

SOMMAIRE

* Instruction fiscale n° 170 du 15 septembre 1998
relative aux associations (BOI SLF 4 H-5-98).

**INSTRUCTION FISCALE N° 170 DU 15 SEPTEMBRE 1998
(BOI SLF 4 H-5-98)**

Une instruction fiscale concernant les organismes sans but lucratif, qui est donc **de nature à intéresser les CIL**, dans leur structure actuelle, vient d'être publiée le 15 septembre 1998 au Bulletin Officiel des Impôts. Elle fait suite au rapport élaboré en mars dernier à la demande du Premier Ministre par Monsieur GOULARD, Maître des requêtes au Conseil d'Etat.

L'instruction du 15 septembre réaffirme le principe de non assujettissement des associations aux impôts commerciaux (TVA, IS, taxe professionnelle). Toutefois, si elles exercent une activité lucrative, elles doivent être soumises à ces impôts.

Abandonnant les anciens critères (« doctrine des oeuvres ») définis en 1977, l'instruction fixe de nouveaux critères à prendre en compte pour caractériser le non assujettissement des associations aux impôts commerciaux.

L'attention des CIL doit donc se porter, d'une part, sur ces nouveaux critères et, d'autre part, sur les conséquences liées à la sectorisation et à la filialisation des activités lucratives.

1. Les critères d'appréciation de l'exonération

Deux éléments sont à prendre en compte :

- ⇒ la notion de gestion désintéressée
- ⇒ le fait que l'association concurrence ou non le secteur lucratif.

1.1. Sur la notion de gestion désintéressée

L'association doit être gérée ou administrée à titre bénévole. En conséquence :

- * l'activité des dirigeants, (membres du Conseil d'Administration ou dirigeants de fait) doit être effectuée sans rémunération (sauf pour un montant limité aux $\frac{3}{4}$ du SMIC).
Par rémunération, il faut entendre somme d'argent mais aussi avantage en nature accordé par l'organisme ou ses filiales, cadeaux, remboursements de frais dont il ne peut être justifié qu'ils ont été utilisés conformément à leur objet ;

- * les salariés ne doivent pas être dirigeants de droit ou de fait de l'association ;
- * le caractère désintéressé de la gestion d'une association peut être remis en cause si un dirigeant de cette association est également celui d'une société qui exécute des prestations de service au profit de l'association ;
- * le caractère non lucratif de l'activité d'une association peut être affecté par la distribution, par celle-ci, de complément de rémunération déterminé en considération d'un résultat physique, ou d'une modulation liée au chiffre d'affaire (démarche commerciale). En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressement ;
- * 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 sans but lucratif.

Remarque :

Les clauses statutaires types des CIL prévoient que : « les fonctions de membres du Conseil d'Administration sont gratuites, mais le Conseil peut rembourser sur justificatifs à ses membres les frais exposés par eux dans l'intérêt et les limites de l'objet de l'association, ainsi que les pertes de salaires occasionnelles entraînées par l'exercice de leurs fonctions ».

Le versement aux administrateurs de rémunération forfaitaire type jetons de présence est exclu.

L'attention des CIL doit également être appelée d'une part, sur le contenu des délégations accordées aux directeurs ou directeurs généraux des organismes (une délégation de pouvoir quasi totale pouvant les faire apparaître comme dirigeants de fait) et d'autre part, sur les risques encourus si un marché de fournitures ou de prestations de services est passé entre le CIL et une société dont le dirigeant est administrateur du CIL.

1.2. Sur le fait que l'association concurrence ou non le secteur lucratif

Ce point doit être apprécié par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité dans le même secteur. Il doit être tranché en regardant si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative.

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

Dans l'affirmative, il faut apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise, ceci à partir des quatre critères suivants d'importance décroissante (règle des « 4 P ») :

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

Remarque :

Les CIL doivent être attentifs aux procédés d'information qu'ils utilisent et à leurs opérations de communication, le recours à des pratiques commerciales (publications payantes dans les journaux, à la radio, locations de panneaux publicitaires.....) étant considéré comme un indice de lucrativité.

2. La sectorisation et la filialisation des activités lucratives

L'instruction précise qu'un organisme dont l'activité principale est non lucrative peut réaliser des opérations de nature lucrative : soit dans un secteur distinct de l'association, soit dans des filiales.

Une association peut en effet détenir des titres d'une ou plusieurs sociétés, en conservant son caractère non lucratif.

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. Il doit être procédé à une exacte répartition des charges entre la structure ou l'entité fiscalisée et la structure non fiscalisée.

La sectorisation ou la filialisation des activités lucratives ne peuvent avoir pour conséquences d'entraîner des transferts de charges au détriment de l'activité fiscalisée ou de la filiale assujettie aux impôts commerciaux.

Il convient, en tout état de cause, que l'activité non lucrative demeure prépondérante ; la partie lucrative ne doit pas orienter l'ensemble de l'activité des organismes.

Remarque :

Le fait, pour un CIL de détenir des parts dans une société immobilière filiale constituée sous forme de société anonyme dans les conditions visées à l'article R 313-31-2-1° du C.C.H. ou une société commerciale visée à l'article R 313-33-3-1° (SA du titre V) doit donc rester sans incidence sur le caractère non lucratif de son activité dès lors que sont respectés les principes posés par l'instruction fiscale :

- caractère non prépondérant de l'activité des filiales par rapport à celle du CIL ;
- répartition exacte des charges entre structure fiscalisée et CIL.

3. Le règlement des litiges en cours

Des mesures de tempérament sur les litiges en cours sont attendues.

Lors de la présentation à la presse de cette instruction deux mesures ont été annoncées :

-d'une part, les redressements en cours fondés sur la remise en cause du caractère non lucratif des associations seront abandonnés à l'encontre de celles qui seront considérées, par l'administration, comme étant de bonne foi ;

-d'autre part, les associations qui ne font pas l'objet de recours mais qui s'adresseront à l'administration avant le 31 mars 1999 pour faire examiner leur situation bénéficieront d'une garantie puisque le caractère non lucratif de leur activité ne pourra être remis en cause pour les trois dernières années.

Les associations pourront obtenir du correspondant « association » de chaque direction départementale des services fiscaux, tout renseignement utile et complémentaire sur ce nouveau texte.

Une action de formation sur cette instruction avec le concours d'un spécialiste en droit fiscal sera proposée prochainement par ACCIL-FORMATION