

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-07/06/2017

Date de publication : 07/06/2017

**IS - Champ d'application et territorialité - Collectivités imposables -
Organismes privés autres que les sociétés - Conditions
d'assujettissement des organismes privés - Critères généraux
d'appréciation de la non-lucrativité**

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Collectivités imposables

Chapitre 5 : Organismes privés autres que les sociétés

Section 1 : Conditions d'assujettissement des organismes privés

Sous-section 2 : Critères généraux d'appréciation de la non-lucrativité

Sommaire :

I. Le caractère intéressé ou désintéressé de la gestion

A. Rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme

1. Les dirigeants

a. Notion de dirigeant

b. Rémunérations ou avantages versés aux dirigeants

1° La transparence financière

2° Le fonctionnement démocratique

3° L'adéquation de la rémunération aux sujétions des dirigeants

4° Le plafonnement de la rémunération

c. Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources de l'organisme

1° Montant des ressources à retenir

2° Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources de l'organisme

3° Situation des dirigeants mis à disposition

4° Obligations déclaratives

d. Conséquences du non-respect de ces conditions

2. Les salariés

B. Autres avantages procurés aux dirigeants

C. Prélèvement sur les ressources

D. Attribution de parts d'actif

II. Situation de l'organisme au regard du secteur concurrentiel

A. Appréciation de la situation concurrentielle de l'organisme

B. Conditions de gestion (règle des « 4 P »)

1. Utilité sociale de l'activité (« Produit » et « Public »)

a. Le « Produit »

b. Le « Public » bénéficiaire

2. Affectation des excédents
3. Conditions d'accès du public (« le Prix »)
4. Méthodes de communication utilisées (« Publicité »)
5. Cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants
6. Régimes spécifiques

1

Un organisme sans but lucratif (OSBL) est soumis aux impôts commerciaux si sa gestion est intéressée.

Si sa gestion est désintéressée, et qu'il ne concurrence pas le secteur commercial, 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.

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.

10

L'analyse ci-dessus est **commune aux trois impôts commerciaux** : impôt sur les sociétés de droit commun, cotisation foncière des entreprises (ainsi que le cas échéant la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises [CVAE]) et taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

20

Elle découle des dispositions combinées du 1 de l'article 206 du CGI, de l'article 1447 du CGI, du b du 1° du 7 de l'article 261 du CGI et de la jurisprudence du Conseil d'État (notamment CE, arrêt du 13 décembre 1993, n° 115097, Clinique Saint-Martin-la-Forêt).

30

Ainsi, un organisme qui n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun et à la cotisation foncière des entreprises (et le cas échéant à la CVAE) du fait de sa non-lucrativité n'est pas soumis non plus à la taxe sur la valeur ajoutée.

40

Remarque :

Il est par ailleurs souligné que l'assujettissement aux impôts commerciaux d'une association qui réalise des activités lucratives n'est pas, à lui seul, de nature à remettre en cause sa situation juridique, au regard de la [loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association](#) dès lors que, notamment, sa gestion reste désintéressée.

La soumission d'une association aux impôts commerciaux, du fait de la qualification de son activité comme lucrative au sens fiscal du terme, est, en droit, sans incidence sur les agréments, habilitations ou conventions qui sont susceptibles de lui être délivrés au titre d'une réglementation particulière. De même, l'octroi de concours publics aux organismes concernés reste soumis aux dispositions qui leur sont spécifiques.

I. Le caractère intéressé ou désintéressé de la gestion

50

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

60

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.

70

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

80

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.

A. Rémunération des dirigeants et salariés de l'organisme

90

Sous certaines conditions, l'organisme peut rémunérer ses dirigeants sans pour autant perdre le caractère désintéressé de sa gestion.

100

Ainsi, il est admis que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme ne soit pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, n'excède pas les trois quarts du SMIC.

