



## **This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).**

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at  
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>  
for further resources and research from countries all over the world.

### Disclaimers

**Content.** The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

**Translations.** Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

**Warranty and Limitation of Liability.** Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

## ■ Organismes sans but lucratif

# LA CLARIFICATION DU RÉGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS

## Rapport de M. Goulard au Premier ministre

Le Premier ministre a fait part au Conseil national de la vie associative (CNVA) des suites que le Gouvernement souhaite donner au rapport, rendu public le 10 mars 1998, sur le régime fiscal des associations, qu'il avait demandé à M. Guillaume Goulard, maître des requêtes au Conseil d'État (V. Dr. fisc. 1998, n° 3, p. 118 et n° 12, p. 377).

Après avoir souligné l'excellente qualité du travail effectué par M. Goulard, le Premier ministre a annoncé qu'une instruction fiscale sur le régime fiscal des associations, qui devra respecter les recommandations de M. Goulard, sera prochainement publiée par le Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie.

C'est dire l'intérêt et l'importance de ce rapport, véritable « travail préparatoire » de l'instruction à venir.

Nous publions ci-après de larges extraits de ce rapport qui constituera, pour les associations et leurs conseils, un document de référence pour l'avenir.

Les associations à but non lucratif ne sont généralement assujetties ni à la TVA, ni à l'impôt sur les sociétés, ni à la taxe professionnelle. Personne en France ne demande qu'il en soit autrement. Pourtant, de plus en plus d'associations font l'objet de redressements au titre de ces trois impôts et cette circonstance plonge le secteur associatif dans un état d'insécurité permanente. Le présent rapport, élaboré à la demande du Premier ministre, a pour objet d'expliquer les raisons de cette situation paradoxale et de proposer des moyens d'y remédier.

Afin de ne pas alourdir cette étude et de mieux atteindre l'objectif de clarification, les aspects techniques de l'analyse et le détail des propositions font l'objet de fiches techniques qui suivent le texte synthétique du présent rapport, tout en faisant intégralement partie de ce dernier (1).



### Synthèse du rapport

#### 1) Les objectifs à concilier

Le présent rapport vise à préciser les cas dans lesquels une association relevant du régime de la loi de 1901 peut faire l'objet d'une requalification la rendant imposable à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle. Il tente de concilier différents objectifs, qui sont :

- l'impératif de protéger les associations contre les risques fiscaux injustifiés,

- la volonté de préserver les conditions d'une coexistence harmonieuse avec les entreprises commerciales,

- et le souci de ne pas compromettre l'équilibre des finances publiques.

Le premier de ces objectifs est essentiel. Les associations apportent à la vie sociale une contribution irremplaçable. Elles constituent depuis toujours le vecteur du dévouement individuel et de plus en plus le prolongement de l'action des pouvoirs publics. Elles contribuent au maintien de l'emploi et de la cohésion sociale et témoignent que notre société ne se réduit pas aux deux dimensions de l'action publique et de la logique commerciale, mais qu'elle sait donner leur place à des activités humaines désintéressées et solidaires. Or l'assujettissement aux trois impôts commerciaux remettrait en cause sinon l'existence des associations qui en sont menacées, du moins leur logique de fonctionnement, et notamment l'apport de leurs bénévoles. Plus encore, la menace de redressements fiscaux au titre des années écoulées constitue une menace permanente pour la vie d'associations qui depuis de nombreuses années ont développé leur activité en croyant pouvoir compter sur le maintien d'un régime fiscal adapté.

Le risque de distorsion de concurrence n'est pas non plus à négliger. Les organisations professionnelles y sont attentives et les commerçants ou prestataires de services n'hésitent pas à engager des procès en concurrence déloyale devant les tribunaux compétents. Ce risque ne doit toutefois pas être surestimé. Il ne concerne pas tous les secteurs de l'activité associative. Hormis les cas de para-commercialisme avéré, qui restent très rares, il ne doit pas

(1) NDLR : nous reproduisons en première partie l'intégralité du texte synthétique ; en deuxième partie seront seules reprises, par extraits, les propositions contenues dans les fiches techniques.

conduire à remettre en cause les avantages fiscaux dont bénéficient les associations.

Enfin, du point de vue des finances publiques, il ne semble pas que les redressements entrepris à l'encontre des associations soient un enjeu réel pour le budget de l'État : le nombre des redressements est relativement limité et les sommes rappelées, quoique souvent importantes, sont fréquemment abandonnées en cours de procédure. Lorsque les redressements sont maintenus, il arrive que des associations soient placées en liquidation judiciaire, de telle sorte que les rappels d'impôts ne sont pas recouverts. Enfin lorsque les impositions supplémentaires sont recouvrées, une part des sommes ainsi versées au budget de l'État est supportée par d'autres budgets publics, sous forme de subventions ou de majoration des dépenses prises en charge par la Sécurité sociale. Les contrôles fiscaux aboutissent toutefois, dans de nombreux cas, à ce que l'association change de statut fiscal voire de statut juridique (constitution d'une société), ce qui représente clairement une nouvelle source de recettes fiscales pour l'avenir.

La nécessaire attention portée aux associations ne doit donc jamais omettre de prendre en compte le point de vue des entreprises commerciales et l'existence de contraintes budgétaires. Mais cette prise en compte doit se borner à éviter les excès, non à remettre en cause le régime favorable voulu par le législateur.

## 2) Le cadre légal

D'un point de vue juridique, le point de départ de toute réflexion sur la fiscalité des associations est la constatation que les associations créées sous le régime de la loi de 1901 sont placées, par la loi fiscale elle-même, hors du champ de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle et qu'elles font l'objet de larges exonérations de TVA. Elles ne perdent le bénéfice de ces avantages fiscaux, selon la jurisprudence, que si elles sont gérées avec des objectifs et des méthodes qui ne sont plus ceux des associations mais les assimilent à des entreprises commerciales.

Pour dissiper des doutes, il n'est pas inutile de réaffirmer que le droit commun est l'absence d'imposition. L'assujettissement est l'exception, réservée aux cas où l'association ne se comporte pas comme telle.

Il n'en demeure pas moins que les cas dans lesquels l'activité d'une association peut être qualifiée de lucrative méritent d'être précisés. En négatif, ils dessinent les règles minimales que les associations doivent respecter, au risque de perdre leurs avantages fiscaux. Ces règles existent. Elles sont à rechercher dans la jurisprudence du Conseil d'État et des cours administratives d'appel, laquelle, au-delà des cas d'espèce qui constituent par nature la substance de toute jurisprudence, s'inspire de règles générales dont on peut notamment retrouver l'expression dans les conclusions des commissaires du Gouvernement.

Ces règles sont actuellement au nombre de deux. Les associations sont assujetties aux impôts « commerciaux » si leur gestion n'est pas désintéressée ou si leurs conditions de gestion sont similaires à celles des entreprises commerciales exerçant une activité analogue. La première hypothèse est celle de l'association dont les animateurs se rémunèrent ou s'enrichissent grâce à son fonctionnement. Sous réserve de quelques cas particuliers, elle fait l'objet d'un large accord de la part des représentants du monde associatif. La seconde hypothèse est celle de l'association qui se trouve en situation de concurrence avec des entreprises commerciales et dont les modalités de gestion ne se distinguent pas de celles de ces entreprises.

