

■ En principe, une association n'est pas soumise aux impôts commerciaux.

■ Toutefois, en fonction de ses missions et de ses activités, elle peut être soumise au paiement de ces impôts.

RÉGLEMENTATION

VADE-MECUM EN DROIT FISCAL DES ASSOCIATIONS

Bénéfices, rescrit, impôts commerciaux ou encore mécénat : nombre de sujets intéressant la fiscalité des associations méritent d'être éclairés.



AUTEUR Pierre Fadeuilhe
TITRE Avocat à la Cour,
maître de conférences à l'INP de Toulouse

Par principe, une association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901 est non lucrative. À ce titre, elle n'est soumise à aucune imposition. Elle n'est ni assujettie à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), ni à l'impôt sur les sociétés (IS), ni à la contribution économique territoriale (CET). Toutefois, si l'association développe une activité commerciale, elle peut être soumise au paiement de ces impôts. À ces difficultés d'interprétation s'ajoutent un certain nombre d'idées reçues et de stéréotypes qui perdurent.

DISPOSITIONS GÉNÉRALES

Une association ne peut pas faire de bénéfices.

Faux. Pour l'administration fiscale, lorsqu'une association dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, cela doit être perçu

comme le reflet « d'une gestion saine et prudente »¹. Cette position a été confirmée par la jurisprudence. Il a en effet été jugé que le fait qu'une association cherche à générer systématiquement des excédents qu'elle affecte par la suite à l'exécution de ses prestations n'est pas de nature à la considérer comme étant à but lucratif². En revanche, l'association ne doit pas accumuler les bénéfices dans le seul but de les placer. De même, une utilisation manifestement abusive des excédents (rémunération de nombreux dirigeants, engagement de dépenses somptuaires par l'organisme au profit de ses membres, etc.) doit conduire à considérer que l'organisme, de par ses modalités de gestion, n'est pas non lucratif³.

L'absence de partage de bénéfices est une clause obligatoire des statuts d'une association.

Faux. Le but d'une association doit être autre que le partage de bénéfices, en application de la loi du 1^{er} juillet 1901, sous peine de requalification en société de fait. Cet enrichissement est prohibé, que ce soit durant la vie de l'association ou à l'occasion de sa dissolution. S'agissant d'une obligation légale, il n'est

nul besoin en théorie de l'indiquer dans les statuts. On remarquera toutefois qu'à l'occasion de rescrits fiscaux, l'administration fiscale estime qu'une association qui ne prévoit aucune disposition relative à la dévolution d'un éventuel actif net en cas de dissolution ou de liquidation, et notamment que les membres de l'association et leurs ayants droit ne doivent pas être déclarés tributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports, n'apporte pas la preuve du caractère désintéressé de sa gestion, présumant ainsi la soumission de ses activités lucratives aux impôts commerciaux.

Toutes les associations sont exonérées du versement de la taxe d'apprentissage.

Faux. La taxe d'apprentissage n'est due que par les associations qui sont passibles de l'IS au taux de droit commun et qui emploient des

1. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 630 ; v. égal. dossier « Excédents – Le bénéfice du doute », JA 2018, n° 580, p. 17.

2. CJCE 21 mars 2002, aff. C-174/00 ; CE 21 nov. 2007, n° 291375.

3. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 630.

salariés. L'article 1599 *ter* A du code général des impôts (CGI) prévoit toutefois des cas d'exonération. Sont notamment concernés les associations soumises uniquement à l'IS au taux réduit sur leurs revenus patrimoniaux, les associations ayant pour objet exclusif les enseignements maternel, primaire, secondaire, supérieur, technique agricole, industriel et commercial, technologique, ou encore les groupements d'employeurs composés exclusivement d'agriculteurs. En revanche, depuis le 1^{er} janvier 2022⁴, les groupements d'employeurs non agricoles ne peuvent plus bénéficier de l'exonération de la taxe d'apprentissage à proportion des rémunérations versées à des personnels mis à disposition de leurs adhérents eux-mêmes non assujettis ou exonérés.

La réponse obtenue par une association dans le cadre d'un rescrit fiscal relatif à sa propre situation a une portée générale et s'impose à toutes les associations qui présentent les mêmes caractéristiques.