110

En outre, si la rémunération des dirigeants est supérieur à la tolérance des trois quarts du SMIC, le nombre de dirigeants pouvant être rémunérés sera limité en fonction du montant et de la nature des ressources de l'organisme et de ceux qui lui sont affiliés.

120

Par ailleurs, le fait que l'organisme recourt à une main-d'œuvre salariée ne remet pas en cause la gestion désintéressée. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

1. Les dirigeants

a. Notion de dirigeant

130

Constituent des dirigeants de droit les membres du conseil d'administration ou de l'organe qui en tient lieu, quelle qu'en soit la dénomination.

b. Rémunérations ou avantages versés aux dirigeants

140

Par rémunération, il convient d'entendre le versement de sommes d'argent ou l'octroi de tout autre avantage consenti par l'organisme ou l'une de ses filiales. Sont notamment visés les salaires, honoraires et avantages en nature, et autres cadeaux, de même que tout remboursement de frais dont il ne peut être justifié qu'ils ont été utilisés conformément à leur objet.

150

La décision prise par l'organisme de rémunérer des dirigeants n'emporte au plan fiscal aucune conséquence sur le caractère désintéressé de la gestion si la totalité des règles mentionnées ci-après est respectée.

160

L'ensemble de ces conditions s'applique y compris lorsque la rémunération est la contrepartie d'une activité effective exercée par la personne concernée au sein de l'organisme à un titre autre que ses fonctions de dirigeant.

170

Ainsi, le fait qu'une association verse une rémunération substantielle à son président confère à son activité le caractère d'une exploitation lucrative, alors même que la somme allouée serait la contrepartie normale de services rendus par le bénéficiaire indépendamment de l'exercice de ses fonctions de président (CE, arrêt du 28 avril 1986, n° 41125).

1° La transparence financière

180

Celle-ci est garantie par :

- les statuts qui doivent explicitement prévoir la possibilité de rémunérer certains dirigeants ;
- une délibération et un vote de l'instance délibérative statutairement compétente qui fixent le niveau et les conditions de rémunération hors de la présence du dirigeant concerné. La décision de l'organe délibérant doit être prise à la majorité des deux tiers des membres de ce dernier, présents ou représentés. Lorsque l'organe délibérant n'est pas l'assemblée générale, cette condition suppose la participation effective de l'ensemble des membres de l'organe délibérant et non simplement des seuls membres présents lors de la délibération ;
- l'indication dans une annexe aux comptes de l'organisme du montant des rémunérations versées à chacun des dirigeants concernés ;
- la présentation d'un rapport à l'organe délibérant par le représentant statutaire, ou le commissaire aux comptes, sur les conventions prévoyant une telle rémunération ;
- la certification des comptes de l'association par un commissaire aux comptes.

190

Cette dernière obligation est distincte de celle prévue au huitième alinéa du d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, qui prévoit que le montant des ressources de l'organisme pris en compte pour l'appréciation des seuils autorisant le versement d'une rémunération doit être constaté par un commissaire aux comptes.

2° Le fonctionnement démocratique

200

Il se manifeste par :

- l'élection démocratique régulière et périodique des dirigeants ;
- un contrôle effectif sur la gestion de l'organisme effectué par les membres de l'association.

210

Par ailleurs, le fonctionnement de l'organisme sera présumé démocratique lorsque l'association aura passé avec l'État une convention pluriannuelle d'objectif en cours de validité.

Remarque : L'ensemble de ces conditions exclut par conséquent de la mesure d'assouplissement de la notion de gestion désintéressée introduite au 1° du 7 de l'article 261 du CGI, les rémunérations versées à des salariés qui seraient dirigeants de fait de l'association. En effet, dans ces situations, les conditions liées à la transparence financière ne sauraient être remplies.