Cette seconde condition, apparue dans la jurisprudence en 1973 (CE, Ass., 30 nov. 1973, req. n° 85 586 et req. n° 85 598, Assoc. Saint-Luc ; Dr. fisc. 1974, n° 17-18, comm. 531, concl. J. Delmas-Marsalet ; Rec. CE, p. 680) pour tenir compte du fait que les associations avaient étendu et diversifié leurs secteurs d'intervention, est constamment rappelée dans la jurisprudence. Elle se justifie pleinement par le principe d'égalité devant l'impôt, appliqué à des personnes placées en situation de concurrence. Du reste, le principe en est assez largement accepté. Mais la portée de ce second

cas de requalification n'est pas toujours correctement appréciée. Il n'a jamais été question, pour le juge de l'impôt, de rendre imposables toutes les associations œuvrant dans un secteur concurrentiel, ni de rendre imposables toutes les associations ayant un mode de gestion commercial, mais seulement d'assujettir aux impôts commerciaux les associations qui remplissent simultanément ces deux conditions. Une telle situation n'est pas courante.

On trouvera dans la suite de ce rapport un essai de clarification des éléments au vu duquel ce critère peut être mis en œuvre. Cette clarification doit impérativement déboucher sur la publication d'une instruction administrative, qui permette à tous les services fiscaux de connaître exactement l'état du droit et de l'appliquer selon des principes uniformes et aux associations de savoir de quel régime fiscal elles relèvent.

L'effort de clarification ainsi entrepris ne pourra toutefois pas éliminer toute appréciation d'ordre subjectif. Il laissera subsister une part d'incertitude.

## 3) L'insécurité fiscale

Inévitablement, l'insécurité fiscale existe donc, comme d'ailleurs dans tout secteur économique. Elle est toutefois particulièrement lourde pour les associations, pour deux raisons.

La première porte sur l'ampleur des redressements notifiés aux associations, qui sont presque toujours démesurés par rapport à leurs possibilités financières. Les redressements fiscaux qui frappent des sociétés commerciales, et de façon générale des personnes qui se savent assujetties, interviennent toujours à la marge : les impositions supplémentaires représentent un certain pourcentage des impôts déjà acquittés et elles sont, sauf exception, économiquement supportables. À l'inverse, une association qui subit un contrôle et un redressement se voit contrainte de supporter d'un seul coup la totalité de l'impôt dû au titre des trois années précédentes. Si elle fait l'objet d'un rappel de TVA, il s'agit de sommes que les « clients » n'ont pas supportées ; s'il s'agit d'impôt sur les sociétés ou de taxe professionnelle, de sommes dont l'association ne dispose pas et qu'elle a bien du mal à rassembler.

La seconde raison est que les règles usuelles des procédures fiscales ont pour les associations des conséquences invariablement sévères. Les associations sont le plus souvent en situation de taxation d'office, parce qu'elles n'ont pas une comptabilité régulière et ne sont pas à jour de leurs obligations déclaratives, pour la bonne raison qu'elles pensaient de bonne foi ne pas être imposables. Elles ont en conséquence la charge de prouver que les bases d'imposition retenues par l'Administration fiscale sont exagérées. Le plus souvent, elles n'y parviennent pas, pour des raisons techniques. Lorsqu'elles sollicitent un sursis de paiement, il est rare qu'elles l'obtiennent, parce qu'elles ne peuvent obtenir une caution bancaire. Sur ces deux points au moins, elles se trouvent dans une situation objectivement moins favorable qu'une société commerciale faisant l'objet d'un redressement.

## 4) Une proposition pour rétablir la sérénité : la garantie contre les redressements

Il paraît nécessaire d'imaginer en faveur des associations une formule juridique qui permette les requalifications sans passer par un redressement. Une solution extrême, qui par exemple poserait le principe qu'une association ne peut faire l'objet d'un redressement, risquerait d'être contraire au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt. Une solution plus sûre juridiquement, et plus réaliste, pourrait être de partir de ce qui existe déjà, à savoir l'existence du « correspondant associations » au sein des directions des services fiscaux. Cette personne peut actuellement être saisie par toute association qui souhaite savoir si son activité entre dans le champ des impôts commerciaux. L'idée est excellente, mais cette faculté offerte aux associations est fort peu utilisée, vraisemblablement parce que les associations craignent qu'en cas de réponse positive à la question posée, l'Administration ne déclenche un contrôle fiscal à leur encontre et ne leur inflige un important rappel d'impôts.

Il faudrait garantir aux associations qui font ainsi la démarche positive de consulter l'Administration fiscale que cette consultation ne déclenchera pas un contrôle, mais au contraire constitue une garantie contre les redressements pour la période non prescrite. Ainsi, l'association qui a consulté l'Administration et dont le fonctionnaire compétent a estimé quelle devait être assujettie sauraît que pour l'avenir elle doit s'acquitter de ses obligations fiscales, mais elle serait tranquille pour le passé.

Cette réforme serait une innovation non négligeable en procédure fiscale. La proposition se justifie uniquement par le fait que, sauf exception, les associations sont, de bonne foi, dans l'ignorance des critères d'assujettissement et des obligations qui en découlent et par le caractère inéquitable de la situation à laquelle conduit l'application des règles habituelles de la procédure de redressement. Il n'y a donc aucune raison que l'innovation ainsi proposée soit étendue à d'autres catégories de contribuables. L'institution de cette garantie devrait par ailleurs être encadrée de manière stricte pour limiter l'application de ce régime de faveur aux associations qui ont spontanément saisi l'Administration fiscale et pour en exclure les associations manifestement de mauvaise foi, notamment les personnes qui ont sciemment choisi la forme associative pour tenter d'exercer une activité économique en franchise d'impôts.

L'institution de cette garantie suppose qu'au préalable les conditions de la requalification éventuelle aient été précisées à destination de tous les services concernés. La publication d'une circulaire claire et opératoire constitue la condition sans laquelle le nouveau mécanisme ne peut fonctionner.

La nouvelle procédure devrait enfin être assortie de voies de recours adaptées, qui supposent notamment d'étendre la compétence de la commission départementale des impôts et d'aménager sa composition.

Ainsi conçue, la garantie contre les redressements, combinée avec une clarification des critères de l'activité lucrative, serait de nature à rétablir plus de clarté et de sérénité dans le débat sur la fiscalité des associations et plus de responsabilité chez tous les protagonistes.

## 2 Les propositions

### A - Les critères de non-lucrativité

(...) Le juge fiscal interprète les dispositions législatives en vigueur en tentant de concilier le régime privilégié des associations avec le principe d'égalité devant l'impôt (...).

