

■ Utilité sociale, intérêt général, utilité publique : chaque mode de reconnaissance a des incidences fiscales propres.

■ Le mode de reconnaissance choisi doit être adapté au modèle socio-économique des associations et fondations concernées.

RELATIONS AVEC
L'ADMINISTRATION

MODES DE RECONNAISSANCE : QUELS IMPACTS FISCAUX ?

Si le régime d'imposition applicable aux associations est sensiblement le même que celui des fondations, les modalités de reconnaissance applicables à ces organismes sans but lucratif (OSBL) permettent de bénéficier d'avantages fiscaux supplémentaires. Utilité sociale, intérêt général, utilité publique : revue de détail.



AUTEUR Colas Amblard
TITRE Docteur en droit, avocat, président de l'Institut ISBL

Certes, il est difficile de s'y retrouver dans le « maquis » des procédures de reconnaissance des OSBL (associations, fondations et fonds de dotation)¹. Cela dit, une bonne maîtrise des différents mécanismes fiscaux attachés à ces modes de reconnaissance est absolument impérative pour les dirigeants bénévoles et salariés s'ils veulent sécuriser et optimiser le régime socio-économique de leurs organismes².

UTILITÉ SOCIALE : DÉVELOPPER SON CHIFFRE D'EXPLOITATION SANS ÊTRE IMPOSABLE

Lorsque l'activité de vente de biens ou de prestation de services est double d'une « plus-value sociale ajoutée »³, l'association ne sera ni limitée dans la réalisation de son chiffre d'exploitation, ni assujettie aux impôts commerciaux – quel que soit le niveau de réalisation du chiffre d'exploitation.

Pour remplir le critère d'utilité sociale, l'association doit :

- soit réaliser une activité tendant à « satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante »⁴ ;
- soit effectuer 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, etc.)⁵.

Sur le plan juridique, l'obligation de mentionner dans leurs statuts les activités économiques, voire lucratives⁶ qu'elles exercent à titre habituel⁷ évite à ces entreprises associatives⁸ tout risque en matière de concurrence déloyale⁹ sur le fondement de l'article 1240 du code civil.

Sur le plan fiscal, le fait qu'elles interviennent dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur lucratif ne conduit pas *ipso facto* à les soumettre aux impôts commerciaux : il convient en effet de considérer l'utilité sociale de leur activité (« produit » et

« public »)¹⁰, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, les conditions dans lesquelles le service est accessible (« prix »), ainsi que les méthodes auxquelles l'organisme a recours pour exercer son activité (« publicité ») pour considérer qu'elles évoluent, ou non, hors champ d'assujettissement des impôts commerciaux – à savoir impôt sur les sociétés (IS), taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et contribution économique territoriale (CET)¹¹. ●●●

1. C. Amblard, *Ressources et financements – Fonds de dotation : un outil au service de l'intérêt général*, Lefebvre-Dalloz, mars 2024.

2. V. JA 2024, n° 694, p. 36, étude C. Amblard.

3. BOFiP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 590 à 620.

4. *Ibid.*

5. Ce critère ne doit pas s'entendre des seules situations de détresse physique ou morale.

6. C. Amblard, « Activités économiques et commerciales des associations », *Lamy associations*, étude 246.

7. C. com., art. L. 442-10.

8. C. Amblard, *Administration et fonctionnement – La Gouvernance de l'entreprise associative*, Juris Éditions – Dalloz, août 2019.

9. *Ibid.* ; v. égal. JA 2024, n° 698, p. 42, étude C. Amblard et J. Saddier ; C. Amblard, « Concurrence et paracommercialisme des associations : l'influence

de la méthodologie fiscale », *Lamy associations*, Bull. actu. n° 163, sept. 2008.

10. V. JA 2023, n° 674, p. 36, étude C. Amblard.

11. Les associations demeurent en tout état de cause assujetties aux impôts sur leurs revenus du patrimoine (CGI, art. 206, 5).

ARTICLE

FISCAL

●●● S'agissant de la réalisation d'excédents, la doctrine fiscale est limpide sur ce point¹² : « [...] 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. »

Bien entendu, en filigrane, la question de la gestion désintéressée¹³ des dirigeants demeure la clé de voûte de ce système fiscal adapté à la situation des OSBL. L'intérêt personnel des membres doit donc impérativement se fondre dans la démarche collective du groupement. C'est précisément au regard de cette spécificité découlant de l'intérêt de la démarche de leurs membres, leur but non lucratif¹⁴, que nous aimons à qualifier ces entités de l'économie sociale et solidaire (ESS) d'« entreprises socialement intéressées »¹⁵. Notamment parce que ce mode d'entreprendre consiste avant tout à répondre à la demande de prise en charge des problématiques sociétales (santé, environnement, éducation, etc.) auxquelles nos concitoyens se trouvent directement confrontés dans leur propre territoire.

