

D.D.V.A.

Délégation départementale à la Vie Associative

REGIME FISCAL
DES ASSOCIATIONS

Note technique

Mars 2001

Régime fiscal des associations

Note technique

AVERTISSEMENT

Cette note à destination des dirigeants d'associations est diffusée à titre d'information et pour susciter une réflexion des dirigeants sur la situation fiscale de leur association. Elle ne saurait engager la Délégation départementale à la vie associative. L'administration fiscale reste seule compétente sur toute décision en matière d'impôts.

Par ailleurs, la nouvelle instruction incite les dirigeants qui seraient confrontés à l'exercice d'activités lucratives à se rapprocher du correspondant " associations " de la direction des services fiscaux.

SOMMAIRE

INTRODUCTION

ASSOCIATIONS FERMEES ET ASSOCIATIONS OUVERTES

1 FISCALITE DES ASSOCIATIONS FERMEES

1.1. Principes de l'exonération

1.1.1. Notion de gestion désintéressée

1.1.2. Notion de dirigeants

1.1.3. Salariés et dirigeants

1.2. Nature de l'exonération

2 FISCALITE DES ASSOCIATIONS OUVERTES

2.1. Une méthode d'analyse

2.2. Un lien direct entre TVA, IS et TP

2.3. Le correspondant " associations "

Textes du code général des impôts

Bibliographie

Le 1er décembre 1997, le Premier Ministre confiait à M. Guillaume GOULARD, Maître des requêtes au Conseil d'Etat, une mission de clarification des règles fiscales applicables aux associations. Le rapport de M. GOULARD a été remis au Premier ministre le 10 mars 1998 et a été publié à la Documentation Française (Clarifier le régime fiscal des associations " - Guillaume GOULARD - Rapport au Premier ministre - 1998 - La doc. Fse)

Ce rapport a servi de base à la rédaction de la nouvelle instruction fiscale du 15 septembre 1998 qui réaffirme que (pour les associations) "*l'exonération des impôts commerciaux demeure le principe général, et l'assujettissement l'exception*".

Si cette instruction vise à clarifier le régime fiscal des associations et présente une méthode d'analyse plutôt claire, il convient de la situer dans le contexte et l'environnement des associations relevant du champ de compétences de la jeunesse et des sports.

C'est l'objet essentiel de cette note qui doit constituer un outil de réflexion pour les dirigeants et salariés des associations concernées. Elle ne saurait en tout cas constituer une réponse aux problèmes fiscaux qui relèvent du champ de compétence de l'administration fiscale.

C'est un constat : les associations exercent et peuvent exercer des activités économiques. Pour des raisons diverses, elles développent des activités qui se trouvent en concurrence sur le marché des biens et services.

(Ce premier passage emprunte largement, avec l'autorisation des auteurs, au dossier pédagogique n° 16 de l'INJEP, " Les associations face à l'activité économique; conséquences juridiques et enjeux)

En effet, comment un club sportif, jusque là voué uniquement à la pratique sportive de ses membres, et développant récemment des activités de loisirs durant l'été, en offrant des prestations à des " membres " de passage, ne se trouve-t-il pas en situation de concurrence avec des sociétés commerciales exerçant la même activité?

Comment une association qui a créé, il y a dix ans, un petit festival de musique, et qui aujourd'hui, se consacrant uniquement à ce festival qui reçoit deux mille spectateurs avec entrées payantes, ne se trouve-t-elle pas confrontée au statut d'entrepreneur de spectacle et donc aux impôts commerciaux ?

Cette évolution de fait doit conduire les dirigeants à clarifier la situation fiscale de leur association. L'enjeu est de taille. L'association gérant des activités marchandes fait face à des transformations qu'elle subit. Simplement déclarée à la préfecture dès l'origine, elle se trouve alors confrontée à des nouvelles contraintes liées au droit fiscal, au droit comptable, au droit de la distribution, au droit commercial.

Les propos qui suivent ne sont pas un cours de fiscalité mais plutôt un exposé sur la méthode d'analyse du droit fiscal en matière d'activités économiques.

ASSOCIATIONS FERMEES ET ASSOCIATIONS OUVERTES

La première analyse consiste à distinguer :

- les associations " **fermées** ", qui ne s'adressent qu'à leurs membres

Celles-ci se déterminent par rapport aux échanges entre leurs membres.