Faux. Lorsqu'une association souhaite obtenir un avis de l'administration sur sa situation fiscale⁵, la réponse qui lui est apportée a une portée relative. Elle est, tout d'abord, subordonnée à trois conditions : tous les éléments nécessaires à son traitement doivent avoir été fournis ; la situation de l'association ne doit pas avoir changé depuis la prise de position de l'administration ; l'association a respecté la solution qui lui a été préconisée. Ensuite, la garantie qu'elle offre contre les changements de position de l'administration fiscale et contre les changements de doctrine ne concerne que l'association qui en a fait la demande. La réponse à un rescrit fiscal n'est donc pas mécaniquement transférable, sauf dans l'hypothèse où l'administration fiscale fait le choix de la publier au *Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts* (BOFiP-Impôts).

La réponse obtenue par une association dans le cadre d'un rescrit fiscal ne peut faire l'objet de recours.

Faux. Une association est en capacité de contester le sens ou la portée de la réponse de l'administration fiscale qui fait suite à une demande de rescrit fiscal. Pour ce faire, elle dispose d'un délai de deux mois pour solliciter un second examen de sa demande initiale dans les conditions prévues à l'article L. 80 CB du livre des procédures fiscales. À cette occasion, l'association a la possibilité d'être entendue par le collège des six membres qui va rendre la décision.

4. L. n° 2020-1721 du 29 déc. 2020, JO du 30, art. 159.

5. Dossier « Rescrits fiscaux – Ça passe ou ça casse ! », JA 2021, n° 634, p. 17.

6. L. du 1^{er} juill. 1901, art. 11.

7. L. du 9 déc. 1905, art. 19-2.

8. L. du 1^{er} juill. 1901, art. 6.

9. CGI, art. 200 et 238 *bis*.

RESSOURCES DE L'ASSOCIATION

Toute association peut recevoir des dons et des legs.

Faux. En application de l'article 6 de la loi du 1^{er} juillet 1901, toutes les associations déclarées peuvent recevoir des dons manuels. À l'exception des dons versés aux associations de financement électoral, il n'existe pas de limite dans les montants transférés. En revanche, seules certaines associations peuvent recevoir des donations et legs. Il s'agit notamment des associations reconnues d'utilité publique (ARUP)⁶, des associations culturelles⁷, des associations ayant pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance ou la recherche scientifique ou médicale⁸, ainsi que les associations d'intérêt général éligibles au mécénat au sens de l'article 200 du CGI et justifiant de plus de trois ans d'existence.

Les dons faits à des associations sont exclusivement effectués sous forme numéraire.

Faux. Littéralement, un don manuel est un don effectué de la main à la main, sans qu'il soit nécessaire d'établir un acte juridique particulier. Il s'agit le plus souvent d'une somme d'argent qui est versée par un particulier ou une entreprise. Mais entrent aussi dans cette catégorie les frais de déplacement d'un bénévole lorsque ce dernier a renoncé à leur remboursement par l'association, le don en nature de produits alimentaires ou de meubles, ou encore l'abandon de revenus, par exemple des revenus fonciers.

Une association d'intérêt général est automatiquement reconnue d'utilité publique.

Faux. Une association d'intérêt général est une association qui peut émettre des reçus fiscaux au bénéfice de ses donateurs, particuliers ou entreprises⁹. Ses statuts doivent présenter un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, la défense de l'environnement naturel ou la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises. Le bénéfice de cette qualification fiscale n'est pas subordonné à une autorisation préalable de l'administration fiscale. Si une association estime qu'elle correspond à ces critères, elle peut utiliser l'expression « association d'intérêt général » et émettre des reçus fiscaux. ●●●

ARTICLE

FISCAL

●●● La prudence incite toutefois à effectuer au préalable une demande de rescrit fiscal.