Dès lors, pour ces différentes formes de sociétés civiles organisées, diversifier leurs ressources publiques (subventions)¹⁶ et privées (cotisations, dons, etc.) devient une absolue nécessité dans une logique

d'hybridation de leurs modèles socio-économiques. Pour ce faire, développer des activités économiques d'utilité sociale¹⁷ tout en bénéficiant de la franchise commerciale à hauteur maximale de 78 596 euros¹⁸ par année civile (pour 2024), voire d'exonérations spécifiques telles que celles applicables aux services rendus aux membres¹⁹, à l'organisation de manifestations exceptionnelles²⁰, ou encore à la mutualisation de moyens humains et/ou matériels²¹, sont autant d'avantages concurrentiels que les associations sont de plus en plus nombreuses à comprendre et à maîtriser.

Si certaines peuvent avoir un intérêt à être imposables²², pour la plupart, le maintien d'un cadre fiscal non imposable est primordial puisqu'il s'agit du préalable indispensable pour espérer bénéficier du régime de mécénat²³, l'une des ressources non fiscalisées au plus fort potentiel de développement actuellement.

INTÉRÊT GÉNÉRAL : BÉNÉFICIER DU RÉGIME DE MÉCÉNAT

En application des articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts (CGI), un OSBL est éligible au dispositif fiscal de mécénat lorsqu'il exerce une ou plusieurs activités d'intérêt général (culture, social, sport, etc.), que sa gestion est désintéressée et qu'il poursuit un but globalement non lucratif, et que son action n'est pas exclusivement destinée à un cercle restreint de membres²⁴.

UTILITÉ SOCIALE : CONSÉQUENCES FISCALES

Fiscalité \ Ressources	Cotisation	Subvention	Don manuel	Activité économique d'utilité sociale	Franchise commerciale	Manifestations exceptionnelles	Revenus du patrimoine
Impôts sur les sociétés (IS)	Néant*	Néant*	Néant*	Sans limite de chiffre d'exploitation (CGI, art. 206, 1)	Limite de 78 596 euros par année civile (pour 2024)	6 par an, sans limite de chiffre d'affaires (CGI, art. 261, 7, 1 ^o , c))	Taxable (CGI, art. 206, 5)**
Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)				Néant			
Contribution économique territoriale (CET)				Néant			

* Sauf en cas de contreparties individualisées ou individualisables au bénéfice du membre cotisant.

** Sauf les fondations reconnues d'utilité publique (FRUP) et les fonds de dotation qui ont une dotation non consommable.

12. *BOFIP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 630 et 640.

13. *Ibid.*, § 50 à 510.

14. C. Amblard, « But non lucratif : un concept incontournable encore mal appréhendé par les associations », Institut ISBL, 26 juill. 2020.

15. Institut ISBL, « L'entreprise associative : un modèle économique socialement intéressé », contribution lors du Congrès ESS France, mai 2024.

16. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, art. 59 ; v. égal. règl. UE 2023/2832 du 13 déc. 2023 ; CJCE 24 févr. 2023, aff. C-280/00 ;

Commission européenne, décis. 2012/21/UE, comm. 2012/C 8/03 du 20 déc. 2011, comm. 2012/C 8/02 du 11 janv. 2012.

17. V. JA 2020, n° 613, p. 37, étude C. Amblard.

18. *BOFIP-Impôts*, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 du 20 mars 2024, § 350 à 420.

19. CGI, art. 261, 7^o, 1, a) et b).

20. *BOFIP-Impôts*, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10, préc.

21. CGI, art. 261 B.

22. *BOFIP-Impôts*, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-20 du 15 mai 2019, § 90 (par exemple, à propos des ESAT).

INTÉRÊT GÉNÉRAL : CONSÉQUENCES FISCALES

Mécénat des particuliers	Mécénat des entreprises
Réduction d'impôt sur le revenu de 66 % de la valeur du don dans la limite de 20 % du revenu imposable. Pour les associations de bienfaisance, voir CGI, 200, 1 ^{er} ter.	Réduction d'impôt sur les sociétés de 60 % de la valeur du don dans la limite de 0,5 % du chiffre d'affaires HT annuel ou 20 000 euros par exercice. Pour les dons supérieurs à 2 millions d'euros, le taux de réduction passe à 40 %.
Exonération des droits de mutation (CGI, art. 757, al. 3)	