- les associations " **ouvertes** ", qui s'adressent plus généralement à un public de non-membres.

Le bénéficiaire de l'association n'est plus uniquement un membre,

mais aussi un tiers.

Or, beaucoup d'associations ne s'adressent qu'à leurs membres. C'est donc l'objet principal de la première analyse. Pour les associations " ouvertes ", on se reportera à l'exposé de la nouvelle instruction, plus avant.

1 FISCALITE DES ASSOCIATIONS " FERMEES "

La nouvelle instruction ne fait pas ou très peu référence à ce type d'associations. C'est pourquoi il convient de rappeler des dispositions législatives antérieures qui ne sont pas modifiées, d'autant plus qu'elles concernent principalement les associations visées ici.

1.1. Principes de l'exonération

1.1.1 Notion de gestion désintéressée

L'association doit avoir une " gestion désintéressée ". Trois conditions **cumulatives** doivent être réunies :

- **gestion et administration bénévole**
- **aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice sous quelque forme que ce soit**
- **aucun partage d'actif**

Dans la nouvelle instruction il est toutefois admis qu'une rémunération de $\frac{3}{4}$ du SMIC versée aux dirigeants ne remettrait pas en cause le caractère désintéressé de la gestion. **Une très grande prudence est à observer sur ce point.**

1.1.2. Notion de dirigeants

Constituent des dirigeants les membres des organes délibérants tels que conseil d'administration, comité directeur ou bureau. Mais sont aussi considérés comme dirigeants de fait, ceux qui assumeraient de fait la "**direction effective**" de l'association. (Instruction 4H 98 du 15/09/98, n° 5)

1.1.3. Salariés et dirigeants

La gestion désintéressée n'est pas remise en cause en cas d'emploi de salariés. Ils peuvent être membres de l'association. En revanche, ils ne doivent pas être dirigeants (de droit ou de fait) sauf s'ils sont nommés en qualité de "*représentants élus des salariés dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel*" (Instruction pré-citée, n°13) Il est recommandé d'observer sur ce point la plus grande prudence, notamment lorsque aucune convention collective n'est applicable, ou que l'association comporte moins de 11 salariés (article L421 du code du travail)

1.2. Nature de l'exonération

Sous réserve que la gestion de l'association soit désintéressée, et d'après **l'article 261-7-1° a du code général des impôts (C.G.I.)** (Voir cet article 261-7-1° en intégralité en annexe), sont exonérés de taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (Instruction précitée, n° 45 et suite):

- les services à caractère sportif, éducatif, culturel ou social rendus aux membres

" **sportif** " : enseignement de la discipline sportive, mise à disposition des installations et de matériels ou équipement nécessaires à l'exercice du sport (*attention: la mise à disposition d'éducateurs sportifs à titre onéreux n'est pas considérée par le fisc comme un service à caractère sportif*)

" **éducatif ou culturel** " : par exemple, organisation de conférences, de concerts, de séances de théâtres ou de cinéma, de location de disques, de livres etc.

" **Social** " : tel le soutien à des enfants malades et à leurs parents

Sont exclues de l'exonération les opérations d'hébergement et de restauration, de bar et de buvettes (Toutefois voir plus loin le cas d'exonération dans le cas des six manifestations de soutien)

- les ventes accessoires aux membres dans la limite de 10% des recettes totales annuelles

Il s'agit, par exemple, de ventes accessoires de fanion, brochures, articles de sport etc..

Enfin, l'instruction précise que l'association ne doit pas faire de la publicité commerciale

- six manifestation de soutien organisées par an au profit exclusif de l'association

Il s'agit de bals, kermesses, spectacles etc. organisés dans un " cours laps " de temps. Sont alors exonérées toutes les recettes, mêmes celles provenant des bars, buvettes, de restauration et d'hébergement. La seule restriction sur ces manifestations est qu'elles ne doivent pas consister en l'activité habituelle et statutaire (ex: une rencontre sportive pour un club sportif, une pièce de théâtre pour une association de théâtre amateur etc.).

Un des principaux enjeux de cette exonération porte sur la notion fiscale de "**membre**". Sont considérés comme membres : (Instruction précitée, n° 42)

les personnes "*qui ont adhéré à l'association, sont personnellement titulaire du droit de participer aux assemblées générales et sont éligibles au conseil d'administration*".....

