



# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 H-5-06**

**N° 208 du 18 DECEMBRE 2006**

IS. TP. TVA. DISPOSITIONS DIVERSES. COLLECTIVITÉS AUTRES QUE LES SOCIÉTÉS. ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF.

(C.G.I., art. 206-1, 206-1 bis, 206-5, 1447)

NOR : BUD F 06 10049 J

**Bureaux B 2, C 1, C 2, D 1, T 1**

## PRESENTATION

Le régime fiscal applicable aux organismes sans but lucratif (associations régies par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise) a été profondément renouvelé par la publication de l'instruction 4 H-5-98.

La présente instruction a pour objet de présenter dans un document unique le régime fiscal d'ensemble de ces organismes tel qu'il a été défini par cette instruction ainsi que par les instructions 4 H-1-99, 4 H-3-00, 4C-2-00 et 4 H-6-01.

Cette instruction commente en outre les modifications apportées par l'article 6 de la loi de finances pour 2002 n° 2001-1275 du 28 décembre 2001 et son décret d'application n° 2004-76 du 20 janvier 2004 codifié respectivement à l'article 261-7-1° du code général des Impôts et à l'article 242 C de l'annexe II au code précité à la définition de la gestion désintéressée de ces organismes, et par l'article 20 de la loi de finances pour 2005 concernant l'exonération d'impôt sur les sociétés des revenus patrimoniaux des fondations reconnues d'utilité publique.

•

- 1 -

18 décembre 2006

3 507208 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : Bruno PARENT

Responsable de rédaction : Brice Cantin

Impression : S.D.N.C.

82, rue du Maréchal Lyautey - BP 3045 - 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

  
MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE  
DES FINANCES ET DE L'INDUSTRIE

## INTRODUCTION

1. Les associations visées par la loi de 1901 ainsi que les congrégations religieuses, associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, fondations reconnues d'utilité publique et fondations d'entreprise (désignés sous le terme « organismes sans but lucratif » ou « organismes » dans la présente instruction) ne sont, en principe, pas soumises aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée). Seul l'exercice d'une activité lucrative peut remettre en question le bénéfice de ces exonérations.

### Détermination du caractère lucratif des activités d'un organisme sans but lucratif

2. Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche en trois étapes conduite, **pour chaque activité réalisée par l'organisme**, suivant les principes énoncés dans l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998 et confirmés par le Conseil d'Etat (notamment dans sa décision du 1<sup>er</sup> octobre 1999, Req n° 170289, Association Jeune France).

3. Cette démarche, détaillée dans un schéma au paragraphe 11, est la suivante (Titre 1).

1<sup>ère</sup> étape : Examen du 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.

2<sup>ème</sup> étape : Examen de 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 :

- 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.

- 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.

3<sup>ème</sup> étape : Examen des conditions d'exercice de l'activité.

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.

4. Toutefois, ces critères ne s'appliquent pas aux organismes qui exercent leur activité au profit d'entreprises et qui sont, de ce fait, imposables aux impôts commerciaux (Titre 2).

### Conditions d'assujettissement aux impôts commerciaux des activités d'un organisme sans but lucratif

5. Lorsqu'une activité est reconnue lucrative, elle peut néanmoins bénéficier des exonérations propres à chacun des trois impôts commerciaux dès lors qu'elle en remplit les conditions (Titre 3 – Chapitre 1).

6. 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 quelque soit le montant de son budget ou de son chiffre d'affaires.** Il peut au plus 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 s'applique uniquement aux activités lucratives de l'association.

**Portée de la taxation en cas d'activités non lucratives prépondérantes**

7. Des dispositifs limitant la portée de la taxation ont été mis en place lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes :

1° La franchise des impôts commerciaux (Titre 3, Chapitre 2) :

8. Les organismes sans but lucratif, quelque soit leur chiffre d'affaires global, n'ont pas à soumettre leurs activités non lucratives aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes ;
- l'organisme concerné exerce accessoirement des activités lucratives ;
- les recettes d'exploitation annuelles afférentes aux activités lucratives sont inférieures ou égales à 60 000 € (Titre 3 – Chapitre 2).

Il est rappelé que les recettes tirées des six manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année, exonérées en application de l'article 261-7-1°-c du code général des impôts, ne sont pas prises en compte pour l'appréciation de ce seuil.

2° La sectorisation des activités lucratives (Titre 4, Chapitre 2)

9. Si ses activités lucratives ne sont pas prépondérantes, un organisme peut, sous certaines conditions, constituer, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, un secteur dit « lucratif » (Titre 4 – Chapitre 2). L'imposition à l'impôt sur les sociétés de droit commun porte alors sur ce seul secteur.

10. **Nota** : En matière de taxe professionnelle, la constitution d'un secteur lucratif est de droit quelle que soit la part respective des activités lucratives et non lucratives.

