

FISCALITÉ DES ASSOCIATIONS : APPRÉCIER LE CARACTÈRE DE NON-LUCRATIVITÉ

Le Conseil d'État apporte des précisions sur le faisceau d'indices à retenir pour apprécier si une association exerce ou non son activité dans des conditions différentes de celles d'une entreprise commerciale.

Les associations 1901 ne sont, en principe, pas soumises aux impôts commerciaux : impôt sur les sociétés (CGI, art. 206, 1 et 207, 1-5bis), CET (et TP dans les années antérieures : CGI, art. 1447) et TVA (CGI, art. 261, 7-1). Mais l'exercice d'une activité lucrative peut remettre en question le bénéfice de ces exonérations. Le Conseil d'État précise à propos d'une association sportive comment apprécier concrètement si l'on est face à l'exercice d'une activité lucrative (1).

Bercy a, en 1998, précisé nettement sa doctrine en la matière (2), laquelle a été confirmée par la jurisprudence du Conseil d'État (3). Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes. Tout d'abord, examiner le caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme. Si le caractère intéressé de la gestion est avéré, l'organisme est soumis aux impôts commerciaux. Dans le cas contraire, il convient de passer à la deuxième étape. Il convient alors d'examiner la situation de l'organisme au regard de la concurrence. L'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ? Il faut distinguer deux hypothèses. La première : l'activité de l'organisme ne concurrence aucune entreprise. Dans cette hypothèse, l'activité de l'organisme n'est pas lucrative et elle n'est donc pas soumise aux impôts commerciaux. La deuxième : l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise du secteur lucratif. Dans cette hypothèse, l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative. Il convient, en effet, d'examiner si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif. Dans l'espèce qui nous intéresse, l'Association groupe de plongée de Carantec relevait de la deuxième hypothèse, ce qui nécessitait un examen approfondi et pragmatique de son activité, troisième étape du raisonnement.

Pratique d'activité sous-marine

En effet, l'Association groupe de plongée de Carantec, dont le siège est la Base nautique du Kélen à Carantec, s'était vu infliger un redressement fiscal comprenant des rappels de cotisations à l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés au titre des années 2000, 2001 et 2002, des rappels de TVA, réclamés au titre de la période du 1^{er} janvier 2000 au 31 décembre 2002 ainsi que des pénalités dont ils ont été assortis ainsi que des cotisations de taxe professionnelle au titre des années 2000 et 2001.

La réclamation de l'association n'ayant pas été accueillie favorablement par l'administration fiscale, elle s'est pourvue devant le juge administratif pour obtenir la décharge de ces impositions. Le tribunal administratif de Rennes, comme la cour administrative d'appel de Nantes ayant rejeté ses prétentions, l'association s'est pourvue en cassation devant le Conseil d'État pour obtenir l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes et la décharge des impositions litigieuses.

Le Conseil d'État commence à rappeler, d'une part, que l'exonération des impositions en cause n'est possible que si la gestion de l'association présente un caractère désintéressé, et, d'autre part, que si les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. Toutefois, même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, elle reste exclue du champ de ces impositions si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout

[1] CE, 9^e et 10^e ss-sect. réun., 13 févr. 2013, n° 342953, Association groupe de plongée de Carantec.

[2] Inst. n° 4 H-5-98, 15 sept. 1998.

[3] CE, 1^{er} oct. 1999, n° 170289, Association Jeune France.

le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre.

L'approche pragmatique du juge administratif

En l'espèce, la cour administrative d'appel de Nantes a relevé, par une appréciation souveraine des faits non entachée de dénaturation, que, d'une part, eu égard à la nature des activités proposées par l'association requérante et aux services qu'elle fournissait à ses adhérents, en majorité domiciliés hors du département et désireux de pratiquer la plongée sous-marine pendant les vacances, sa zone géographique d'attraction devait être regardée comme couvrant au moins l'ensemble du territoire et des côtes de la Bretagne. Et ces services et activités étaient offerts, dans cette zone, en concurrence avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique.

En outre, l'association n'exerçait pas son activité dans des conditions particulières. La cour a donc pu déduire de ces constatations qu'à supposer même que la gestion de l'association soit désintéressée, celle-ci ne satisfaisait pas aux critères de non-lucrativité auxquels est subordonné le bénéfice d'une exonération de TVA, d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle.

L'examen des conditions d'exercice de l'activité

Selon la doctrine de Bercy, l'examen des conditions d'exercice de l'activité constitue la troisième étape de l'analyse à tenir face à une association. La comparaison des conditions d'exercice de l'activité est effectuée à l'aide d'un faisceau d'indices. Cette méthode, dite « des 4 P », consiste en une analyse de quatre critères, classés par ordre d'importance décroissante : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé par l'organisme, le « Prix » pratiqué et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Au terme de cette troisième étape, seuls les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles d'entreprises commerciales qu'ils concurrencent, sont soumis aux impôts commerciaux. Il est à noter que l'examen de la lucrativité des activités exercées par un organisme est conduit activité par activité. Ainsi, un organisme peut se trouver en situation de non concurrence — et donc de non-lucrativité — pour certaines de ses activités, et en situation de concurrence pour d'autres. Si toutes les activités exercées par un organisme sont non lucratives, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux et ce quel que soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires. Il peut cependant être assujéti à l'impôt sur les sociétés à taux réduit sur ses revenus patrimoniaux. Si l'organisme exerce une ou plusieurs activités lucratives en plus de ses activités non lucratives, il est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés et à la TVA pour l'ensemble de son activité. Toutefois, l'assujettissement à ces deux impôts porte au plus sur ses activités lucratives, dès lors que ses activités non lucratives sont prépondérantes. En matière d'impôt sur les sociétés, l'assujettissement des seules activités lucratives est subordonné à leur sectorisation. Dans tous les cas, la taxe professionnelle, ou maintenant la CET, s'applique uniquement aux activités lucratives de l'association.

En outre, il est à noter qu'une association est dans tous les cas soumise à ces impôts dans la mesure où elle entretient des relations privilégiées avec des entreprises commerciales qui en tirent un avantage concurrentiel.

Frédérique PERROTIN