Ainsi, une association perd le bénéfice des dispositions applicables aux organismes à but non lucratif dans chacune des deux hypothèses suivantes :

- si sa gestion n'est pas désintéressée,
- ou si elle exerce une activité de même nature que celle des entreprises commerciales, dans les mêmes conditions que ces entreprises (...).

#### 1) L'assujettissement des associations dont la gestion ne présente pas un caractère désintéressé

Le caractère non lucratif d'une association est subordonné d'abord au caractère désintéressé de sa gestion. Cela signifie que l'association ne doit concourir, ni directement ni indirectement, à l'enrichissement de ses membres (...).

Il faut bien noter que le caractère non désintéressé de la gestion est toujours révélé par une appropriation privée des résultats de l'association, tandis que la réalisation d'excédents n'exclut pas que la gestion soit désintéressée, pourvu que ceux-ci soient exclusivement affectés à la réalisation de l'objet social (CE, 26 avr. 1965, req. n° 61 743 et req. n° 61 744 ; Dr. fisc. 1965, n° 23, comm. 649 ; Rec. CE, p. 241 ; - 14 oct. 1988, req. n° 62 147 et rec. n° 63 703 ; Dr. fisc. 1989, n° 8, comm. 337 ; RJF 12/88, n° 1308) (...).

La jurisprudence a le plus souvent subordonné la remise en cause du caractère désintéressé de la gestion au fait que les avantages consentis aux dirigeants soient importants (...).

L'exigence d'une gestion totalement désintéressée est très largement admise par le milieu associatif. Nul ne conteste qu'une association dont les dirigeants poursuivent un but d'enrichissement personnel ne doit pas conserver les avantages fiscaux consentis aux associations. Il ne semble pas qu'un assouplissement notable soit possible ni souhaitable, car l'association se définit par le bénévolat. Toute dérogation à cette règle ne peut aboutir qu'à une confusion encore plus grande dans le secteur associatif.

Encore faut-il que la règle ne soit pas appliquée de façon rigide. Les exemples jurisprudentiels qui précèdent montrent que le juge lui-même admet une certaine souplesse. La remise en cause du caractère non lucratif d'une association est une décision trop grave pour être prise à partir de faits minimes. Une telle remise en cause ne doit donc intervenir que si les avantages financiers consentis au fondateur ou au dirigeant de l'association sont réguliers et d'un montant significatif.

#### 2) L'assujettissement des associations dont les conditions d'exploitation sont similaires à celles des entreprises commerciales du même secteur d'activité

Une association même gérée de façon désintéressée, peut être considérée comme un organisme à but lucratif pour l'application des textes sur la TVA, l'impôt sur les sociétés et la taxe professionnelle, dès lors qu'elle exerce une activité similaire à celle des entreprises commerciales et quelle l'exerce dans les mêmes conditions que celles-ci (...).

Le principe en lui-même n'est guère contestable. Il est pourtant celui qui donne lieu à la plus grande partie des difficultés sur le terrain, à la fois parce que les services fiscaux en retiennent une interprétation trop large et parce qu'il est très inégalement appliqué sur l'ensemble du territoire.

Il est donc celui qui nécessite le plus une clarification. Celle-ci passe par une décomposition du raisonnement tenu par le juge fiscal à propos des associations soumises à la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 qui doivent être qualifiées d'organismes à but lucratif pour l'application du Code général des impôts : il faut d'abord que l'activité de l'association soit la même que celle d'entreprises commerciales et ensuite que les conditions d'exploitation soient similaires (...).

Une activité analogue à celle d'entreprises commerciales - Le projet d'instruction, préparé par le Service de la législation fiscale, sur les conditions d'assujettissement des associations aux impôts commerciaux fait référence aux prestations que « des entreprises du secteur concurrentiel rendent, ou sont susceptibles de rendre, (...) dans des conditions similaires ». La formule n'est pas inexacte, mais elle peut être trompeuse.

L'association doit être regardée comme intervenant dans un champ concurrentiel si des entreprises commerciales ont la même activité. Il n'est pas nécessaire que la concurrence soit effective : une association peut être seule à proposer un certain type de services dans un secteur géographique déterminé (la ville par exemple) et avoir pourtant la même activité que des entreprises commerciales implantées ailleurs. Dans ce cas, la concurrence est seulement potentielle, mais la comparaison des conditions d'exploitation est possible.

En revanche, la condition n'est pas satisfaite si la concurrence est seulement virtuelle (activité dont on ne peut pas exclure qu'une entreprise s'y intéresse un jour), car la comparaison est alors impossible.

Pour dire les choses plus concrètement, un village de vacances est une activité concurrentielle, puisqu'il existe des villages de vacances gérés par des sociétés commerciales. Même s'il est le seul village de vacances de son secteur géographique, un village de vacances « associatif » ne sera donc hors du champ des impôts commerciaux que si ses conditions de gestion sont différentes de celles des villages de vacances « commerciaux ».

En revanche, si les services qu'une association propose à des personnes âgées à leur domicile ne sont proposés par aucune entreprise commerciale, cela suffit à interdire d'y voir un secteur concurrentiel, même si telle ou telle grande société a manifesté son intérêt pour le secteur.

Cela dit, aucun domaine d'activité n'est fermé par avance aux entreprises commerciales. Le principe de la liberté du commerce et de l'industrie s'y oppose. Il est donc concevable, et plutôt heureux, qu'un secteur d'activité découvert et « défriché » par des associations s'ouvre un jour à la concurrence et que ce jour là les associations soient amenées à payer des impôts si elles sont gérées dans les mêmes conditions que les entreprises commerciales du même secteur. Les associations n'ont le monopole d'aucun secteur, ni la certitude d'y être pour toujours à l'abri de l'impôt.

**Des conditions de gestion similaires** - Le fait qu'une association agisse dans un domaine d'activité où il existe aussi des entreprises commerciales ne conduit pas nécessairement à son assujettissement aux impôts commerciaux. Elle conserve le statut fiscal de l'association à but non lucratif si « elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales » (CE, 13 déc. 1993, n° 115 097 ; Dr. fisc. 1994, n° 10, comm. 435, concl. F. Loloum ; RJF 2/94, n° 131).

Le Conseil d'État a énoncé cette règle générale. Il a aussi donné des exemples d'éléments révélant que les conditions d'exploitation sont différentes ou d'éléments révélant qu'elles sont identiques. Dans les deux cas, ce ne sont que des indices caractéristiques d'un comportement associatif ou d'un comportement commercial, lequel doit dans tous les cas faire l'objet d'une appréciation globale.

Si une hiérarchie devait être établie entre [ces] indices, il semblerait logique, parmi les indices qui conduisent à écarter l'imposition, de donner la priorité au fait que l'association permette de satisfaire des besoins que les entreprises commerciales ne couvrent pas de façon satisfaisante. Cette condition sera remplie si l'association exerce des activités qui ne figurent pas parmi les activités habituelles des sociétés lucratives, mais aussi si elle s'adresse à des personnes vers lesquelles les sociétés commerciales ne s'orientent pas spontanément ou si elle a une politique de prix visant à élargir l'accès à un service d'intérêt général.