3° L'adéquation de la rémunération aux sujétions des dirigeants

220

Elle est réputée acquise si :

- la rémunération versée est la contrepartie de l'exercice effectif de son mandat par le dirigeant concerné ;
- la rémunération est proportionnée aux sujétions effectivement imposées aux dirigeants concernés, notamment en termes de temps de travail ;
- la rémunération est comparable à celles couramment versées pour des responsabilités de nature similaire et de niveau équivalent ;
- des règles d'encadrement des cumuls sont établies par les organismes.

4° Le plafonnement de la rémunération

230

Le montant de l'ensemble des rémunérations versées mensuellement à chaque dirigeant, au titre des fonctions de dirigeants ou d'autres activités au sein de l'organisme, ne peut excéder trois fois le montant du plafond de la sécurité sociale visé à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale (CSS).

Remarque : A titre d'information, ce plafond, qui est fixé chaque année par décret, est de 3 269 € par mois pour les rémunérations versées à compter du 1^{er} janvier 2017.

240

Cette limite s'applique à l'ensemble des rémunérations versées à une même personne, qu'elle soit dirigeante d'un ou de plusieurs organismes et que cette rémunération soit perçue ou non au titre d'autres fonctions que celles de dirigeant (exemple : activité d'enseignement au sein de l'organisme).

Toutefois, cette règle ne doit pas aboutir à la conclusion du caractère intéressé de la gestion d'un organisme qui ne rémunère pas du tout son dirigeant.

250

Exemple :

Le dirigeant d'une société commerciale est par ailleurs président de trois organismes sans but lucratif :

- dans le premier, le dirigeant est rémunéré dans la limite des trois quarts du SMIC ;
- dans le second, il ne perçoit aucune rémunération ;
- dans le dernier, il est rémunéré en fonction des ressources de l'organisme.

Pour l'appréciation de la condition de plafonnement de sa rémunération en qualité de président d'OSBL, il conviendra de faire la somme des rémunérations perçues en qualité de président des deux organismes sans but lucratif dans lesquels le dirigeant est effectivement rémunéré. Il ne sera donc pas tenu compte de ces

rémunérations pour apprécier le caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme qui ne rémunère pas du tout le dirigeant.

En outre, la rémunération perçue en qualité de dirigeant de société commerciale n'est pas prise en compte.

c. Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources de l'organisme

260

Le d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI prévoit qu'un nombre limité de dirigeants peut être rémunéré en fonction du montant des ressources de l'organisme, sans que cela remette en cause le caractère désintéressé de la gestion de ce dernier.

1° Montant des ressources à retenir

270

Le montant à retenir pour apprécier la capacité de l'organisme à rémunérer des dirigeants est égal à l'ensemble des ressources financières versées à l'organisme, à quelque titre que ce soit, par des personnes physiques ou par des personnes morales de droit privé sauf si ces dernières sont contrôlées en droit ou en fait et financées majoritairement par des personnes morales de droit public.

Ne sont donc pas pris en compte les contributions ou apports effectués en nature ou en industrie à l'organisme ainsi que les versements effectués par des personnes morales de droit public (État, Union européenne, organismes consulaires, collectivités territoriales, établissements publics, etc.), et ce quelle que soit la forme des versements (subventions, dons, prix de journées) et qu'il existe ou non une contrepartie à ces versements.

275

Les ressources issues des versements effectués par des personnes morales de droit public sont toutefois prises en compte dans le cas des associations de jeunesse et d'éducation populaire ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé de la jeunesse, dont l'instance dirigeante de l'association est composée de membres dont la moyenne d'âge est inférieure à trente ans et qui décident de rémunérer, dans la limite du plafond mentionné à l'article L. 241-3 du CSS, pour une durée maximale de trois ans, renouvelable une fois, leurs dirigeants âgés de moins de trente ans à la date de leur élection.

Cette exception est applicable toutes conditions prévues au d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI étant par ailleurs réunies.

