

L'appréciation du caractère lucratif de l'association et ses conséquences

La création d'une association résulte en principe de motivations autres que celles de la recherche de bénéfices, d'où la dénomination « d'organisme à but non lucratif ».

Au plan fiscal, la question de la soumission d'une association aux « impôts commerciaux », à savoir l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun, la taxe sur la valeur ajoutée et la cotisation économique territoriale ne s'est pratiquement pas posée durant une longue période.

Ce n'est qu'au regard de l'évolution du monde associatif, dont les secteurs d'activité se sont de plus en plus élargis, ainsi que du développement et de la diversification de leurs modalités d'intervention au sein de ces secteurs, que la question a été soulevée et a donné lieu à la mise en place d'une abondante doctrine administrative.

1. En quelques mots...

L'assujettissement d'une association aux « impôts commerciaux » résulte par principe de l'exercice d'une activité lucrative.

Dès lors, il convient en premier lieu d'examiner les règles qui permettent de déterminer le caractère lucratif des activités auxquelles se livre l'organisme, à savoir :

- Les critères de lucrativité ;
- Les relations privilégiées avec des entreprises.

Une réponse positive emporte-t-elle pour autant une application effective desdits impôts ? cette application n'est pas systématique, car l'organisme pourra peut-être bénéficier des exonérations spécifiques propres à chacun des trois impôts commerciaux.

Par ailleurs, des dispositions limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes.

2. Critères de lucrativité d'une association

L'administration fiscale considère que la détermination du caractère lucratif s'effectue au moyen d'une démarche comprenant trois étapes.

Etape 1

La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?	
<u>Non</u> L'organisme est imposable aux impôts commerciaux	<u>Oui</u> Passer à l'étape 2

Etape 2

L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?	
<u>Non</u> L'organisme est exonéré des impôts commerciaux	<u>Oui</u> Passer à l'étape 3

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 » visé, les « prix » qu'il pratique et la « publicité » qu'il fait ?	
<u>Non</u> L'organisme est exonéré des impôts commerciaux	<u>Oui</u> L'organisme est imposable aux impôts commerciaux

Au terme de cette troisième étape, seuls les organismes qui exercent leur activité dans des conditions similaires à celles des entreprises commerciales qu'ils concurrencent sont soumis aux impôts commerciaux.

Lorsque le caractère lucratif est reconnu compte tenu de ces différents critères, l'organisme est (en principe) assujetti aux trois impôts commerciaux : impôt sur les sociétés, cotisation économique territoriale et taxe sur la valeur ajoutée.

Ces critères ne s'appliquent pas aux organismes qui exercent leur activité au profit d'entreprises et qui sont, de ce seul fait, imposables aux impôts commerciaux.

3. Relations privilégiées avec les entreprises

L'association qui entretient des relations privilégiées avec des entreprises est en principe soumise aux impôts commerciaux.

Même si la démarche en trois étapes a conclu au caractère non lucratif de l'association, celle-ci est soumise aux impôts commerciaux s'il peut être considéré qu'elle entretient des relations privilégiées avec les entreprises.

En pratique, l'association qui permet aux professionnels de réaliser une économie de dépenses, un surcroît de recettes ou de bénéficier de meilleures recherches pas de profits pour lui-même serait considéré comme conséquence soumise aux impôts commerciaux.

Néanmoins, il convient de préciser que tout organisme qui exerce des activités au profit d'entreprises n'entretient pas pour autant systématiquement des relations privilégiées avec les entreprises.

De même, le fait qu'une association réalise à titre accessoire des prestations au profit d'entreprises ne suffit pas à considérer que celle-ci entretient des relations privilégiées avec ses entreprises et à entraîner l'assujettissement de l'ensemble de l'organisme aux impôts commerciaux. En effet, la relation privilégiée avec les entreprises doit s'apprécier au regard du fonctionnement global de l'association.

4. Quelle est la portée de la taxation ?

L'examen de la lucrativité des activités exercées par une association doit être conduit activité par activité. Une association peut ainsi être en situation de non-lucrativité pour certaines de ses activités et en situation de lucrativité pour d'autres.

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.

Ce principe comporte deux exceptions, toutes deux subordonnées à ce que les activités non lucratives restent prépondérantes :

- L'application de la franchise des impôts commerciaux ;
- La possibilité pour l'association de sectoriser ses activités lucratives. De cette manière, seules les activités lucratives sont assujetties à ces deux impôts.
- S'agissant de la contribution économique territoriale, sauf application de la franchise des opérations lucratives accessoires, les organismes sans but lucratif qui exercent une activité lucrative sont assujettis à la CET sur cette seule activité.

4.1. La franchise des impôts commerciaux.

Les associations, quel que soit leur chiffre d'affaires total, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives et lucratives accessoires aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- Les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes ;
- La gestion de l'organisme est désintéressée ;

- Les recettes d'exploitation annuelles hors TVA afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à 61. 145 € pour 2016, 61 634 € pour 2017.

4.2. La sectorisation des activités lucratives.

Lorsque les activités lucratives ne sont pas prépondérantes, il est possible de limiter l'application des impôts commerciaux aux seules activités lucratives.

En matière d'impôt sur les sociétés, l'organisme peut, sous certaines conditions, constituer un secteur dit « lucratif » sur lequel portera l'impôt.

En matière de TVA, la taxation portera sur les activités lucratives, sous réserve de l'application de certaines mesures d'exonération propres à cet impôt et des règles des redevables partiels au regard des droits à déduction.

Enfin, s'agissant de la contribution économique territoriale, la constitution d'un secteur lucratif soumis à l'impôt est la règle, quelle que soit la part respective des activités lucratives et non lucratives, étant ici précisé que la ou les activités non lucratives ne relèvent jamais de la contribution économique territoriale.

Si les activités lucratives sont exercées dans le nouveaux locaux ou sila sectorisation coïncide avec la création d'établissement est applicable. De même, en cas de cessation de toute activité lucrative, l'organisme cesse d'être assujetti à compter de l'année suivante et peut bénéficier du dégrèvement prorata temporis.

Le tableau de la page suivante résume la situation des associations au regard des différents impôts commerciaux.

Impôts commerciaux	Activités lucratives prépondérantes	Activités lucratives Non prépondérantes	
		Recettes lucratives annuelles inférieures ou égales à 61 634 €	Recettes lucratives annuelles supérieures à 61 634 €
IS	Taxation de toutes les activités	Hors du champ d'application de l'IS au taux de droits commun Dans le champ de l'IS à taux réduit pour les revenus patrimoniaux	Taxation au choix de l'organisme de toutes les activités ou, si sectorisation, des seules activités lucratives (et des revenus patrimoniaux)
CET	Taxation des seules activités lucratives	Exonération	Taxation des seules activités lucratives
TVA	Taxation de toutes les activités	Exonération	Taxation des activités lucratives et ouverture des droits à déduction en fonction des règles applicables aux redevables partiels