Cette volonté de couvrir des besoins mal couverts par le marché peut se traduire sous des formes très diverses selon les secteurs :

- accueil de bénéficiaires de l'aide sociale pour une clinique ou une maison de retraite,
- action volontariste en faveur des exclus pour une association de tourisme social,
- pratique de prix bas pour un organisateur de concerts ou de loisirs sportifs,
- création d'œuvres contemporaines ou action en zone rurale pour une troupe de théâtre,
- présentation de films n'ayant pas accès au réseau commercial pour un festival de cinéma.

Ainsi conçue, cette condition n'est guère éloignée de celle qui figure à l'article 261-7-1°-b) du CGI, lequel subordonne l'exonération de TVA qu'il institue à la condition « que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales ». Indirectement, elle est donc conforme aux prévisions de la 6<sup>e</sup> Directive TVA.

Les autres critères viennent compléter l'orientation générale qui se dégage de cette première condition. La pratique de la publicité notamment ne doit jamais être décisive. Une association authentiquement non lucrative, agissant hors de toute logique concurrentielle, peut avoir besoin de se faire connaître d'un vaste public pour recueillir des dons, mais aussi pour proposer ses services aux personnes qu'elle vise. La publicité ne doit donc entraîner l'assujettissement aux impôts commerciaux que si elle a pour objet de conquérir des parts de marché au détriment d'entreprises com-

merciales. Celles-ci seraient, dans ce dernier cas, fondées à s'en plaindre et l'Administration fiscale à réclamer le paiement des impôts commerciaux.

## B - Le lien entre l'IS, la TVA et la taxe professionnelle

La question du lien à établir entre les trois impôts (TVA, impôt sur les sociétés, taxe professionnelle) (2) est une source constante de désaccords et d'incompréhensions. Il est vrai que la question est juridiquement délicate (...).

Certaines associations souhaitent être assujetties à la TVA, mais refusent d'acquitter l'impôt sur les sociétés ou la taxe professionnelle (...).

### 1) La lettre des dispositions du CGI

La jurisprudence interprète de la même façon les termes « non lucratif », qui figurent dans les textes relatifs à la TVA ou dans les textes relatifs aux impôts directs. On conçoit mal qu'il puisse en être autrement, et qu'un organisme puisse être lucratif pour l'application des textes relatifs à la TVA et non lucratif au regard de l'impôt sur les sociétés.

Mais la loi fait une différence (...). Il semble à première vue résulter des dispositions relatives à la TVA (CGI, art. 261-7-1°-a et b) qu'une association à but non lucratif peut être assujettie à la TVA, particulièrement pour deux types d'opérations :

- les services de caractère éducatif, culturel ou sportif rendus à des personnes autres que les membres de l'association,
- les services qui ne sont pas de caractère social, éducatif, culturel ou sportif et qui ne sont pas rendus par des œuvres à caractère social ou philanthropique.

### 2) L'interprétation à la lecture de la Directive

L'Administration doit toutefois écarter l'application de la législation nationale lorsque celle-ci est incompatible avec les objectifs d'une directive (CE, Ass., 28 févr. 1992, SA Rothmans International France : Rec. CE, p. 81). L'application des dispositions nationales relatives à la TVA n'est donc possible que si celles-ci sont compatibles avec les termes de la 6<sup>e</sup> Directive TVA du 17 mai 1977 (Dir. 77/388/CEE) modifiée. À tout le moins, les dispositions de la loi doivent être interprétées de telle façon quelles soient compatibles avec la Directive (CE, Sect., 22 déc. 1989, n° 86 113, Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier : Dr. fisc. 1990, n° 14, comm. 716 ; Rec. CE, p. 260).

Or les dispositions de l'article 13 A-1 de la 6<sup>e</sup> Directive contraignent les États membres à exonérer de TVA un certain nombre de prestations de services, et notamment (...) (m) « certaines prestations de services ayant un lien étroit avec la pratique du sport ou de l'éducation physique, fournies par des organismes sans but lucratif aux personnes qui pratiquent le sport ou l'éducation physique », (n) « certaines prestations de services culturels, ainsi que les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées, effectuées par des organismes de droit public ou par d'autres organismes culturels reconnus par l'État membre concerné » (...). La Directive précise que les États membres peuvent subordonner l'octroi de ces exonérations au respect de l'une ou de plusieurs conditions (...).

Pour que les dispositions du droit national soit compatibles avec la Directive, il faut nécessairement que les termes « œuvres sans but lucratif qui présentent un caractère social ou philanthropique » figurant à l'article 261-7-1°-b) (associations ouvertes) soit interprétés largement, notamment pour y inclure les associations fournissant des prestations de services culturels et sportifs. Car le a) de l'article 261-7-1° qui exonère les services rendus à leurs membres par des associations de caractère culturel ou sportif ne suffit pas, en raison du caractère restrictif de la condition relative au caractère fermé de l'association, à assurer une transposition correcte de la Directive en ce qui concerne ce type d'associations.

(2) NDLR : Sur ce thème, V. Th. Guillois, « Organismes sans but lucratif : la question du lien entre la TVA, l'IS et la taxe professionnelle » : Dr. fisc. 1996, n° 40, p. 1208 s.

À l'inverse de l'impression qui se dégage de la première lecture de l'article 261-7-1<sup>o</sup>, cette interprétation large conduit à un rapprochement sensible entre d'une part le champ du non-assujettissement à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle et d'autre part le champ de l'exonération de TVA définie par l'article 261-7-1<sup>o</sup>-b).

Il est théoriquement possible d'envisager une clarification sur ce point. Elle passerait par un alignement de la rédaction du texte de l'article 261-7-1<sup>o</sup> du code sur celui de l'article 13 A de la Directive. Mais une telle modification de la loi est délicate à réaliser. Elle conduirait à remettre en cause un texte, en vigueur depuis vingt ans, dont l'application actuelle est conforme aux objectifs de la 6<sup>e</sup> Directive. Elle risquerait de modifier la ligne de partage entre associations exonérées et associations non exonérées, et d'être ainsi une nouvelle source de confusion. Le champ de cette exonération de TVA est un point sur lequel la stabilité des situations juridiques permet d'atteindre, mieux qu'une illusoire clarification, l'objectif de sécurité juridique.

### 3) Les différences subsistant entre la TVA et les impôts directs

Le lien existant ainsi entre les trois impôts, opéré par l'article 261-7-1<sup>o</sup> du CGI, ne signifie pas pour autant que l'assujettissement à l'un entraîne nécessairement l'assujettissement à l'autre.