À l'inverse, la reconnaissance d'utilité publique est subordonnée à des conditions plus restrictives¹⁰. En premier lieu, l'association doit remplir différentes conditions : être d'intérêt général ; avoir une influence et un rayonnement dépassant le cadre local ; avoir un nombre minimum d'adhérents (minimum à titre indicatif de 200) ; avoir une solidité financière tangible ; avoir un fonctionnement démocratique et organisé en ce sens par ses statuts. Ensuite, une période probatoire de fonctionnement d'au moins trois ans après la déclaration initiale de l'association à la préfecture est nécessaire avant de demander la reconnaissance d'utilité publique. Enfin, cette qualification ne peut être accordée que par décret en Conseil d'État. Ce n'est que lorsque l'ensemble de ces conditions est rempli que l'association reconnue d'utilité publique est en droit de recevoir des dons et des legs.

Le mécénat s'assimile à du parrainage.

Faux. Pour que le versement d'une somme d'argent soit considéré comme du mécénat, l'entreprise qui en est à l'origine ne doit attendre aucune contrepartie directe ou indirecte. En cas de contrepartie, il doit exister une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la contrepartie.

Si aucune retombée commerciale, notamment en termes d'image, n'est espérée, il ne s'agit pas d'une dépense publicitaire, mais bien d'un don qui bénéficiera de la fiscalité applicable au mécénat.

ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

L'association peut perdre le caractère désintéressé de sa gestion si elle rémunère ses dirigeants.

Faux. Le principe est que les dirigeants de l'association doivent être strictement bénévoles et ne percevoir aucun intérêt quel qu'il soit, direct ou indirect, dans les résultats de l'exploitation. Toutefois, sous certaines conditions, une association peut rémunérer ses dirigeants sans pour autant perdre le caractère désintéressé de sa gestion¹¹. Ainsi, il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme n'est pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, n'excède pas

les trois quarts du Smic. Le CGI prévoit toutefois qu'un nombre limité de dirigeants peut être rémunéré en fonction du montant des ressources de l'organisme, sans que cela remette en cause le caractère désintéressé de la gestion de ce dernier¹².

Toutes les recettes de l'association sont prises en compte pour déterminer le montant de la franchise des activités lucratives accessoires.

Faux. La franchise des activités lucratives accessoires constitue une exonération des impôts commerciaux. Toutes les recettes ne sont pas prises en compte pour apprécier le plafond fixé par les pouvoirs publics – qui est de 73 518 euros¹³ pour 2022. Sont notamment exclues les recettes provenant de la gestion du patrimoine (loyers, intérêts, etc.) soumises aux taux réduits de l'IS¹⁴, les recettes des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année¹⁵, les recettes exceptionnelles provenant d'opérations immobilières¹⁶. Par ailleurs, les activités non lucratives de l'association doivent rester significativement prépondérantes.

Les quatre critères auxquels se réfère l'administration fiscale pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise sont cumulatifs.

Faux. Après avoir établi que l'association présente une gestion désintéressée et concurrence le secteur commercial, l'administration s'attache à analyser dans quelles conditions cette concurrence s'exerce. Pour ce faire, elle prend en compte quatre éléments : le produit, le public, le prix, la publicité – règle dite des « 4P ». Au-delà du fait que ces critères ne sont pas tous de même importance, l'administration fiscale n'exige pas qu'ils soient tous remplis et recourt à la méthode dite « du faisceau d'indices » pour déterminer si les conditions d'exercice sont différentes de celles des entreprises du secteur lucratif.

Le caractère d'utilité sociale d'une association s'apprécie au regard de tous les critères relevant de la méthode des « 4P ».

Faux. Lorsque l'administration fiscale recherche si l'association présente une « utilité sociale », elle ne se fonde que sur deux critères : le produit et le public¹⁷. Ainsi, est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui

10. Dossier « Modes de reconnaissance – La garde-robe associative », JA 2019, n° 600, p. 16.

11. Dossier « Rémunération des dirigeants – Tabou ou bonne paye ? », JA 2015, n° 526, p. 16.

12. CGI, art. 261, 7, 1^o, d).

13. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 du 23 mars 2022.

14. CGI, art. 219 bis.

15. CGI, art. 261, 7, 1^o, c) ; BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20, préc., § 90.

16. CGI, art. 257, l.

17. CE 1^{er} oct. 1999, n° 170289 : ces deux critères ne présentent pas un caractère cumulatif.



© treety

l'est de façon peu satisfaisante¹⁸. De même, 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, etc.)¹⁹.