280

Ce montant est majoré des ressources, déterminées selon des modalités identiques, des organismes à but non lucratif qui lui sont affiliés à la condition que ces organismes remplissent les conditions de transparence financière et de fonctionnement démocratique mentionnées aux I-A-1-b-1° à I-A-1-b-2° § 180 à 210 quand bien même ils ne verseraient pas de rémunération à leurs dirigeants.

Sont considérés comme affiliés les organismes membres de l'organisme et à jour de leur cotisation.

290

Par ailleurs, les ressources d'un même organisme ne pourront être prises en compte que pour l'appréciation de son propre montant de ressources ainsi que pour l'appréciation du seuil de ressources d'un seul organisme dont il est membre, quand bien même il serait affilié à plusieurs organismes différents (CGI, ann. II, art. 242 C, III-d).

2° Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources de l'organisme

300

Le montant des ressources à prendre en compte est le montant moyen constaté aux cours des trois exercices clos précédant celui au cours duquel la rémunération est versée.

En conséquence, pour que le caractère désintéressé de sa gestion ne soit pas remis en cause, un organisme peut rémunérer ses dirigeants pour un montant supérieur aux trois quarts du SMIC, au plus tôt, lors de sa quatrième année d'existence.

Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction des ressources

Montant des ressources de l'organisme majorées des ressources des organismes affiliés et hors ressources issues de versements publics	Nombre de dirigeants pouvant être rémunérés
Jusqu'à 200 000 €	Aucun
Supérieur à 200 000 € et jusqu'à 500 000 €	1
Supérieur à 500 000 € et jusqu'à 1 000 000 €	2
Au-delà de 1 000 000 €	3

310

Exemple 1 :

Soit une association créée le 1/01/N, le montant de ses ressources hors versements publics est le suivant :

Exemple de ressources

N	N+1	N+2	N+3	N+4
190 000,00 €	210 000,00 €	500 000,00 €	895 000,00 €	1 100 000,00 €

L'association ne pourra verser une rémunération excédant les trois quarts du SMIC qu'à compter de N+3 dès lors que, pour que la condition tenant au montant moyen des ressources soit satisfaite, l'association doit avoir clos au moins trois exercices.

Ainsi, sans que le caractère désintéressé de sa gestion soit remis en cause, l'association pourra rémunérer en N+3 un dirigeant, le montant moyen des ressources versées en N, N+1 et N+2 étant de 300 000 €, et deux dirigeants en N+4, le montant moyen des ressources versées en N+1, N+2 et N+3 étant de 535 000 €.

320

Exemple 2 :

Une fédération nationale regroupe une centaine d'associations dont elle assure la représentation auprès des pouvoirs publics.

En moyenne, ses ressources s'élèvent à 550 000 € et se répartissent comme suit :

- 150 000 € de cotisations des associations qu'elle représente ;

- 150 000 € de subventions de fonctionnement versées par un département ministériel ;
- 100 000 € de subventions versées par un fonds européen ;
- 150 000 € de revenus de son patrimoine.

Le montant de ses ressources hors versements de personnes morales de droit public s'élève donc à 300 000 €, ce qui permettrait à la fédération, sans que le caractère désintéressé de sa gestion soit remis en cause, de ne rémunérer pour un montant supérieur aux trois quarts du SMIC qu'un seul dirigeant, les autres conditions étant par ailleurs satisfaites.

Cela étant, le montant cumulé des ressources des associations locales qui sont toutes gérées en respectant les règles de fonctionnement démocratique et de transparence financière s'élève à 4 000 000 € répartis comme suit :

- 500 000 € de cotisations dont 100 000 € de cotisations versées par des personnes morales de droit public ;
- 3 000 000 € de subventions versées par les collectivités territoriales ;
- 250 000 € de revenus du patrimoine ;
- 250 000 € de recettes de prestations de services dont 50 000 € de prestations assurées pour des personnes morales de droit public.

Le montant des ressources des associations affiliées hors versements de personnes morales de droit public s'élève donc à 500 000 € + 250 000 € + 250 000 € - 100 000 € - 50 000 € = 850 000 €.