Car en premier lieu l'assujettissement à la TVA s'apprécie opération par opération. Un organisme assujetti à la TVA ne l'est donc que pour celles de ses recettes qui remplissent la condition de lien direct entre prestation fournie et rémunération obtenue (*CE Sect., 6 juill. 1990, n° 88 224, « CODIAC » : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1849 ; RJF 8-9/90, n° 989, concl. P.-F. Racine, p. 543 et s.*). C'est ainsi qu'une subvention d'équilibre versée par une personne publique ou privée à une entreprise assujettie à la TVA n'entre pas dans le champ d'application de cette taxe (*CE, 20 mars 1996, n° 139 062, SARL Informations juives : Dr. fisc. 1996, n° 31-36, comm. 1040, concl. Ph. Martin ; RJF 5/96, n° 567*). La perception d'une telle subvention ne donne donc pas lieu au paiement de la TVA.

En deuxième lieu plusieurs exonérations de TVA s'appliquent indifféremment, que l'organisme soit lucratif ou non lucratif (notamment celles de l'article 261-4 du CGI). Des organismes exonérés de TVA peuvent donc être assujettis à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle.

Enfin, en troisième lieu, des exonérations ponctuelles d'impôts directs peuvent à l'inverse aboutir à ce que des entreprises assujetties à la TVA ne le soient pas pour autant aux autres impôts. Tel est notamment le cas de l'article 1464 A du CGI, qui permet aux collectivités locales d'exonérer de taxe professionnelle, dans la limite de 50 %, les entreprises de spectacles. La limite de 50 % pourrait être éventuellement supprimée, si l'on souhaitait permettre aux collectivités locales d'exonérer totalement les associations œuvrant dans le domaine du spectacle et qui ne remplissent pas les critères de non-lucrativité. Une telle exonération aurait les mêmes effets qu'un octroi plus généreux de subventions, en privant toutefois les collectivités de la possibilité de moduler leur aide en fonction de l'organisme qui la sollicite. À l'inverse, elle constituerait un dispositif plus sûr pour les associations concernées. Une modification législative en ce sens n'est donc pas à exclure, mais il s'agit là d'un choix politique.

### C - La reconnaissance de l'utilité sociale

De nombreuses associations, et certains parlementaires, demandent que l'absence d'assujettissement à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle soit garantie aux associations ayant obtenu une reconnaissance d'utilité sociale (3), qui serait délivrée pour une durée déterminée par un organisme paritaire et indépendant. Le Conseil national de la vie associative s'est long-

temps fait le porte-parole de ce projet, ce qui suffit à justifier qu'il en soit fait ici une étude particulière.

L'auteur de ce rapport ne méconnaît pas l'intérêt d'une telle formule pour les associations qui retrouveraient ainsi la sécurité juridique qui leur fait tant défaut aujourd'hui. L'utilité sociale de l'association doit être prise en compte lors de l'examen de son caractère non lucratif. Mais il ne reprend pas à son compte le projet de délivrance d'un « label » d'utilité sociale, dont les inconvénients lui semblent supérieurs aux avantages que l'on peut en attendre.

Le premier défaut de cette formule tient aux faiblesses intrinsèques du concept d'utilité sociale, qui présente un double inconvénient :

- il est encore plus subjectif que les critères jurisprudentiels énoncés plus haut et son appréciation risque de donner lieu à des divergences d'appréciation au sein de chaque organisme compétent et entre les différents organismes, et donc à de nombreux litiges ;

- il risque d'être interprété dans un sens réducteur, certaines associations ayant une utilité qui n'est pas sociale, mais intellectuelle, culturelle, spirituelle, politique, historique, économique, etc.

Compte tenu de la nature du concept, une procédure administrative de reconnaissance d'utilité sociale comporterait à la fois des risques juridiques et des inconvénients pratiques.

#### 1) Les risques juridiques

Le droit fiscal français comporte fort peu de cas dans lesquels une décision prise par un organisme distinct de l'Administration fiscale s'impose à celle-ci.

Si la loi ne prévoyait pas expressément que la reconnaissance d'utilité sociale entraîne l'exemption de tous impôts commerciaux, il y a fort à parier que le juge fiscal ne se sentirait pas lié par cette qualification, pas plus qu'il ne l'est actuellement par la reconnaissance d'utilité publique (*CE, 20 juin 1997, n° 145 610, Fondation Marcel Mérieux : Dr. fisc. 1998, n° 4-5, comm. 45, concl. F. Loloum ; RJF 8-9/97, n° 772*). Selon toute vraisemblance, les principes de réalisme et d'autonomie du droit fiscal conduiraient le juge à appliquer à la nouvelle catégorie des associations reconnues d'utilité sociale les règles classiques d'assujettissement aux différents impôts.

Si à l'inverse la loi prévoyait expressément que la reconnaissance d'utilité sociale met à l'abri de tous impôts commerciaux, elle risquerait d'être contraire au principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt. La faveur ainsi faite à un certain type d'associations serait en effet difficile à justifier. Comment justifier la différence de traitement entre, d'une part, les associations reconnues d'utilité sociale et, d'autre part :

- les associations qui ont été reconnues d'utilité publique, au terme d'une procédure plus longue et plus exigeante ?

- les associations sans caractère social, par exemple culturelles ou religieuses, qui bénéficient actuellement des mêmes avantages que les associations à caractère social ?

- les entreprises commerciales, dont l'utilité sociale est quelquefois évidente, parce qu'elles couvrent des besoins vitaux ou qu'elles sont spécialisées dans l'offre de produits à bas prix à des personnes défavorisées, et qui se verraient néanmoins exposées à une concurrence inégalitaire ?

#### 2) Les inconvénients pratiques

La procédure de reconnaissance d'utilité sociale serait nécessairement fort lourde, compte tenu :

- du nombre d'associations, dont l'estimation minimale est 700 000,

- du fait que la reconnaissance ne pourrait être accordée que pour une durée déterminée et devrait être réexaminée périodiquement,

(3) NDLR : Sur ce thème, V. Th. Guillois, « De l'utilité sociale comme critère de la non-lucrativité » : *Dr. fisc. 1998, n° 7, p. 223 et s.*

- et du fait que la commission délivrant la reconnaissance d'utilité sociale serait un organisme collégial réunissant des personnes dont chacune aurait un point de vue différent à faire valoir.

Ajoutée à l'enjeu financier des décisions prises, et au fait que la procédure devrait vraisemblablement comporter une première décision prise localement et une possibilité d'appel auprès d'un organe national, cette procédure s'apparenterait à celle des commissions d'équipement commercial ou d'organismes analogues. Elle engendrerait en tout cas des coûts importants.

Une telle procédure comporterait d'ailleurs pour les associations le risque qu'à terme seules les associations reconnues d'utilité sociale ne soient exonérées d'impôts et que les pouvoirs n'utilisent la délivrance des agréments comme un instrument de régulation budgétaire. Un tel phénomène a été constaté par la Commission des Communautés européennes, dans la plupart des pays où le non-assujettissement des associations est subordonné à la délivrance d'un agrément administratif (*Communication du 4 juin 1997 sur la promotion du rôle des associations et fondations en Europe*). Il est préférable d'en rester à un dispositif légal où le non-assujettissement est la règle et l'assujettissement l'exception.

