

Reconnaissance de l'utilité sociale des associations :

synthèse du rapport

Le groupe de travail consacré à l'utilité sociale, regroupant des représentants du CNVA et des administrations s'est réuni à dix reprises. Le Premier Ministre avait déterminé le mandat du groupe le 15 janvier 1996, en même temps qu'il annonçait des mesures en faveur des associations, notamment reprises par la loi portant diverses mesures en faveur des associations adoptée au mois de juin 1996.

A cette occasion, le Premier Ministre avait exprimé le souhait que le travail se poursuive sur la mise en place d'une reconnaissance d'utilité sociale qui serait *"un facteur essentiel de clarification des relations entre l'Etat et les associations"* (I).

Ultérieurement il a été demandé au groupe d'examiner, le projet d'instruction fiscale tendant à actualiser et à clarifier la notion de non lucrativité qui permet de déterminer la situation des organismes du secteur associatif au regard des impôts commerciaux.

Ce projet s'inscrivait naturellement dans le cadre de la réflexion sur la reconnaissance d'utilité sociale, puisque la dimension fiscale en constitue l'un des volets importants. Son analyse a toutefois fait l'objet, au même titre que les propositions fiscales contenues dans l'avis du CNVA, d'un examen particulier (II).

D'une façon générale, le groupe s'est heurté à une double difficulté tenant à la fois, à l'ampleur du champ d'investigation et à l'imprécision relative des limites de celui-ci ; la difficulté résultant d'une réflexion simultanée sur la mise en place d'un cadre juridique nouveau (reconnaissance d'Utilité Sociale) et d'aménagements à droit constant imposés par la hiérarchie des normes juridiques (instruction fiscale). Il en est résulté une certaine confusion au débat qui a gêné la progression des travaux du groupe tant en ce qui concerne la démarche générale que le point plus précis de prise en compte de la notion d'Utilité Sociale.

I - La Reconnaissance d'Utilité Sociale

Traiter de la reconnaissance d'utilité sociale suppose que soient abordées les questions suivantes :

- La définition du concept d'utilité sociale lui-même (A)
- La portée d'une éventuelle procédure de reconnaissance (B)
- Les modalités de cette procédure (C)

A - La définition du concept

Le groupe a abordé cette question à partir de trois supports : des cas concrets d'associations, les critères retenus par les différents départements ministériels ayant en charge une ou plusieurs catégories d'associations, pour accorder des subventions, un statut, un agrément ou une autorisation ; enfin, l'avis du CNVA du 15 juin 1995 relatif à l'utilité sociale des associations et à ses conséquences en matière

économique, fiscale et sociale, complété par des travaux de groupe du CNVA traduisant la recherche d'explication de "l'identité associative", de ses spécificités par les associations elles - mêmes. Le CNVA a mis en avant cinq critères à cet égard :

- la primauté du projet sur l'activité,
- la non-lucrativité et la gestion désintéressée,
- l'apport social des associations,
- le fonctionnement démocratique,
- l'existence d'agrément.

Ces critères ont fait l'objet de débats dans le groupe.

De ces travaux, il ressort les principaux constats et propositions suivants :

- Au moment d'attribuer un statut, un financement ou un agrément, tous les ministères dit de "tutelle" se préoccupent notamment du projet de l'association et de l'apport de celui-ci au corps social. Derrière une très grande variété de critères, c'est ce "plus associatif" qui est pris en compte. Or ce dernier apprécié le plus souvent au niveau de l'opérateur, a, selon chacun d'eux, des rapports très étroits avec le concept d'utilité sociale (cf.annexe 1).

- Néanmoins l'examen des différents cas concrets (club de canoë kayak, troupe de théâtre en milieu rural...) a fait apparaître que des divergences pouvaient surgir entre un ministère de tutelle et l'administration fiscale quant à l'appréciation de l'utilité sociale d'une association. Ces divergences sont apparues, à certains moments des débats, difficilement compréhensibles et préjudiciables, notamment pour le ministère de tutelle, convaincu d'avoir une bonne connaissance de l'organisme et de l'activité exercée.