En conséquence, le montant des ressources de la fédération majoré des ressources des organismes qui lui sont affiliés (hors versements de personnes morales de droit public) est supérieur à 1 000 000 € (1 150 000 €). L'organisme peut, dès lors que toutes les autres conditions sont remplies, rémunérer pour un montant supérieur aux trois quarts du SMIC, jusqu'à trois dirigeants sans que soit remis en cause le caractère désintéressé de sa gestion.

3° Situation des dirigeants mis à disposition

330

Les conditions énoncées ci-dessus doivent également être réunies lorsque le dirigeant est mis à la disposition de l'organisme par un autre organisme (entreprises, administrations, etc.). Peu importe que l'organisme assume ou non le coût de la rémunération, le dirigeant n'étant en aucun cas dans ces situations bénévole.

Un dirigeant rémunéré dans ces conditions doit donc être pris en compte pour la détermination du nombre de dirigeants pouvant être rémunérés par l'organisme en fonction de ses ressources.

340

En cas de mise à disposition à temps partiel, le montant de rémunération maximum admis sans que le caractère désintéressé de la gestion soit remis en cause est réduit au prorata du temps de travail au sein de l'association.

350

Cela étant, sous réserve du respect des dispositions applicables au non cumul des modalités de rémunération (cf. **I-A-1-d § 410**), il est admis que les dirigeants rémunérés dans le cadre de mises à disposition au profit des OSBL ne soient pas pris en compte pour la détermination du nombre de dirigeants pouvant être rémunérés par l'association en

fonction de ses ressources. Les rémunérations versées dans le cadre de ces mises à disposition sont alors traitées comme des subventions publiques.

4° Obligations déclaratives

360

En application du IV de l'article 242 C de l'annexe II au CGI, l'organisme qui décide de rémunérer un ou plusieurs de ses dirigeants dans les conditions qui viennent d'être précisées doit communiquer chaque année à la direction départementale ou, le cas échéant, régionale des finances publiques dont il dépend, dans les six mois suivant la clôture de l'exercice au titre duquel les rémunérations ont été versées, un document :

- attestant du montant des ressources de l'organisme déterminé dans les conditions prévues aux quatrième, cinquième, sixième et dixième alinéas du d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI et constaté selon les modalités précisées au huitième alinéa du même article ;
- mentionnant l'identité des dirigeants ainsi rémunérés.

d. Conséquences du non-respect de ces conditions

370

Le non-respect de ces conditions, qui doivent être réunies cumulativement, conduit à l'assujettissement aux impôts commerciaux.

Cela étant, il est admis, sans qu'il soit besoin que les conditions exposées supra soient remplies, que le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme n'est pas remis en cause, si la rémunération brute mensuelle totale versée à chaque dirigeant, de droit ou de fait, n'excède pas les trois quarts du SMIC.

380

A ce titre, il est précisé que la notion de dirigeant de fait s'apprécie selon les mêmes critères qu'en matière de société. Les dirigeants de fait s'entendent des personnes qui remplissent des fonctions normalement dévolues aux dirigeants de droit, qui exercent un contrôle effectif et constant de l'association et qui en définissent les orientations.

390

Il incombe au service des impôts d'apporter la preuve d'une gestion de fait. A cette fin, il doit réunir le maximum d'éléments de fait permettant de retenir cette qualification (signature des contrats engageant durablement l'organisme, disposition des comptes bancaires sans contrôle effectif des dirigeants statutaires, etc.).

400

Toutefois, certains organismes ont recours à un directeur salarié qui participe à titre consultatif au conseil d'administration et dispose, le plus souvent, de pouvoirs étendus. La requalification de la fonction de directeur salarié en dirigeant de fait ne pourrait être mise en œuvre que s'il apparaissait que les membres du conseil d'administration n'exercent pas leur rôle, en particulier celui de contrôler et, le cas échéant, révoquer ce salarié et le laissent en fait déterminer la politique générale de l'organisme à leur place.