“ Les associations doivent établir que les membres sont mis en mesure d'exercer effectivement leurs prérogatives et notamment sont convoqués individuellement aux assemblées générales ”.

Par ailleurs l'adhésion doit présenter un caractère de **permanence**, ce qui exclut des adhérents de passage, à la semaine etc.

De même, *“ les personnes morales qui adhèrent à une association ne sont pas considérées comme membres, pour l'application des exonérations, parce qu'elles ne sont pas les bénéficiaires directs des prestations qui sont, en fait, leurs membres..... En revanche, les associations fédérées par des unions (fédérations) sont considérées, ainsi que leurs membres, comme des membres de l'union. ”*

A la condition que les associations “ fermées ” respectent les conditions qui viennent d'être énoncées, elles sont exonérées de TVA. Elles sont par ailleurs **exonérées d'impôts sur les sociétés (IS)** et de taxe professionnelle (TP).

En effet, l'article 207-1-5°bis du CGI énonce que sont exonérés d'IS :

“ les organismes mentionnés au 1° du 7 de l'article 261, pour les opérations à raisons desquelles ils sont exonérés de la TVA ”.

Il s'agit d'une **exonération liée**. Dans cette mesure, les associations concernées n'ont pas de risque fiscal.

Le problème se pose dès lors qu'elles sortiront du cadre strict défini et, en l'occurrence :

- **services rendus à des non-membres**
- **services ne présentant pas de caractère sportif, social, éducatif ou culturel**
- **ventes aux membres dépassant les 10% des recettes totales annuelles**
- **organisation de plus de six manifestations de soutien dans l'année.**

C'est à ce stade qu'il convient d'analyser la situation fiscale en fonction de la méthode décrite dans la nouvelle instruction du 15/09/98 car les conditions sont dans ce cas identiques à celles des associations “ ouvertes ”.

2 FISCALITE DES ASSOCIATIONS OUVERTES

Que l'association ait une activité concurrentielle à titre principal ou de façon marginale (comme ce qui vient d'être évoqué à la fin du § précédent) une seule méthode d'analyse est retenue dans la nouvelle instruction fiscale. Celle-ci présente trois points forts à retenir :

- 1 Une méthode d'analyse de la situation fiscale en trois étapes : la gestion est elle désintéressée ? Les activités sont-elles concurrentielles ? Les conditions de gestion des activités sont-elles identiques au secteur concurrentiel ?
- 2 Un lien direct entre les trois impôts : TVA, IS, TP
- 3 Un dispositif de “ sécurité fiscale ”, qui permet aux associations ayant pris contact avec le correspondant “ associations ” des impôts avant le 30 mars 99 , de ne pas risquer un redressement rétroactif, à la condition de se conformer aux directives fiscales à compter du 1er avril 99

2.1. Une méthode d'analyse : l'instruction fiscale reprend le schéma suivant :

ETAPE 1

La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?

OUI : Passer à l'étape n°2

NON : l'organisme est imposable aux impôts commerciaux

ETAPE2

L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?

OUI : passer à l'étape 3

NON : l'organisme est exempté des impôts commerciaux

ETAPE 3

L'organisme exerce-t-il son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise par le " produit " qu'il propose, le " public " qui est visé, les " prix " qu'il pratique et la " publicité " qu'il fait (règle des " 4P ") ? Ces critères s'apprécient dans l'ordre décroissant.

La première étape est de vérifier que la gestion de l'association est désintéressée. Ce point a déjà été évoqué dans la première partie.

La deuxième étape consiste à déterminer si les activités exercées ne concurrencent pas une entreprise. La question à se poser est de savoir si " *le public peut s'adresser indifféremment à une structure lucrative ou non lucrative* "

La troisième étape permet de savoir si l'association, bien qu'exerçant une activité concurrentielle, se démarque nettement des méthodes des structures lucratives. C'est la nouvelle règle dite des " 4P ":

" **Produit** " : l'activité doit tendre à satisfaire des besoins non satisfaits ou insuffisamment satisfaits par le marché. L'appréciation se fait dans le contexte géographique.

" **Public** " et " **prix** " : il peut se présenter plusieurs cas. L'association peut s'adresser à un public dit " défavorisé " qui n'aurait pas accès à l'activité dans les conditions du marché; ou peut pratiquer des prix adaptés en fonction des capacités contributives des personnes, ou le public visé nécessite des conditions d'encadrement tel qu'il présente un véritable caractère d'utilité sociale etc..