11. Le tableau ci dessous récapitule les différents cas d'imposition envisageables.

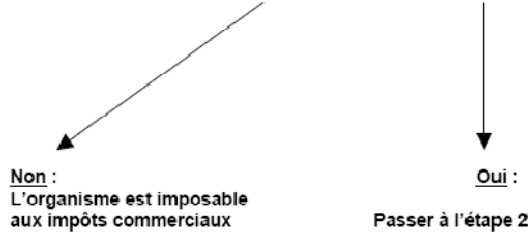
	Activités lucratives prépondérantes	Activités non lucratives prépondérantes	
		Recettes lucratives annuelle ≤ 60 000 € (titre 3, chapitre 2)	Recettes lucratives annuelles > 60 000 € (titre 3, chapitre 2)
Impôt sur les sociétés	Taxation de toutes les activités	Hors champ de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.  Dans le champ de l'impôt sur les sociétés 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)
Taxe Professionnelle	Taxation des seules activités lucratives	Exonération	Taxation des seules activités lucratives
Taxe sur la Valeur Ajoutée	Taxation de toutes les activités <sup>(1)</sup>	Exonération	Taxation des activités lucratives <sup>1</sup> et ouverture des droits à déduction en fonction des règles applicables aux redevables partiels

<sup>1</sup> Sauf application d'une autre mesure d'exonération.

Modalités de détermination du caractère lucratif ou non des activités d'un organisme sans but lucratif

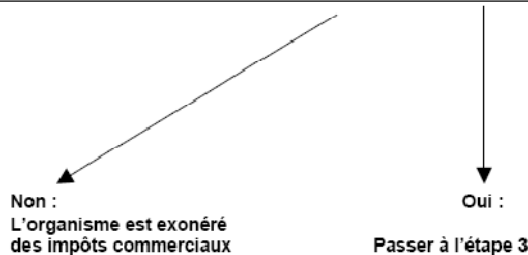
ETAPE 1

La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?



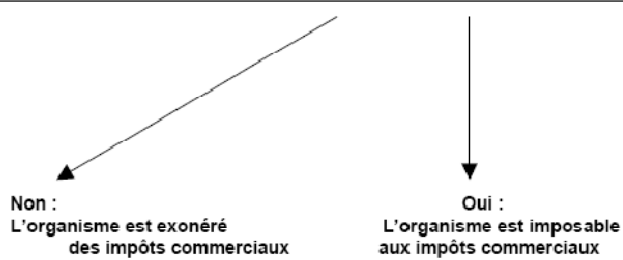
ETAPE 2

L'organisme concurrence-t-il une entreprise ?



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.



## TITRE 1 : LES CRITERES D'APPRECIATION DE LA NON LUCRATIVITE

**12.** Un organisme sans but lucratif (OSBL) est soumis aux impôts commerciaux si sa gestion est intéressée (Chapitre 1) ;

Si sa gestion est désintéressée, et qu'il ne concurrence pas le secteur commercial (Chapitre 2 – Section 1), un OSBL n'est pas imposable ;

Si sa gestion est désintéressée et qu'il concurrence le secteur commercial, un OSBL est imposable lorsqu'il exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales (Chapitre 2 – Section 2).

Pour cela, **quatre** éléments doivent être pris en compte, étant précisé que chacun d'eux présente une importance plus ou moins grande dans l'appréciation du caractère lucratif de l'activité. Ainsi, il convient d'étudier, dans un ordre d'importance décroissante, les critères suivants : le "produit" proposé par l'organisme, le "public" bénéficiaire, les "prix" qu'il pratique et la "publicité" qu'il fait.

L'analyse ci-dessus est commune aux trois impôts commerciaux : impôt sur les sociétés de droit commun, taxe professionnelle et taxe sur la valeur ajoutée. Elle découle des dispositions combinées des articles 206-1, 1447 et 261-7-1° b du code général des impôts et de la jurisprudence du Conseil d'Etat (notamment, arrêt du 13 décembre 1993, « Clinique Saint-Martin- la-Forêt »). Ainsi, un organisme qui n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun et à la taxe professionnelle du fait de sa non lucrativité n'est pas soumis non plus à la 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 fait, imposables aux impôts commerciaux (Titre 2).

### CHAPITRE 1 : CARACTERE INTERESSE OU DESINTERESSE DE LA GESTION

**13.** Pour ne pas être soumis aux impôts commerciaux, les organismes sans but lucratif doivent avoir une gestion désintéressée.

**14.** Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme est avéré si les conditions suivantes sont remplies :

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

**15.** Toutefois, la rémunération de certains dirigeants ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion si certaines conditions sont remplies.