410

En outre, il convient de préciser que chaque organisme doit choisir les modalités de rémunération de ses dirigeants. Ce choix (seuil des trois quarts du SMIC ou seuil en fonction des ressources de l'organisme) est exclusif de tout autre.

Ainsi, si un organisme rémunère trois dirigeants dans les conditions lui permettant de conserver une gestion désintéressée, il ne sera pas admis que d'autres dirigeants soient rémunérés dans la limite des trois quarts du SMIC.

Dans ce seuil, ne doivent pas être pris en compte les remboursements pour leur montant réel des frais engagés dans le cadre de l'action de l'organisme.

420

Le seuil s'applique, y compris lorsque le versement est la contrepartie d'une activité effective (enseignement par exemple) exercée par la personne concernée au sein de l'organisme à un titre autre que ses fonctions de dirigeant.

2. Les salariés

430

L'emploi de salariés par un organisme correspond à une méthode de gestion usuelle. Un organisme peut donc recourir à une main-d'œuvre salariée sans que cela ne remette en cause le caractère désintéressé de sa gestion.

440

Cependant, si le montant des salaires alloués ne correspond pas à un travail effectif ou est excessif eu égard à l'importance des services rendus, compte tenu des usages professionnels, le caractère désintéressé de la gestion ne peut pas être admis.

Les salariés peuvent être membres de l'organisme employeur à titre personnel.

Tel est notamment le cas lorsqu'une réglementation, externe à l'organisme, exige l'adhésion personnelle de certains salariés : il en est ainsi des entraîneurs de clubs sportifs affiliés à une fédération nationale qui doivent être titulaires d'une licence au sein du club où ils exercent leur activité salariée.

En revanche, lorsqu'un des salariés a la qualité de dirigeant de droit de l'organisme, les rémunérations qu'il perçoit doivent satisfaire aux conditions visées au [I-A-1 § 130 et suivants](#), y compris lorsqu'elles sont versées au titre de son activité salariée distincte de ses fonctions de dirigeant.

450

De même, la participation des salariés au conseil d'administration, ou à l'organe collégial qui en tient lieu, ne confère pas en principe à ces derniers la qualité de dirigeant de droit ou de fait, dès lors qu'ils ne représentent pas plus du quart des membres du conseil d'administration. Il en va différemment si des dispositions législatives ou réglementaires permettent de déroger à ce plafond et que lesdits salariés y figurent en qualité de représentants élus des salariés dans le cadre d'un accord concernant la représentation du personnel. Ils ne sauraient néanmoins exercer, dans ce cadre, un rôle prépondérant au sein de ce conseil ou de cet organe dirigeant ; en particulier, ils ne doivent pas siéger au bureau (composé généralement du président, du trésorier et du secrétaire).

B. Autres avantages procurés aux dirigeants

460

La gestion d'un organisme n'est pas désintéressée si celui-ci a pour but exclusif ou principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'un organisme du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'organisme aurait, directement ou indirectement, des intérêts.

Ainsi, la jurisprudence a remis en cause le caractère désintéressé de la gestion d'une association dont le dirigeant était également celui d'une société qui exécutait des prestations de services au profit de cette association (CE, arrêt du 6 mars 1992, n° 100445, AFACE).

De même, la jurisprudence a considéré qu'une association qui mettait en contact ses adhérents avec une agence matrimoniale exploitée par la dirigeante de l'association, dont le siège, la direction de fait et certaines données comptables étaient communs, ne pouvait être considérée comme ayant une activité non lucrative, l'activité de l'association étant le prolongement de celle de l'agence (CE, arrêt du 20 juillet 1988, n° 54160, association FRANCE-UNION).