" **Publicité** " : est visé ici le caractère non commercial des méthodes utilisées (pas de publicité commerciale, de marketing, mais une information d'ordre général sur les activités de l'association)

Ces quatre éléments sont à prendre en compte dans un ordre décroissant d'importance.

2.2. Un lien direct entre TVA, IS et TP

Dès lors qu'une association se voit imposée à la TVA, elle est passible également de l'IS et la taxe professionnelle. Il convient alors de sectoriser les activités pour que le secteur " lucratif " ne contamine pas le secteur non lucratif. A défaut, ce pourrait être l'ensemble de l'activité qui se verrait fiscalisée, notamment à l'IS et à la TP. Sont concernées les associations qui, bien que bénéficiant de l'exonération prévue par l'article 261-7-1°-a du CGI, auraient des recettes imposables à la marge (services à des non membres, ventes aux membre supérieures à 10% des recettes annuelles etc.).

2.3. Le correspondant " associations "

Dans chaque département, un **correspondant " associations "** est nommé à la direction des services fiscaux. Celui-ci est compétent pour répondre aux interrogations suscitées par l'application des nouvelles dispositions. Sous réserve de fournir une description exacte de la situation, la réponse écrite du correspondant vaut engagement de l'administration fiscale.

Contact :

DIRECTION DEPARTEMENTALE DES
SERVICES FISCAUX DE COTE D'OR

Tél. 03 80 59 59 00

ANNEXE 1

Article 261-7-1° du code général des impôts

Organismes d'utilité générale

(Sont exonérés de TVA) :

1° a) Les services de caractère social, éducatif, culturel ou sportif rendus à leurs membres par les organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et dont la gestion est désintéressée.

Il en est de même des ventes consenties à leurs membres par ces organismes, dans la limite de 10 p. 100 de leurs recettes totales.

Toutefois, demeurent soumises à la taxe sur la valeur ajoutée, sous réserve des dispositions du b) :

- les opérations d'hébergement et de restauration
- l'exploitation des bars et buvettes

Ces dispositions sont également applicables aux unions d'associations qui répondent aux conditions ci-dessus, dans leur rapport avec les membres des associations faisant partie de ces unions;

b) Les opérations au bénéfice de toutes personnes par des oeuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique et dont la gestion est désintéressée, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales, en raison notamment du concours désintéressé des membres de ces organismes ou des contributions publiques ou privées dont ils bénéficient ;

c) Les recettes de six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année à leur profit exclusif par les organismes désignés au a) et b) ainsi que par les organismes permanents à caractère social des collectivités locales et des entreprises;

d) Le caractère désintéressé de la gestion résulte de la réunion des conditions ci-après :

- l'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles même, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation;
- l'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfice, sous quelque forme que ce soit;
- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaire d'une part quelconque de l'actif sous réserve du droit de reprise des apports.

ANNEXE 2

Bibliographie

(Documents utilisés pour la rédaction de cette note)

- " Les associations face à l'activité économique : conséquences juridiques et enjeux " - Dossier pédagogique n° 16 - INJEP - DEFR - Rue Paul Leplat - 78160 Marly le Roi
- Instruction du 15/09/98 BOI 4H5-98 - Direction générale des impôts- Service de la législation fiscale
- Communiqué de presse du 15/09/98 " Premier ministre - Service de presse "
- " Clarifier le régime fiscal des associations " - Guillaume GOULARD - La Documentation Française - 10 Mars 1998
- Revue Juris associations - n° 186,187,188 des 15/10, 01/11 et 15/11 1998
- Lamy associations " actualités " - hors série du 28/08/98
- Dictionnaire permanent du sport (Ed. législatives) - Bul. n° 24, envoi n° 18-98 du 15/09/98
- La lettre de l'entreprise culturelle - CAGEC - n°79
- Dossiers du Bien Public du 17/09/98 et du 5/10/98
- La lettre de l'économie du sport - 16/09/98 - Supl. n°451
- La revue fiduciaire - Feuille hebdo - 24/09/98 - n°793
- La lettre de l'économie sociale - n°839
- Tourisme et droit (groupe juris) - n° 1 - Oct. 98
- Code général des impôts : articles 261-7-1°, 256 et 256A, 206, 207-1-5°bis, 1447,
- Nouveau régime fiscal des associations : guide pratique – Ministère des finances – La Documentation française - 1999