Il a été conclu (réunion du 25 septembre 1996, cf. annexe 5) que l'unification devait plutôt s'appuyer sur l'approche des ministères de tutelle. Dans la mesure où il paraît difficile de concevoir que l'Etat ait des appréciations divergentes d'une même composante de l'utilité sociale, voire du concept lui-même, l'effort d'unification devrait s'articuler autour des éléments suivants : la primauté du projet et de l'apport de l'association en termes de lien ou d'affiliation sociale, le "plus associatif", la vie interne de l'organisme, la qualité du service rendu..... (comptes rendus des réunions des 12 et 25 septembre).

A propos de la situation au regard de la concurrence, il a été observé que l'examen de cette situation était particulièrement délicate et qu'en tout état de cause, cet élément ne pouvait être le seul et unique critère de différenciation (compte rendu du 12 septembre). Les associations ont insisté sur le fait que les rapports sociaux ne pouvaient être organisés par les seuls impératifs de l'échange marchand, ni régulés par lui.

C'est ainsi qu'un accord s'est dégagé pour admettre que, du fait de la crise et de la nécessité de contrer la désaffiliation à chaque étape de son processus, le concept d'utilité sociale ne saurait se résumer au traitement de la dernière étape de celui-ci, l'exclusion, mais doit englober toute activité permettant de créer, de conforter ou de développer le lien social (idem 12 septembre).

Plusieurs interventions ministérielles ont mises en avant la nécessité de reconnaître l'Utilité Sociale à partir de critères comme la capacité de mobilisation sur un projet, l'apprentissage de la citoyenneté, la contribution à l'aménagement du territoire, la capacité d'innover ou d'apparaître comme le révélateur de secteurs inexplorés, ce qui va au-delà des critères économiques.

B - La portée d'une éventuelle procédure de reconnaissance d'utilité sociale

Il convenait de recenser ici, l'ensemble des matières dans lesquelles une éventuelle reconnaissance d'utilité sociale aurait ou pourrait avoir des incidences ainsi que l'ensemble des procédures mises en place par les différents ministères et se traduisant sous une forme ou sous une autre par une prise en compte de l'utilité sociale des associations.

Les associations ont rappelé que leur définition de l'Utilité Sociale était nécessairement plus large que celle qu'en donne la fiscalité, mais ont insisté sur la nécessaire clarification des conséquences juridiques et fiscales qu'aurait une "reconnaissance d'Utilité Sociale" à portée plus large que fiscale.

Sur ce point, et sans que cette énumération soit exhaustive ou que les débats aient été organisés, ont été évoquées la capacité juridique des associations, notamment à recevoir des dons et legs, les différentes formes de financement publiques ou privées et les incitations concernant ces dernières, la participation des associations à des missions d'intérêt général ou de services publics, le développement de l'activité économique et de l'emploi dans des secteurs dignes d'intérêt, ainsi naturellement que la fiscalité.

Sur le second, plusieurs procédures ont été présentées : l'agrément des associations de jeunesse et d'éducation populaire, par le Ministère de la Jeunesse et des Sports, l'attribution de subventions, par le Ministère de la Culture, l'autorisation de certains établissements par le Ministère des Affaires Sociales ou encore l'agrément donné par le Ministère de l'Education Nationale. Le cas du Ministère de l'Intérieur est particulier puisqu'il accorde la reconnaissance d'utilité publique, la qualification d'association de bienfaisance à l'occasion de l'autorisation de recevoir des dons ainsi que des subventions dans certains cas.

A l'occasion de cet examen est apparue la difficulté de hiérarchiser, en concertation avec l'ensemble des parties concernées, les notions telles que Utilité Sociale, utilité publique, intérêt général, bienfaisance,... Aucune suite n'a pu être donnée à un projet aussi ambitieux dans le temps imparti.

Il a été toutefois recherché dans quelle mesure l'utilité sociale pourrait constituer un label générique se substituant aux différentes formes de reconnaissance actuelle.

La grande diversité des procédures existantes ainsi que la réflexion en cours au sein du Ministère de l'Intérieur sur une évolution de la reconnaissance d'utilité publique ont conduit le groupe à considérer qu'une tentative d'harmonisation était prématurée.