**16.** Pour l'appréciation de l'ensemble de ces conditions, il convient d'examiner :

- la rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme ;
- les autres avantages procurés aux dirigeants ;
- les prélèvements effectués sur les ressources ;
- l'attribution de parts d'actif.

**Section 1 : En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté que si celui-ci concurrence des organismes du secteur lucratif**

**56.** La situation de l'organisme s'apprécie **concrètement** par rapport à des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, **dans le même secteur**.

**57.** L'appréciation de la concurrence ne s'effectue donc pas en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives...) mais à l'intérieur de ces catégories. C'est à un niveau fin que l'identité d'activités doit être appréciée.

**58.** Ainsi, les activités de tourisme s'adressant aux enfants ne présentent pas un caractère identique à celles qui s'adressent aux étudiants ou aux familles. De même, des compétitions de sports différents ne sont pas des spectacles comparables. Il n'y a pas non plus concurrence entre un organisme qui organise des spectacles de variétés musicales et un théâtre. Enfin, un organisme, lucratif ou non, dont l'activité consiste en l'enseignement d'une discipline sportive ne fait, a priori, pas de concurrence à un autre organisme qui se borne à donner en location le matériel nécessaire à l'exercice de ce sport.

**En définitive, la question qu'il convient de se poser est de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative. Cet élément s'apprécie en fonction de la situation géographique de l'organisme.**

Des fiches sectorielles, rédigées sous forme de « rescrit », ont été élaborées pour un certain nombre de secteurs d'activités. Elles permettent pour un secteur d'activité donné, d'avoir une analyse fine des conditions de concurrence examinées par l'administration. Ces fiches sont disponibles sur le portail fiscal sous le lien suivant : <http://doc2.impots.gouv.fr/aida/Apw.fcgi?FILE=Index.html>

**Section 2 : L'organisme concurrence une entreprise et ses conditions de gestion sont similaires**

**59.** Le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur lucratif ne conduit pas ipso facto à le soumettre aux impôts commerciaux. Il convient en effet de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, les conditions dans lesquelles le service est accessible, ainsi que les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité.

**60.** Ainsi, pour apprécier si l'organisme exerce son activité dans des conditions similaires à celles d'une entreprise, il faut examiner successivement les critères suivants selon la méthode du faisceau d'indices : le "Produit" proposé par l'organisme, le "Public" bénéficiaire, les "Prix" qui sont pratiqués, et les opérations de communication réalisées (« Publicité »).

Ces critères n'ont pas tous la même importance. L'énumération qui précède les classe en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder. Par exemple, le critère de la « Publicité » ne peut à lui seul permettre de conclure à la lucrativité d'un organisme. A l'inverse, une attention toute particulière doit être attachée aux critères de l'utilité sociale ("Produit" et "Public") et de l'affectation des excédents.

61. En outre, il est rappelé qu'il n'est pas exigé que tous les critères soient remplis pour que les conditions d'exercice soient considérées comme différentes de celles des entreprises du secteur lucratif (méthode dite du faisceau d'indices).

#### Sous-section 1 : Le caractère d'utilité sociale de l'activité ("Produit" et "Public")

##### A. LE "PRODUIT"

62. Est d'utilité sociale l'activité qui tend à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante.

63. Certaines administrations, notamment celles de l'Etat, ont mis en place des procédures de reconnaissance ou d'agrément des organismes sans but lucratif qui, agissant dans leur secteur d'intervention, peuvent contribuer à l'exercice d'une mission d'intérêt général, voire de service public. Dès lors que ces agréments prennent en compte la nature du besoin à satisfaire et les conditions dans lesquelles il y est fait face, ils peuvent contribuer à l'appréciation de l'utilité sociale d'un organisme.

Cela étant, les relations avec des organismes publics et les procédures d'agrément visées à l'alinéa précédent constituent un **élément qui n'est ni nécessaire ni suffisant** pour établir ce caractère d'utilité sociale.

##### B. LE "PUBLIC" BENEFICIAIRE

64. Sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, ...).

Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale. Par exemple, le fait que le public bénéficiaire nécessite un encadrement important relevant du travail d'assistance sociale dans un village de vacances contribue à l'utilité sociale de l'organisme « organisateur ».

65. Il est en outre précisé que pour l'appréciation de ce critère, il convient de se référer au public réel de l'activité concernée et non à la personne ou à l'organisme qui la finance, ni même aux bénéficiaires des excédents dégagés par l'activité.

66. Exemple :

Dans le cas d'une association d'alphabétisation, le public bénéficiaire de celle-ci d'une est constitué des personnes qui reçoivent les cours et non de la collectivité publique qui finance l'association.