## D - Comment clarifier le droit applicable ?

Le droit applicable réalise un équilibre théoriquement satisfaisant entre la nécessité de protéger les associations et le souci de ne pas introduire de distorsions de concurrence. L'élément le plus négatif de ce tableau est toutefois que le droit est mal connu.

### 1) Loi, décret ou instruction ?

Il pourrait être tentant d'insérer au CGI des dispositions qui précisent le sens du terme « lucratif » figurant à l'article 206-1. Mais une telle solution se heurte à plusieurs objections. La première, qui est de principe, est que la tradition juridique française répugne à inclure dans le texte des lois la définition des termes qui s'y trouvent. La deuxième, qui est d'ordre pratique, est que le terme « lucratif » ne figure pas dans les textes relatifs à la taxe professionnelle, puisque seule une jurisprudence bienveillante exonère de cette taxe les associations à but non lucratif. La troisième objection enfin, qui relève de l'opportunité, incite à éviter d'alourdir le CGI par l'introduction de nouvelles notions, qui à leur tour devront faire l'objet d'interprétations.

La solution qui consisterait à introduire, dans la partie réglementaire du code, la définition qui ne se trouve pas dans la partie législative est quant à elle juridiquement impossible. Car en la matière la loi n'habilite pas le pouvoir réglementaire à apporter des précisions. Dès lors que l'application des dispositions législatives n'est pas manifestement impossible en l'absence de décret d'application, ce qui est évident puisqu'elle est appliquée depuis des décennies, il n'y a pas place pour le décret (*CE, Avis, Sect., 20 mars 1992, Préfet du Calvados : Rec. CE, p. 123*).

À défaut d'une modification de la loi et du décret, la meilleure voie pour opérer la clarification souhaitée est la publication d'une instruction administrative sans ambiguïté. Celle-ci devra être conçue de telle sorte qu'elle permette d'éviter les débordements constatés depuis quelques années. Il est en effet flagrant que les services fiscaux, à défaut de connaître avec précision les critères de requalification des associations en organismes à but lucratif, ont trop souvent adopté une attitude consistant à opérer très largement des redressements à l'encontre des associations, quitte à renoncer à une partie de leurs prétentions à la suite de transactions conclues avec les associations concernées ou à la suite de procédures contentieuses.

Cette situation devrait être améliorée grâce à une définition claire des critères, et notamment du cas de requalification caractérisé par la situation où l'association exerce une activité analogue à celle d'entreprises commerciales, dans les mêmes conditions que

ces entreprises quant aux prestations fournies, aux prix pratiqués et aux méthodes de gestion appliquées.

Il n'est pas non plus exclu que les précisions éventuelles à ajouter au CGI sur les procédures à suivre en ce qui concerne le régime fiscal des associations ne permettent au législateur d'apporter indistinctement des précisions sur le fond du droit (*V. infra G*).

### 2) Le contenu de l'instruction

L'instruction ministérielle dont la publication est nécessaire devrait reprendre le plus clairement possible les critères légaux, tels que le présent rapport a tenté de les présenter. Elle pourrait naturellement contenir aussi des indications sur les points qui n'ont donné lieu à aucun débat, et qui pour cette raison n'apparaissent pas dans ce rapport, notamment l'assujettissement des associations ayant pour objet de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation (*CE, Plén., 20 juill. 1990, n° 84 846 ; Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1867, concl. P.-F. Racine ; RJF 10/90, n° 1177*).

Elle pourrait aussi contenir des indications plus précises sur certains secteurs particuliers, que le format du présent rapport n'a pas permis de traiter spécifiquement (associations culturelles, tourisme associatif, enseignement supérieur, logement social notamment).

## E - Le secteur particulier des secteurs ou filiales lucratives

L'instruction dont il vient d'être question devra aussi régler de manière adéquate la question des secteurs lucratifs et des filiales commerciales des associations. Il est hautement souhaitable que cette question soit réglée dans un sens équitable, qui permette aux associations à but non lucratif souhaitant développer une activité lucrative accessoire de ne pas voir remettre en cause le régime fiscal qui leur est applicable.

Or l'Administration fiscale tend à considérer que l'ensemble de l'association acquiert un caractère lucratif s'il existe entre le secteur non lucratif et le secteur lucratif, ou entre l'association et la société, des liens tels que complémentarité économique ou commerciale, répartition de clientèle ou échanges de services.

Juridiquement, la question ne se pose pas dans les mêmes termes pour les secteurs distincts et pour les personnes morales distinctes.

### 1) Secteurs distincts

Les textes relatifs à l'impôt sur les sociétés et les textes relatifs à la taxe professionnelle ne traitent que des personnes imposables, sans évoquer la possibilité de constituer des secteurs distincts. En revanche les textes relatifs à la TVA imposent la sectorisation (...) (4).

Dans l'état actuel du droit, dont il paraît difficile d'envisager une modification dans l'immédiat, seule la doctrine administrative peut accorder quelques facilités aux associations qui souhaitent constituer un secteur distinct au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle. L'Administration est donc fondée à poser des exigences. Il est cependant assez logique de penser que les règles ainsi fixées ne devraient pas être plus rigoureuses que celles qui s'appliquent aux cas où les secteurs distincts ont été érigés en personnes morales distinctes.

### 2) Personnes morales distinctes

Toute règle fiscale s'applique séparément à une personne déterminée. Une association peut donc parfaitement, pour l'application de la loi fiscale, constituer une société commerciale, voire une association distincte, pour isoler ses activités lucratives. Normalement, le caractère lucratif ou non lucratif est apprécié séparément pour les différentes personnes.

Il est vrai que la jurisprudence a quelquefois placé dans le champ des activités lucratives : une association liée à une société et dont la gestion ne peut être dissociée de celle de la société (*CE, 27 oct. 1965, n° 61 446 ; Dr. fisc. 1965, n° 47, comm. 1128*) ; une association dont l'activité constitue le prolongement de celle d'une entre-

(4) NDLR : Sur ce thème, V. E. Droin, « La sectorisation en matière d'IS, une alternative envisageable pour les associations à but lucratif ? » : *Dr. fisc. 1998, n° 10, p. 319 et s.*

prise commerciale (CE, 20 juill. 1988, n° 54 160 : Dr. fisc. 1989, n° 16-17, comm. 838, concl. M<sup>me</sup> M. de Saint-Pulgent ; RJF 10/88, n° 1073) ; une association reversant ses excédents à une société qui lui est liée (CE, 19 juin 1991, req. n° 60 976 et req. n° 60 977 : Dr. fisc. 1991, n° 42, comm. 1945, concl. J. Arrighi de Casanova ; RJF 8-9/91, n° 1061).

Mais de tels cas sont rares. Ils semblent limités aux cas où l'association et la société commerciale sont en pratique indissociables.