S'il s'est montré ouvert à une réflexion sur cette harmonisation, le Conseil, de son côté a manifesté son souci que celle-ci ne se traduise pas par une restriction du champ des exonérations fiscales voire des capacités juridiques des associations et une plus grande sélectivité dans l'octroi des subventions budgétaires.

Le groupe a alors étudié le sujet dans la seule perspective retenue par l'avis du CNVA de 1995 (cf. Annexe 1) d'une reconnaissance qui n'aurait plus que des conséquences fiscales et en matière de droit de la concurrence ; les autres procédures de reconnaissance continueraient à exister parallèlement.

Certains membres du groupe, tant du côté du CNVA que de l'Administration, ont pu estimer que cette perspective était en retrait par rapport aux préoccupations qui semblaient avoir inspirées la constitution du groupe et l'ambition affichée lors de la saisine.

Les représentants du Ministère de l'Intérieur ont, lors de la séance de clôture, proposé sous forme "d'amendement, non discuté au rapport" que soit étudiée l'instauration d'une procédure déconcentrée de reconnaissance d'Utilité Sociale (RUS) qui se substituerait à l'actuelle reconnaissance par le préfet de la qualité de "bienfaisance, assistance, recherche médicale ou scientifique" sur la base mentionnée en annexe. Cette proposition pourrait faire l'objet d'une étude ultérieure. (cf. Annexe 7)

Les membres du groupe n'ont pas pu donner leur avis sur cette proposition ; le CNVA a notamment souligné qu'en tout état de cause, elle ne saurait restreindre les droits actuels des associations de bienfaisance au plan juridique, ou la définition jusqu'à présent retenue par le Ministère de l'Intérieur et les préfets pour la reconnaissance du caractère de bienfaisance.

C - La procédure de reconnaissance proprement dite

Le groupe de travail est parti de la proposition du CNVA de voir attribuer la reconnaissance d'utilité sociale par une juridiction ou commission paritaire composée de représentants des associations et des administrations concernées.

Compte tenu du fait qu'aujourd'hui, le CNVA considère que seule une reconnaissance de portée fiscale était envisageable, la procédure proposée par le Conseil a paru aux représentants de l'administration disproportionnée et difficilement concevable.

Les représentants de l'administration fiscale ont par ailleurs formulé des réserves sur la constitutionnalité d'une mesure qui serait, selon eux, de nature à rompre l'égalité des contribuables devant les charges publiques, sans contrepartie objective suffisamment précise.

Sur ce point, le CNVA a fait observer que de telles ruptures d'égalité étaient fréquentes (par exemple les zones franches) et que par ailleurs les contreparties offertes par les associations résidaient justement dans l'apport qu'elles réalisent au profit du corps social.

Les représentants de l'administration fiscale se sont toutefois montrés ouverts à l'idée de recueillir l'avis d'autres départements ministériels afin d'être davantage éclairés sur l'utilité sociale des organismes sans but lucratif se livrant à des activités économiques, sous réserve d'une base législative adéquate.

II - L'examen des questions fiscales

Cet examen a porté à la fois sur les propositions fiscales contenues dans le rapport du CNVA et sur le projet d'instruction élaboré par le SLF en tant qu'il tendait à mieux prendre en considération cette notion d'Utilité Sociale, dans la mesure où la notion d'Utilité Sociale participe à l'appréciation du caractère non-lucratif.

A - l'examen des propositions fiscales du CNVA

Sur les neuf propositions fiscales du CNVA, trois concernant des sujets abordés par le projet d'instruction fiscale ont donc fait l'objet d'un examen dans le cadre du projet (une reformulation de la doctrine des oeuvres ; la question des filiales et celle du lien entre les trois impôts), les six autres ont été évoquées sans être discutées au fond.

- En matière de TVA, le CNVA a rappelé ses trois propositions le rehaussement de 10 % à 30 % du seuil de ventes aux membres figurant à l'article 261-7-1°a) afin de favoriser le financement des associations ; le passage de 6 à 10 du nombre de manifestations prévu au c) et enfin la substitution du terme d'opérations à celui de manifestations afin de tenir compte notamment des opérations de cartes de vœux à l'occasion des fêtes de fin d'année.