470

Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme peut également être remis en cause quand l'organisme opère des versements au profit des ayants droit du dirigeant de droit ou de fait ou de toute autre personne ayant avec ces personnes une communauté d'intérêt, si la rémunération n'est pas conforme aux usages du secteur et qu'elle n'est pas justifiée eu égard au travail effectif fourni.

A l'inverse, si la rémunération est conforme aux usages du secteur et qu'elle est justifiée eu égard au travail effectif fourni, la gestion désintéressée ne sera pas remise en cause.

C. Prélèvement sur les ressources

480

Un organisme, qui procède à des distributions de ses ressources, directes ou indirectes, revêt un caractère lucratif.

Cette disposition vise les rémunérations (à l'exception des dispositions développées au I-A-1-b § 140 et suiv.), les distributions directes des résultats et tous les avantages injustifiés, de quelque nature qu'ils soient (prise en charge de dépenses personnelles, rémunérations exagérées ou injustifiées, service de rémunérations de comptes courants, prélèvements en nature, prêts à des taux préférentiels, etc.) et quel que soit le bénéficiaire (fondateurs, membres, salariés, fournisseurs, etc.).

Ainsi, l'octroi de prêts à des salariés est possible, s'il entre dans la politique sociale de l'organisme et ne concerne que les salariés ayant des difficultés sociales, et non les administrateurs.

490

Par ailleurs, le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en fonction d'un résultat physique (nombre de contrats conclus ou d'articles vendus), une modulation déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'organisme ou d'un solde comptable, est de nature à affecter le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et constitue l'indice d'une démarche lucrative. En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressée.

D. Attribution de parts d'actif

500

En cas de dissolution, lorsque le patrimoine d'un organisme est dévolu à un autre organisme ayant un but effectivement non lucratif, le caractère désintéressé de sa gestion n'est pas remis en cause.

Il en serait autrement, sous réserve du droit de reprise des apports stipulé lors de la réalisation desdits apports, si toute autre personne morale ou toute personne physique était déclarée attributaire d'une part quelconque de l'actif.

510

Une association régie par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, dont les statuts prévoient l'attribution des actifs à ses membres est considérée comme ayant une gestion intéressée et est de ce fait soumise à l'impôt sur les sociétés (RM Dupont n° 55781, JO AN du 19 avril 2005, p. 4051).

II. Situation de l'organisme au regard du secteur concurrentiel

520

En cas de gestion désintéressée, le caractère lucratif d'un organisme ne peut être constaté (hormis le cas particulier des organismes entretenant des relations privilégiées avec les entreprises) que si celui-ci concurrence des organismes du secteur lucratif et exerce son activité dans des conditions similaires à celles des entreprises commerciales.

A. Appréciation de la situation concurrentielle de l'organisme

530

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.

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

540

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.

550

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.

560

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.

B. Conditions de gestion (règle des « 4 P »)

570

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.

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 »).

580

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.

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).

1. Utilité sociale de l'activité (« Produit » et « Public »)

a. Le « Produit »

590

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.

600

Certaines administrations, notamment celles de l'État, 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 » bénéficiaire

610

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, etc.).

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 ».

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.

620

Exemple :

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

2. Affectation des excédents

630

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, etc.) 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.

640

La situation des fondations ou organismes assimilés (il convient notamment de se reporter au [II § 50 et suivants du BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50](#) pour la situation des « fonds de dotation »), 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.

3. Conditions d'accès du public (« le Prix »)

650

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.

660

Cette condition de prix est réputée respectée lorsque les tarifs de l'organisme se trouvent homologués par la décision particulière d'une autorité publique ; ceci suppose que l'organisme soit soumis à une tarification qui lui est propre. En revanche, les dépassements des tarifs homologués sont de nature à caractériser une activité lucrative.

4. Méthodes de communication utilisées (« Publicité »)

670

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.

680

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.

690

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.

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.

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.).

700

Remarque : 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.

710

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.