### 3) Limiter les cas de « contamination »

Les hypothèses dans lesquelles l'existence d'une filiale commerciale peut remettre en cause le caractère non lucratif de l'association mère devraient pouvoir rester d'un nombre limité. Sous réserve d'une appréciation au cas par cas, les règles générales susceptibles d'inspirer l'action de l'Administration pourraient être les suivantes :

**La partie lucrative ne doit pas orienter l'ensemble** - Il est clair que l'ensemble des deux secteurs ou des deux personnes morales peut être qualifié de lucratif lorsque c'est la partie lucrative qui domine, qui oriente l'activité de l'ensemble, lorsque les choix de gestion de l'association sont dictés par le souci de favoriser l'activité lucrative. Il semble possible de présumer que cette condition est satisfaite si le volume d'activité de la partie déclarée comme lucrative (société[s] ou secteur[s]) dépasse celui de la partie déclarée comme non lucrative (5).

**Les dirigeants doivent être distincts** - Le caractère désintéressé de la gestion de l'association serait remis en cause si l'un des dirigeants statutaires de l'association était simultanément dirigeant de la société, et percevait une rémunération à ce titre.

Ces principes étant posés, deux situations différentes doivent être distinguées.

La première est celle où l'activité de la société est entièrement distincte de celle de l'association. Le principal intérêt de l'existence de la société pour l'association est d'être une source de revenus, perçus sous forme de dividendes. L'association joue alors un rôle analogue à celui d'une holding. Dès lors il faut encore distinguer entre celle qui se comporte comme une holding de gestion, ce qui donne *a priori* un caractère commercial à l'ensemble de son activité, et celle qui se borne à percevoir les dividendes, sans prendre aucune part à la gestion de la société (holding pure). Dans cette dernière hypothèse, le caractère non lucratif de l'association n'est pas remis en cause d'un point de vue fiscal par la participation qu'elle a prise dans une société.

La seconde situation est celle de l'association qui a créé une société commerciale dans le prolongement de son activité statutaire, afin de mieux atteindre les objectifs qui sont les siens. Dans ce cas, la création de la société répond au souci d'isoler l'activité lucrative accessoire du reste de l'activité de l'association. Une telle création comporte un effet favorable pour les finances publiques. Elle semble devoir être plutôt encouragée. Le caractère non lucratif de l'association ne devrait donc pas être remis en cause, pour autant que des garanties existent sur le caractère désintéressé et non lucratif de l'ensemble.

Une telle configuration peut sans nul doute rendre possibles des pratiques visant à réduire la charge fiscale de la société, notamment les transferts de charges ou de produits entre les deux entités afin d'éviter l'apparition d'un bénéfice imposable au sein de la société. Mais de telles pratiques peuvent être remises en cause par l'Administration fiscale, selon les règles de droit commun, lors des contrôles auxquels la société commerciale peut être soumise (...).

### F - Instituer une garantie contre les redressements

Les associations se plaignent souvent du caractère rétroactif des redressements, et ont de sérieuses raisons de trouver les redressements rétroactifs insupportables. Mais la formulation de cette doléance méconnaît le fait que tout redressement est par nature

rétroactif. Supprimer la rétroactivité, c'est supprimer les redressements.

Pour supprimer les effets inéquitables que comportent les redressements fiscaux pour les associations, il faut donc s'orienter vers une limitation du droit de reprise lui-même, c'est-à-dire du droit pour l'Administration de rappeler les impôts non acquittés au cours des années antérieures.

Pour des motifs d'ordre constitutionnel tenant cette fois encore au principe d'égalité devant l'impôt, il semble toutefois impossible de protéger une catégorie de personnes morales contre tout risque de redressement sans que cette protection comporte une contrepartie de la part de la personne ainsi protégée. Une solution équilibrée pourrait consister à exclure les redressements à l'encontre des associations qui ont saisi l'Administration fiscale d'une demande tendant à déterminer le caractère lucratif ou non lucratif de leur activité.

#### 1) Le point de départ : le « correspondant associations »

Dans chaque direction des services fiscaux existe déjà un fonctionnaire spécialement chargé de prendre position sur la qualification lucrative ou non lucrative de l'activité des associations qui le saisissent. Les positions prises par l'Administration dans ce cadre lui sont opposables sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF, sauf lacunes dans les indications données par l'association ou changement ultérieur dans les conditions de fait. Ce « correspondant associations » est toutefois généralement peu sollicité, sans doute parce que les associations qui ont des doutes sur le caractère non lucratif de leur activité redoutent que leur demande ne déclenche un contrôle fiscal à leur encontre et que leur bonne volonté ne tourne ainsi à leur désavantage.

Cette procédure est pourtant excellente, car elle répond de la façon la plus simple et la plus sûre au besoin de sécurité juridique dont témoignent les associations. Il suffirait, pour qu'elle se développe, que la saisine du service fiscal ne comporte plus aucun risque autre que celui d'une éventuelle réponse positive à la question du caractère lucratif de l'activité.

#### 2) La nature de la garantie à instituer

Il suffirait de prévoir qu'une association ayant saisi l'Administration fiscale pour savoir si son activité est lucrative au sens de la loi fiscale ne peut faire l'objet d'un redressement pour la période antérieure à la date de la réponse.

Les associations se répartiraient, d'un point de vue fiscal, en trois catégories :

- les associations dont l'Administration fiscale a jugé que leur activité a un caractère non lucratif. La saisine de l'Administration ne change rien, hormis le fait que l'association sait désormais qu'elle n'a pas à payer les impôts commerciaux ;

- les associations dont l'Administration fiscale a jugé que leur activité a un caractère lucratif. Elles doivent se mettre en règle pour l'avenir et bénéficient de la garantie pour les années passées ;

- les associations qui n'ont pas saisi l'Administration fiscale et qui, comme avant, peuvent faire l'objet d'un redressement si l'Administration vient à s'apercevoir que leur activité présente un caractère lucratif.

Il n'est pas nécessaire de prévoir un mécanisme d'agrément implicite : la formule selon laquelle la saisine de l'Administration exclut tout redressement pour la période antérieure à la réponse suffit à garantir les associations contre les délais de réponse excessifs.

Il paraît opportun d'exclure l'application de la garantie contre les redressements aux associations qui ont reçu un avis de vérification. Il faut que la demande tendant à la fixation du régime fiscal soit spontanée. Il paraît également nécessaire d'exclure, par une incidente du texte législatif, les associations de mauvaise foi, étant

(5) Cette présomption pourrait être renversée, notamment dans certains secteurs, tel le secteur sportif où les recettes « commerciales » représentent une fraction très impor-

tante des ressources des fédérations sportives, lesquelles ont des missions de service public qui justifient peut-être une exception.

entendu que cette exclusion ne s'appliquerait en pratique qu'aux associations créées sous cette forme dans le but d'échapper aux impôts qui s'appliquent normalement aux entreprises commerciales.

Le mécanisme devrait être permanent. Car le souci d'apurer le passé n'est pas propre à la situation actuelle. Le caractère insupportable des redressements qui frappent les associations est inséparable de la possibilité de requalifier l'activité d'une association. Il n'y a donc aucune raison de limiter dans le temps l'application de la garantie, qui ne produira pas ses effets en une seule fois.