Le CNVA a rappelé que l'étude de la deuxième de ces mesures avait été annoncée par le Premier Ministre le 15 janvier 1996, en concertation avec les services du Ministre chargé des PME, et la troisième avait fait objet d'un accord lors du précédent groupe de travail sur le financement des associations. Dès lors, le CNVA a exprimé le souhait de voir se concrétiser rapidement les décisions prises lors de ce précédent groupe, s'étant ému de ce que ces deux dernières propositions n'aient pas encore trouvé application.

- A propos des associations développant partiellement des activités lucratives et non lucratives, le CNVA a rappelé qu'il demandait que le calcul des résultats du secteur lucratif puisse s'opérer sous déduction d'une provision pour investissement et travaux et d'un abattement pour permettre le financement de la réalisation du "projet associatif".

La discussion sur ce point n'a pas paru opportune aux représentants du Ministère de l'Economie et des Finances, aux motifs qu'il n'avait pas de rapport avec les discussions sur l'Utilité Sociale.

- Enfin, devant le caractère inopérant, en matière associative, de la saisine des commissions départementales des impôts directs et des TCA, et le coût d'une procédure en cas de maintien du désaccord, le CNVA proposait la création, dans le cadre de la procédure de redressement contradictoire, d'une instance de conciliation composée paritairement et ayant compétence aussi bien sur les questions de droit que sur les questions de base imposable ou de procédure.

En ce qui concerne le traitement des litiges, les représentants de l'administration ont écarté la demande du CNVA de mettre en place une commission paritaire ou quasi-juridictionnelle pour les affaires concernant les associations au motif qu'en dehors d'une procédure unifiée de reconnaissance d'utilité sociale, il n'y avait pas lieu de conférer à une catégorie particulière de contribuables des garanties spécifiques. En revanche, les représentants de l'administration fiscale ne se sont pas montrés opposés à ce que l'avis des administrations de tutelle d'une association soit demandé pour permettre aux services fiscaux de mieux apprécier les conditions dans lesquelles celle-ci poursuit la mission d'utilité sociale qui est la sienne, sous réserve de l'adoption d'une mesure législative en ce sens. Ils ont en outre fait valoir que la clarification de la notion de lucrativité par une instruction contribuerait à éviter que les commissions départementales ne soient pas trop souvent conduites à refuser de prendre parti, arguant du fait que le litige qui leur est soumis porte sur une question de droit (pour laquelle elles ne sont pas compétentes), plutôt que sur une question fait.

B - L'examen du projet d'instruction fiscale présenté par le SLF

Le projet d'instruction présenté par le SLF a notamment pour objectif d'actualiser les critères de la doctrine des oeuvres en assurant un rééquilibrage de la notion d'Utilité Sociale et en précisant ainsi les critères communs d'assujettissement aux trois impôts.

Ce projet doit être complété sur les modalités d'application des règles fiscales notamment en ce qui concerne la sectorisation des activités lucratives dont la non lucrativité ne serait pas globalement mise en cause.

En dépit des rapprochements qui ont pu s'opérer, des divergences demeurent sur de nombreux points et en particulier sur la philosophie même du projet, sur la définition de l'utilité sociale, sur le lien établi par l'administration entre les trois impôts ainsi que sur la question des filiales.

1 - Les divergences d'approche

Pour le CNVA, le projet d'instruction reflète encore trop le souci de l'administration fiscale de faire de la situation de l'association au regard de la concurrence, réelle ou virtuelle, le principal facteur discriminant.

En effet, la philosophie qui préside aux régimes dérogatoires aux impôts directs, ne consiste pas à exonérer des entreprises ou des activités qui se situeraient hors du marché, mais au contraire, à accepter une atteinte aux règles de fonctionnement de celui-ci, dès lors que cette atteinte est justifiée par l'apport de l'activité ou de l'organisme à la collectivité (les zones franches en sont l'exemple type).

Les représentants de l'administration fiscale soulignent que l'instruction ne saurait créer un régime d'exonération dans la logique de celui des zones franches mais seulement préciser les cas dans lesquels les impôts ne sont pas dus, en conformité avec le droit commun.

