les modalités de contrôle des connaissances prévues pour l'enseignement supérieur public (art. 1460-1° du CGI).

Enfin, en application de l'article 1464 A du code général des impôts, les collectivités locales et leurs groupements peuvent, sur délibération, exonérer de taxe professionnelle, dans la limite de 50 %, les entreprises de spectacles vivants constituées notamment sous la forme d'association, relevant des catégories ci-après : les théâtres nationaux, les autres théâtres fixes, les tournées théâtrales et les théâtres démontables exclusivement consacrés à des spectacles d'art dramatique, lyrique ou chorégraphique, les concerts symphoniques et autres, les orchestres divers et les chorales, les théâtres de marionnettes, les cabarets artistiques, les



cafés-concerts, les musics-halls et cirques à l'exclusion des établissements où il est d'usage de consommer pendant les séances.

L'exonération ne bénéficie pas aux entreprises donnant des représentations visées au 2° de l'article 279 bis du code général des impôts.

## **Chapitre quatrième : exercice d'activités lucratives et non lucratives : sectorisation et filialisation des activités lucratives**

### **SECTION 1 : Principe**

Un organisme, dont l'activité principale est non lucrative, **peut réaliser des opérations de nature lucrative**. Ce peut être notamment le cas quand l'organisme estime nécessaire à l'exercice de son activité non lucrative le développement d'une activité à caractère commercial.

Dans cette hypothèse, le caractère non lucratif d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative par leur nature.

Il est en outre nécessaire que l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante. La partie lucrative ne doit pas en effet orienter l'ensemble de l'activité de l'organisme.

En matière d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle, l'absence de remise en cause du caractère non lucratif de l'activité principale de l'organisme suppose, toutefois, également que les opérations lucratives soient réalisées dans le cadre d'un secteur d'activité distinct ou d'une filiale(10) . En matière de taxe sur la valeur ajoutée, une sectorisation est en tout état de cause prévue par les dispositions réglementaires (cf. n° 75).

Dans ce cas, l'imposition est limitée aux seules opérations du secteur lucratif.

Cependant, le caractère non lucratif sera remis en cause si, au fil du temps, les conditions d'exercice des activités se modifient pour comporter des liens de nature à établir leur lucrativité globale, ou si l'activité non lucrative de l'organisme perd son caractère prépondérant ou autonome.

### **SECTION 2 : Modalités**

En matière d'impôt sur les sociétés, chaque organisme pourra donc scinder ses activités entre un secteur **non lucratif et un secteur lucratif** (sur la simultanéité des deux régimes d'imposition cf. Documentation administrative 4-H-6123) **ou filialiser son activité lucrative dans une structure commerciale**.

Il lui appartiendra de procéder à une exacte répartition de ses charges entre la structure ou l'entité fiscalisée et la structure non fiscalisée. En effet, chaque activité doit assumer toutes les charges qui lui incombent, et seulement celles-ci. La sectorisation, ou la filialisation, ne pourrait avoir pour conséquence d'entraîner des transferts de charges au détriment de l'activité assujettie aux impôts commerciaux, dégageant de ce fait des bénéfices dans les seules structures non fiscalisées.

Dès lors que l'association se borne à percevoir les dividendes de sa filiale sans prendre aucune part à la gestion de la société, son caractère non lucratif n'est pas remis en cause du seul fait de la participation qu'elle a prise dans la société.

En matière d'imposition forfaitaire annuelle, seul le chiffre d'affaires du secteur lucratif est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

En matière de taxe professionnelle, les organismes qui auront opéré une sectorisation de leur activité, seront assujettis à cette taxe sur la seule partie lucrative. Seuls les moyens d'exploitation affectés à cette dernière devront être compris dans ses bases d'imposition. La répartition des éléments d'imposition communs à l'activité imposable et à l'activité non imposable devra s'effectuer conformément aux dispositions prévues par la Documentation administrative 6 E - 2211 n°s 27 et 28 et 6 E- 231 n°9.

Ainsi, lorsque les deux activités sont exercées dans des locaux et avec du personnel distincts, la taxe professionnelle ne porte que sur les locaux où est exercée l'activité imposable et sur le matériel et le personnel qui s'y rattachent. De la même façon, lorsque les deux activités sont exercées dans les mêmes locaux ou/et avec un matériel et des salariés communs, il convient alors de ne retenir que la fraction de la valeur locative des terrains, bâtiments ou matériels, calculée au prorata du temps d'utilisation pour l'activité taxable. L'organisme doit alors estimer sous sa propre responsabilité dans quelle proportion le local ou le matériel est affecté à l'activité imposable. Pour les salaires, cette fraction doit être calculée au prorata du temps de travail consacré à l'activité imposable.

L'attention est toutefois appelée sur le fait que cette répartition doit être cohérente avec celle retenue en matière d'imposition sur les sociétés.

En matière de taxe sur la valeur ajoutée, même lorsqu'elles ne remettent pas en cause le caractère non lucratif de l'organisme, les opérations lucratives, réalisées par un organisme mentionné au a) ou b) de l'article 261-7-1° du CGI, sont imposées à la taxe dans les conditions de droit commun. La sectorisation retenue pour l'application de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle est sans incidence sur les règles relatives à la constitution de secteurs distincts dont l'application est par ailleurs exigée pour l'exercice des droits à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée.

La création de secteurs distincts est, en effet, régie par les dispositions de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts. Cette création peut également résulter de dispositions spécifiques (notamment l'article 242 B de la même annexe).

**Le Directeur Général des Impôts**

**Jean-Pascal BEAUFRET**

**Le Directeur,  
Chef du Service de la législation fiscale**

**Hervé le floch-louboutin**