Une association constituée sous forme de groupement d'employeurs ne peut pas être composée d'adhérents redevables et non redevables de la TVA.

Faux. Jusqu'au 10 février 2021²⁰, il était admis que seule une entreprise qui réalise un chiffre d'affaires taxable sur la valeur ajoutée inférieur à 20 % de son chiffre d'affaires total annuel pouvait cohabiter, dans un groupement d'employeurs non assujéti à la TVA, avec des entreprises non soumises ou exonérées de TVA. Si l'entreprise dépassait le seuil, le groupement d'employeurs était « contaminé » sur un plan fiscal, à savoir qu'il devait soumettre toutes ses prestations à la TVA.

Les groupements d'employeurs profitent d'une évolution jurisprudentielle de la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE), notamment d'un arrêt du 4 mai 2017²¹. Dans cette décision, la CJUE a condamné le Luxembourg pour avoir refusé, à l'adhérent d'un groupement qui exerçait à la fois des activités assujéties à TVA et des activités non assujéties à TVA, l'exonération de TVA pour les services rendus par le groupement au motif que la part des activités lucratives au sein de cet adhérent dépassait les 30 % admis par la loi luxembourgeoise pour établir le caractère non prépondérant des activités lucratives. Dans la publication du 10 février 2021, l'admini-

stration fiscale se réfère expressément à cette décision de justice et en tire les conséquences juridiques. Désormais, peuvent coexister au sein d'un même groupement d'employeurs des adhérents qui relèvent d'un régime de TVA différent, sans qu'il y ait d'incidence sur la facturation. Ainsi, les prestations que le groupement d'employeurs rend au profit de ses adhérents non soumis à la TVA restent exonérées de TVA alors même que le groupement d'employeurs est également composé d'adhérents redevables de la TVA. Il appartient au groupement d'employeurs de mettre en place une comptabilité analytique qui distingue ces deux types de facturation.

Les sommes versées en contrepartie de mises à disposition de personnels ou de biens facturées à prix coûtant sont exonérées de TVA.

Faux. Depuis le 1^{er} janvier 2016, les mises à disposition de biens ou de personnes entre deux associations exonérées de TVA sont désormais assujéties à la TVA, même lorsqu'elles sont effectuées pour des motifs d'intérêt public ou social²². Toutefois, la suppression de cette tolérance n'a pas d'incidence sur l'exonération de la TVA applicable aux prestations rendues à ses membres par un groupement de moyens répondant aux conditions prévues à l'article 261 B du CGI, ainsi que par une union d'associations ou une fédération pour les services rendus à ses membres.

Une opération de prêt de main-d'œuvre ne se poursuit pas à but non lucratif lorsque des frais de gestion s'ajoutent à la facturation des salaires, des charges sociales afférentes et des frais de déplacement.

Faux. Une évolution est intervenue avec une mise à jour d'une instruction fiscale sur le prêt de main-d'œuvre en date du 4 avril 2018²³. L'administration fiscale estime désormais que, « bien que non expressément mentionnés par l'article L. 8241-1 du code du travail, des frais de gestion peuvent cependant être refacturés à l'entreprise utilisatrice sous réserve qu'ils demeurent modérés et justifiés. Dans ce cas, le caractère non lucratif du prêt de main-d'œuvre n'est pas remis en cause ». On peut estimer que cette position de l'administration fiscale s'adresse à toutes les formes de prêt de main-d'œuvre à but non lucratif, comme les groupements d'employeurs visés à l'article L. 1253-1 du code du travail. ■

18. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 590.

19. Ibid., § 610.

20. BOFIP-Impôts, BOI-RES-000082 du 10 févr. 2021.

21. CJUE 4 mai 2017, aff. C-274/15, JA 2017, n° 560, p. 15.

22. JA 2018, n° 576, p. 39, étude T. Guillois, C. Bur.

23. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-CHG-40-40-20 du 4 avr. 2018, § 160, JA 2018, n° 578, p. 7, obs. R. Fievet ; v. égal. JA 2019, n° 609, p. 39, étude P. Fadeuilhe.