#### Sous-section 2 : l'affectation des excédents

67. A titre liminaire, est réaffirmé le principe selon lequel il est légitime qu'un organisme non lucratif dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, reflets d'une gestion saine et prudente. Cependant, l'organisme ne doit pas les accumuler dans le seul but de les placer. Les excédents réalisés, voire temporairement accumulés, doivent être destinés à faire face à des besoins ultérieurs ou à des projets entrant dans le champ de son objet non lucratif.

Ainsi, une utilisation manifestement abusive des excédents (rémunération de nombreux dirigeants, engagement de dépenses somptuaires par l'organisme au profit de ses membres,...) doit conduire à considérer que l'organisme de par ses modalités de gestion n'est pas non lucratif. En conséquence, dans une telle hypothèse, le critère tenant aux conditions de gestion de l'organisme doit être considéré comme non rempli pour l'appréciation de la non lucrativité de l'organisme.

68. La situation des fondations ou organismes assimilés, qui tendent à la réalisation d'un projet déterminé en s'appuyant sur un patrimoine et qui sont dès lors contraints de placer en réserve une partie de leurs excédents, doit être ici clairement distinguée de celle des associations.

Sous-section 3 : Les conditions dans lesquelles le service est accessible au public bénéficiaire (« Prix »)

**69.** Il convient d'évaluer si les efforts faits par l'organisme pour faciliter l'accès du public se distinguent de ceux accomplis par les entreprises du secteur lucratif, notamment par un prix nettement inférieur pour des services de nature similaire. Cette condition peut **éventuellement être remplie lorsque l'organisme pratique des tarifs modulés en fonction de la situation des clients.**

**70.** Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'organisme se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique<sup>3</sup> ; ceci suppose que l'organisme soit soumis à une tarification qui lui est propre.

Sous-section 4 : Le caractère non commercial des méthodes utilisées ("Publicité")

**71.** En principe, le recours à des pratiques commerciales est un indice de lucrativité.

Mais, **l'organisme peut, sans que sa non lucrativité soit remise en cause, procéder à des opérations de communication pour faire appel à la générosité publique** (exemple : campagne de dons au profit de la lutte contre les maladies génétiques).

Il peut également réaliser une information, notamment sur des sites internet, sur ses prestations sans toutefois que celle-ci s'apparente à de la publicité commerciale destinée à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

**72.** L'attention est appelée sur le fait que des interrogations de moteurs de recherche peuvent faire apparaître pour une même requête aussi bien des sites d'entreprises du secteur lucratif que d'organismes sans but lucratif. La mention d'un site associatif sur un moteur de recherche n'est pas, de manière générale, un indice de lucrativité, à l'exception des cas où l'organisme a demandé à bénéficier, de la part du moteur de recherche, d'un traitement particulier prenant notamment l'aspect d'occurrences de citation plus fréquentes que celles proposées par le fonctionnement normal des moteurs de recherche.

**73.** Pour distinguer l'information de la publicité, il convient de regarder si le contenu des messages diffusés et le support utilisé ont été sélectionnés pour tenir compte du public particulier auquel s'adresse l'action non lucrative de l'organisme en cause.

**74.** Ainsi, un organisme sans but lucratif peut présenter les prestations qu'il offre dans un catalogue si ce support est diffusé soit par l'organisme lui-même aux personnes ayant déjà bénéficié de ses prestations ou qui en ont exprimé la demande, soit par l'intermédiaire d'organismes sociaux.

**75.** En revanche, la vente de ce catalogue en kiosque, la diffusion de messages publicitaires payants (passage de messages dans les journaux, à la radio, location de panneaux publicitaires, bandeaux publicitaires sur des sites internet, etc.) sont des éléments susceptibles de remettre en cause le caractère non commercial de la démarche. Il en serait de même de l'utilisation d'un réseau de commercialisation (agences de voyages, courtiers, participation à des foires ou salons dont les exposants sont principalement des professionnels, etc.).

**76. Nota :** Le fait qu'un organisme sans but lucratif dispose d'un site internet pour informer tant ses adhérents que toute personne intéressée par ses activités ne doit pas conduire à considérer que cette association recourt à des méthodes commerciales destinées à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel. Internet **apparaît en effet comme un vecteur normal de diffusion d'informations pour un organisme sans but lucratif.**

**77.** De même, le seul fait que le site soit accessible à partir d'autres sites ne doit pas remettre en cause cette analyse dès lors que l'existence du lien est justifiée par l'activité même des différents organismes exploitant les sites.

**78.** A contrario, un organisme sans but lucratif qui aurait recours sur internet à de la publicité payante afin de se faire connaître son offre de services par le biais de bandeaux ou bannières publicitaires, permettant ou non un accès à son site, recourt à des méthodes commerciales publicitaires.

<sup>3</sup> En revanche les dépassements des tarifs homologués sont de nature à caractériser une activité lucrative.