Du reste, passé la phase de démarrage, le mécanisme ne sera pas lourd à gérer pour l'Administration qui en sera chargée et aura relativement peu d'effets pratiques, puisque à terme il concernera principalement les associations nouvelles ou celles qui veulent entreprendre une nouvelle activité.

Quant à la phase de mise en route elle-même, elle devrait être supportable pour l'Administration fiscale. Car certaines associations ne se sentiront pas concernées immédiatement. D'autres continueront à se méfier et préféreront rester dans l'ombre. Le nombre de saisines devrait donc rester raisonnable. En outre, du point de vue de l'Administration, les compétences existent déjà au sein des directions des services fiscaux, où beaucoup de vérificateurs sont, de fait, familiers du contrôle des associations.

De ce dernier point de vue, il est toutefois impératif que les critères d'assujettissement soient revus dans un sens plus favorable aux associations. À cette fin, il est impératif que la nouvelle instruction, destinée à informer les agents des cas, strictement définis, dans lesquels une association peut être qualifiée d'organisme à caractère lucratif, soit diffusée avant que la nouvelle procédure de garantie contre les redressements ne soit mise en place.

Si la proposition comporte des avantages substantiels pour les associations, elle n'a d'ailleurs pas que des inconvénients pour l'Administration fiscale, qui acquerrait du même coup une meilleure connaissance des associations opérant dans un champ concurrentiel.

### 3) Quelle forme juridique doit prendre la garantie contre les redressements ?

Il serait tentant de choisir, au moins pour une période d'essai, la formule la plus souple, qui est celle de l'instruction administrative. Cette formule n'est pas à écarter absolument, mais elle présente deux causes de fragilité.

En premier lieu, une telle doctrine ne pourrait pas être opposée à l'Administration. Certes, il est désormais acquis qu'une instruction relative à la prescription du droit de reprise peut en principe être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF (CE, 28 nov. 1997, n° 165 287, *Sté SATAIC* : RJF 1/98, n° 71). Mais les redressements dont les associations font l'objet ont pour effet de mettre à leur charge, le plus souvent, des impositions primitives et non des rehaussements d'imposition. Or la garantie contre les changements d'interprétation de la loi fiscale figurant à l'article L. 80 A ne joue que pour les rehaussements. Ainsi, l'inclusion dans une instruction administrative d'un mécanisme de limitation du droit de reprise ne constituerait pas une garantie juridiquement efficace pour les associations concernées.

En second lieu, la fixation d'un tel dispositif par une simple instruction administrative serait certainement illégale, car l'Administration ne se bornerait pas à expliciter la loi fiscale, mais ajouterait à la loi. L'instruction risquerait donc d'être annulée par le Conseil d'État, à la demande d'une entreprise contestant la faveur ainsi faite à des associations susceptibles de lui faire concurrence (Un tel recours serait recevable : CE, Sect., 4 mai 1990, req. n° 55 124, *Assoc. freudienne et a. et req. n° 55 137, Robinet et a.* : Dr. fisc. 1990, n° 25-26, comm. 1772 ; Rec. CE, p. 11 ; RJF 6/90, n° 674).

La seule solution juridiquement correcte serait plutôt d'insérer un article adéquat au LPF, par exemple dans le chapitre relatif au droit de contrôle de l'Administration (Section VI « Conséquences et limites des procédures de redressement »).

### G - Trouver des voies de recours adaptées

La publication d'une instruction claire et la garantie contre les redressements apportée aux associations ayant saisi l'Administration ne suffiront malheureusement pas à éliminer les litiges opposant les associations à l'Administration fiscale, qu'il s'agisse des redressements qui subsisteront ou des décisions concluant au caractère imposable de l'activité.

Des voies de recours doivent être trouvées, tant au stade pré-contentieux que contentieux.

#### 1) La commission départementale des impôts

(...) Ni les règles de composition, ni les règles de compétence de la commission départementale ne sont adaptées à la situation particulière des associations.

Si l'on veut que cette voie de conciliation préalable à la saisine du juge puisse fonctionner à l'égard des associations, il conviendrait de prévoir :

- que la commission départementale est compétente pour se prononcer sur les deux questions de fait qui commandent la qualification juridique d'activité non lucrative, à savoir le caractère désintéressé de la gestion et le fait que les conditions d'exploitation soient différentes de celles des entreprises commerciales réalisant des opérations analogues (6) ;

- que dans cette hypothèse la commission départementale a une composition adaptée, par exemple qu'elle comprend, sous la présidence d'un magistrat désigné par le président du tribunal administratif ou de la cour administrative d'appel, deux représentants des associations désignés par les fédérations représentatives, un représentant des entreprises commerciales désigné par la chambre de commerce ou la chambre des métiers et deux représentants de l'Administration.

La commission ainsi composée interviendrait, selon les règles habituelles, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire ou, éventuellement, en cas de taxation d'office. Il serait également utile de prévoir qu'elle puisse intervenir dans le cadre de la nouvelle procédure légale de réponse à la question posée par une association sur la nature de son activité. Elle interviendrait dans cette hypothèse à titre consultatif, avant que l'Administration ne prenne sa décision.

#### 2) Les voies de recours contentieux

Compte tenu de son importance pratique, il semblerait logique que la prise de position adoptée par l'Administration, en réponse à la demande de l'association qui l'interroge sur son statut fiscal, puisse faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir devant le tribunal compétent.

Si le texte instituant la nouvelle procédure contient la mention selon laquelle l'Administration consultée par une association prend une décision (consistant à dire si l'association entre ou non dans le champ des impôts commerciaux), le juge de l'excès de pouvoir en tirera la conséquence que cette prise de position est une décision susceptible de recours. Il n'est donc pas nécessaire que le texte le précise explicitement. Une telle mention serait d'ailleurs contraire à l'usage.

L'avantage de cette voie de recours spécifique (mais déjà pratiquée en matière fiscale, notamment pour les refus d'agrèments) est que l'association peut saisir le tribunal administratif dès que la décision de principe de l'assujettissement est prise par l'Administration, sans attendre que les impositions correspondantes aient été mises en recouvrement ■

(6) Seule la qualification d'organisme non lucratif est une question de droit qui échappe nécessairement à la compétence de la commission départementale (CE, 13 déc. 1993, n° 115 097, *Assoc. « Clinique Saint-Martin-La-Forêt »* : Dr. fisc. 1994, n° 10, comm. 435, concl. F. Loloum). La définition de la compétence de la commission départementale serait ainsi limitée à des questions de fait qui commandent une qualification

juridique, de même que la commission est compétente pour statuer sur la question de savoir si des frais ont été exposés dans l'intérêt de l'entreprise, qui commande la qualification juridique d'acte anormal de gestion (CE, 27 juill. 1988, n° 50 020, *SARL « Boutique 2 M »* : Dr. fisc. 1988, n° 49, comm. 2202 ; RJF 10/88, n° 1139).