Une association à caractère économique est-elle éligible au mécénat ? *A priori* non. Cela a été vérifié à de multiples reprises à propos du secteur du commerce équitable²⁵ notamment, ou des associations pour le maintien d'une agriculture paysanne (AMAP) reconnues comme exerçant des activités lucratives générant de l'impôt²⁶. À l'inverse, il est toujours possible de sectoriser les différentes activités de l'OSBL si elles sont dissociables par nature, et alors seule l'activité d'intérêt général sera en droit de bénéficier du régime de mécénat, en organisant en interne un circuit d'affectation précis des dons dédiés à cette activité. Lorsqu'il ne sera pas possible de dissocier les activités, l'association assujettie n'aura d'autres solutions que de créer un fonds de dotation²⁷ pour, à travers lui, réinvestir la sphère d'intérêt général. Pour cela, il s'agira de s'orienter vers la création d'un fonds dit « opérationnel », l'association bénéficiaire n'étant pas elle-même éligible au dispositif de mécénat. Ce deuxième mode de reconnaissance, d'origine fiscale, permet, d'une part, aux OSBL de bénéficier de ressources non assujetties aux impôts et, d'autre part, à leurs mécènes de bénéficier de réductions d'impôt.

UTILITÉ PUBLIQUE : LA « ROLLS-ROYCE » DES OSBL... MAIS... !

Délivrée à la suite d'une procédure menée conjointement par le ministre de l'Intérieur et le Conseil d'État, l'utilité publique est le seul mode de reconnaissance d'essence purement juridique.

Par les avantages qu'elle confère (capacité, fiscalité) et le degré d'« institutionnalisation » auquel elle donne droit, cette reconnaissance peut exercer une influence certaine sur l'élaboration des modèles socio-économiques des associations reconnues d'utilité publique (ARUP) et des fondations reconnues d'utilité publique (FRUP)²⁸. En effet, en ayant cette qualité, les entités concernées vont disposer de la grande capacité juridique leur permettant de gérer des immeubles de rapport, de recevoir des libéralités (dons et legs), de profiter d'avantages fiscaux exclusifs tels que l'exonération des droits de mutation²⁹. Les FRUP pourront également permettre à leurs mécènes d'imputer leurs dons au titre de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI)³⁰.

Cela étant, l'adoption du statut RUP, que ce soit pour une association ou une fondation, est actuellement un véritable chemin de croix, qui, en outre, ne nous semble pas toujours couronné d'avantages réellement substantiels. En effet, l'ARUP ou la FRUP sont régies par des statuts types faisant perdre aux fondateurs toute majorité en matière de gouvernance en raison de l'adoption obligatoire de collèges de membres (entre trois et cinq). Les procédures de reconnaissance et de modification statutaire demandent des délais extrêmement longs pour être publiés au *Journal officiel* (entre 18 et 36 mois). Enfin, l'apparition du fonds de dotation promulguée par la loi du 4 août 2008³¹ ainsi que les nouveaux avantages consentis par la loi du 31 juillet 2014 relative à l'ESS aux associations constituées depuis trois ans et reconnues d'intérêt général³² ont quelque peu affaibli l'intérêt de créer des ARUP et FRUP. ■

UTILITÉ PUBLIQUE : CONSÉQUENCES FISCALES

Associations reconnues d'utilité publique (ARUP)	Fondations reconnues d'utilité publique (FRUP)
Capacité de recevoir des dons (autres que manuels) et des legs	
Pas de droit à l'imputation IFI (sauf pour celles ayant pour objet le financement et l'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprise)	Droit à l'imputation IFI (CGI, art. 200, 1, a))
Exonération des droits de mutation (CGI, art. 795, 2°)	

23. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, *JO* du 2 ; v. dossier « Mécénat – 2003 : la générosité libérée », *JA* 2023, n° 686, p. 15 ; v. égal. en p. 15 de ce numéro.

24. *BOFIP-Impôts*, B0I-IR-RICI-250-10-10 du 10 mai 2017, § 130 à 150.

25. L. n° 2014-856, préc., art. 94.

26. Rép. min. à J.-J. Candelier, *JOAN Q* du 9 avr. 2013, n° 740.

27. C. Amblard, *Ressources et financements – Fonds de dotation : un outil au service de l'intérêt général*, préc.

28. CE, « Les associations reconnues d'utilité publique », rapp.,

25 oct. 2000 : les OSBL reconnus d'utilité publique captent la majorité de la générosité du public.

29. CGI, art. 795, 2° ; *BOFIP-Impôts*, B0I-ENR-DMTG-10-20-20 du 14 juin 2022, § 20 à 30.

30. CGI, art. 978 ; *BOFIP-Impôts*, B0I-

PAT-IFI-40-20-20 du 3 mai 2023.

31. L. n° 2008-776 du 4 août 2008, *JO* du 5 ; v. dossier « Fonds de dotation – 15 ans : l'âge de faire », *JA* 2023, n° 681, p. 16.

32. L. du 1^{er} juill. 1901, art. 6, modif. par L. n° 2014-856, préc., art. 74.