Dans cette perspective, la primauté du projet ou le combat contre la désaffiliation, combat auquel peuvent contribuer, même accessoirement les entreprises du secteur lucratif, ne sauraient suffire à fonder le non-assujettissement à l'impôt.

2 - La définition de l'utilité sociale

Le projet introduit l'idée selon laquelle un agrément ministériel est un élément à prendre en considération pour apprécier l'utilité sociale d'une association. Il fait également apparaître le concept de projet associatif et de faisceau d'indices et indique que la réalisation d'excédents n'est pas de nature à remettre en cause la non-lucrativité de l'organisme, notamment lorsque ces excédents sont réinvestis dans l'oeuvre.

Toutefois, l'administration fiscale considère qu'appliqué au champ de la fiscalité, le concept d'utilité sociale ne doit pas permettre à des organismes de fonctionner dans des conditions qui rendraient illégitimes, voire critiquables au regard de la nécessaire neutralité de la fiscalité, le non-assujettissement aux impôts commerciaux.

Le CNVA, tout en prenant acte des ouvertures réalisées, considère toutefois que la reformulation des critères contenus dans ce projet est de nature à entraîner une réduction du champ des exonérations actuelles (qu'elles concernent l'impôt sur les sociétés ou la taxe professionnelle d'une part, et la TVA d'autre part), du fait du cumul des critères (ainsi la notion de faisceau d'indices a une portée trop réduite) et d'une approche trop restrictive de l'utilité sociale. Le Conseil exprime notamment des craintes sur les risques de disparition des exonérations dans différents secteurs tels que les associations d'éducation populaire, les établissements sociaux et médico-sociaux, les associations de tourisme, les fédérations d'associations.....

La disparition de ces exonérations pèserait très lourdement sur le budget de l'Etat, des collectivités locales et des organismes sociaux (cf. Annexe 7).

Au cours des débats, plusieurs ministères se sont montrés perplexes sur le cumul des critères, voire franchement opposés.

3 - Le problème du lien entre les trois impôts

Le projet d'instruction énonce le principe selon lequel l'identité de la notion de non-lucrativité conduit à une identité des cas dans lesquels les trois impôts que sont la TVA, l'impôt sur les sociétés, la taxe professionnelle sont dus sous réserve de mesures d'exonérations ponctuelles prévues par le législateur.

Le CNVA conteste cette analyse qui, selon lui, ne repose sur aucun texte ni aucune jurisprudence. Il se fonde, sur certaines analyses doctrinales, y compris sur des conclusions de commissaires du gouvernement devant le Conseil d'Etat.

Les ministères de tutelle se sont montrés opposés à ce principe et préoccupés des conséquences sur la charge fiscale de nombreuses associations agissant dans leur secteur d'intervention.

Les représentants de l'administration fiscale ont rappelé que, si le champ d'application des trois impôts n'était pas identique, la notion de non lucrativité qui permet à un organisme du secteur associatif de sortir de ce champ est unique, toutes les décisions du Conseil d'Etat depuis une vingtaine d'années respectant ce lien dont la légitimité est forte. Ils ont donné acte du fait que l'assujettissement à la taxe professionnelle d'organismes par ailleurs fortement subventionnés pourrait être une source de difficulté. Mais la solution leur semble résider dans la recherche de mesures ciblées et non dans la remise en cause du principe.

Le CNVA craint par ailleurs que l'évolution de la fiscalité européenne en matière de TVA, associée au principe du lien entre les trois impôts fasse disparaître purement et simplement, à une échéance plus ou moins rapprochée, toute exonération fiscale au profit des associations.

Cette crainte est considérée comme infondée par les représentants de l'administration fiscale.

4 - La question des filiales

Le projet d'instruction confirme que la participation d'une association dans une filiale commerciale ne remet pas en cause la non lucrativité de cette association à un certain nombre de conditions, déjà posées par des instructions antérieures (notamment l'absence de complémentarité commerciale entre les deux structures et l'absence de contrôle par la mère sur la fille).

Le CNVA estime que les conditions posées sont telles qu'il ne voit pas dans quel cas l'association mère pourrait échapper à l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de ses activités.