A contrario, un organisme sans but lucratif qui aurait recours sur internet à de la publicité payante afin de 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.

5. Cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants

720

Certains organismes ont pour objet d'aider des personnes défavorisées en leur permettant d'exercer une activité professionnelle et en commercialisant sur le marché leurs produits ou leurs prestations. Dans ce cas, l'organisme n'est pas soumis aux impôts commerciaux si les conditions suivantes sont remplies :

- l'organisme a pour objet l'insertion ou la réinsertion économique ou sociale de personnes, qui ne pourrait être assurée dans les conditions du marché ;

- l'activité ne peut pas être exercée durablement par une entreprise lucrative en raison des charges particulières (en tenant compte néanmoins du niveau éventuellement faible des rémunérations) rendues nécessaires par la situation de la population employée (adaptations particulières des postes de travail, productivité faible, etc.). L'absence d'imposition aux impôts commerciaux a ici pour but d'éviter des distorsions de concurrence au détriment des organismes non lucratifs ; elle n'a évidemment pas pour but de permettre une distorsion au détriment des entreprises du secteur concurrentiel, notamment par des prix significativement plus bas ;

- les opérations en principe lucratives sont indissociables de l'activité non lucrative, en contribuant par nature et non pas seulement financièrement à la réalisation de l'objet social de l'organisme.

Bien entendu, l'organisme ne doit pas faire prévaloir la recherche du profit et sa gestion doit rester désintéressée.

730

Dans ces conditions, l'organisme bénéficie, pour cette activité, du régime fiscal des organismes non lucratifs.

740

Peuvent notamment bénéficier de cette mesure les établissements et services d'aide par le travail (ESAT) et les ateliers protégés. En effet, la réalisation de la même activité, dans les mêmes conditions, ne pourrait pas être rentable si elle était soumise aux conditions normales du marché en raison des surcoûts occasionnés par l'emploi de personnes handicapées. En l'occurrence, le service rendu n'est pas tant destiné aux clients de l'ESAT ou de l'atelier protégé qu'aux personnes qui y sont employées.

750

Le ministre du Budget, dans une réponse ministérielle (RM Roubaud n° 116752, JO AN du 20 mars 2007, p. 2869), a précisé, à propos des ateliers et chantiers d'insertion que *"les associations d'insertion ont pour objet de contribuer à la réinsertion professionnelle des personnes les plus éloignées de l'emploi. Elles sont ainsi susceptibles de concurrencer les entreprises d'insertion organisées sous la forme de sociétés qui sont assujetties aux impôts commerciaux dans les conditions de droit commun. Les associations d'insertion doivent donc être soumises à un régime fiscal similaire à ces entreprises dès lors qu'elles exercent leurs activités dans les mêmes conditions que celles-ci. Il ne pourrait en aller autrement que dans les cas d'associations d'insertion exerçant leur activité dans des conditions s'éloignant significativement de celles qui prévalent pour une entreprise du secteur lucratif (par exemple en s'adressant exclusivement à une population d'exclus qui nécessite un encadrement supplémentaire ou une adaptation coûteuse des postes de travail, de telle sorte qu'il ne puisse exister aucune entreprise du secteur lucratif susceptible d'exercer durablement la même activité). Ainsi, le régime fiscal des associations d'insertion est apprécié in concreto au regard des conditions d'exercice de l'activité de l'organisme afin de garantir les règles de concurrence et d'équité fiscale entre les différents acteurs économiques, entreprise ou organismes sans but lucratif."*

760

Cela étant, il est rappelé que les ESAT peuvent opter pour le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20](#) au II-A-2 § 90).

6. Régimes spécifiques

770

Certaines opérations considérées comme non lucratives au regard des impôts directs peuvent néanmoins être soumises à la TVA en application de dispositions législatives expresses. Il en est ainsi dans certaines conditions des activités d'édition et de restauration collective ([BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10](#) au II-B-2-c § 300 et suiv.).