

Compte rendu

Commission d'enquête chargée d'étudier les difficultés du monde associatif dans la période de crise actuelle, de proposer des réponses concrètes et d'avenir pour que les associations puissent assurer leurs missions, maintenir et développer les emplois liés à leurs activités, rayonner dans la vie locale et citoyenne et conforter le tissu social

Audition de M. Stéphane Créange, chef du bureau B2 de la Direction de la législation fiscale, et de M. Jean-Luc Barçon-Maurin, chef du Service juridique de la fiscalité (Direction générale des finances publiques).

MARDI
7 OCTOBRE 2014
Séance de 18 heures

Compte rendu n° 23

SESSION ORDINAIRE DE 2014-2015

Présidence de
M. Alain BOCQUET,
Président

L'audition débute à dix-huit heures dix

M. le président Alain Bocquet. Mes chers collègues, par principe, les associations ne sont pas soumises aux impôts commerciaux – impôt sur les sociétés (IS), TVA, et contribution économique territoriale (CET) – mais cette situation ne s'applique ni en toutes hypothèses ni en toutes circonstances.

Si une association ne peut échapper à l'impôt du seul fait qu'elle est réputée être un organisme à but non lucratif, quel est l'enjeu du régime fiscal de ces organismes ? Il vise tout à la fois à leur permettre de développer leurs activités dans le cadre non lucratif qu'ils ont choisi et à garantir qu'une éventuelle concurrence avec le secteur marchand ne sera pas faussée. Ces principes posés, tout l'art du politique consiste à bien positionner les curseurs. Des critères ont donc été posés pour apprécier le caractère lucratif ou non des associations, le caractère intéressé ou non de leur gestion, ou le caractère concurrentiel ou non de leurs activités.

Sur le terrain, les difficultés demeurent. L'administration fait-elle preuve d'une diligence suffisante dans la délivrance des rescrits fiscaux ? La question a souvent été évoquée lors des auditions. Par ailleurs, la doctrine est-elle uniforme sur le territoire national ? Le périmètre des mesures de défiscalisation de dons ne pourrait-il pas être élargi par exemple aux dons agricoles ?

Messieurs, avant de vous donner la parole pour un exposé liminaire, je vous demande, conformément aux dispositions de l'article 6 de l'ordonnance du 17 novembre 1958, de prêter serment de dire la vérité, toute la vérité, rien que la vérité.

(MM. Stéphane Créange et Jean-Luc Barçon-Maurin prêtent serment)

M. Jean-Luc Barçon-Maurin, chef du Service juridique de la fiscalité (Direction générale des finances publiques). Avant d'évoquer les relations actuelles entre l'administration fiscale et les associations, il me paraît utile de rappeler la situation qui prévalait dans les années 1990, années durant lesquelles les associations se plaignaient de faire l'objet d'un très grand nombre de contrôles fiscaux. C'est dans ce contexte que les pouvoirs publics ont confié, en 1997, à un conseiller d'État, M. Goulard, le soin de rédiger un rapport en vue de remettre à plat la fiscalité des associations.

Depuis les années 1997 et 1998, les relations entre l'administration fiscale et les associations ont connu deux périodes.

La première, qui court jusqu'au milieu des années 2000, a tout d'abord consisté dans l'élaboration de l'instruction fiscale mettant en œuvre les grands principes de la fiscalité applicable aux associations posés dans le rapport Goulard – des principes clairs, nets, précis, opérationnels et équitables, assurant, à la fois, la reconnaissance de la spécificité des associations et le respect du principe de la coopération équitable entre les acteurs économiques.

L'administration fiscale a, durant toute cette première période, travaillé en étroite concertation avec les associations pour décliner avec précision, secteur par secteur, les grands principes de l'instruction de 1998.

Par ailleurs, les dispositions législatives, relatives notamment aux modalités de la rémunération des dirigeants, qui se sont ajoutées à l'instruction de 1998, ont donné lieu à des commentaires complémentaires de la part de l'administration fiscale : leur consolidation a

abouti, en 2006, à la publication d'une instruction de synthèse sur le régime fiscal des associations.

Durant la seconde période, qui débute au milieu des années 2000 et court jusqu'à aujourd'hui, l'administration a davantage travaillé en interne pour gérer la montée en puissance du rescrit. En 2003, l'adoption de la loi sur le mécénat avait en effet traduit la volonté du législateur de favoriser le mécénat en direction des associations *via* l'instauration d'un rescrit « mécénat » spécifique. Ce dispositif a vivement intéressé les associations, qui ont immédiatement voulu connaître la position de l'administration sur leur droit à délivrer des récépissés aux donateurs. Or, les associations faisant très souvent partie de fédérations nationales, nous avons été rapidement confrontés aux pratiques divergentes des départements en la matière.

C'est pourquoi, afin de répondre à l'insatisfaction des associations, nous avons mis en place un dispositif leur permettant, lorsqu'elles ne jugent pas satisfaisante la première réponse de l'administration, de bénéficier d'un second regard, porté par un collège distinct de celui qui a instruit la demande de rescrit. Le recours à ce dispositif, s'il permet de réparer une éventuelle erreur, confirme, le plus souvent, la première réponse donnée par l'administration.

Le travail d'homogénéisation a consisté à apporter un meilleur soutien aux correspondants « associations » de l'administration fiscale – à l'aube des années 2000, l'ex-Direction générale des impôts avait nommé dans chacune de ses directions un correspondant plus particulièrement chargé d'accompagner le mouvement de mise en œuvre des principes de l'instruction de 1998. Ce travail est mené *via* la mise en ligne de consignes et de décisions particulières, la constitution, à l'intention des correspondants, d'une base de données des références sur lesquelles s'appuyer, l'organisation de réunions nationales ou interrégionales et, plus récemment, la mise en place, au sein de la DGFIP, d'un réseau social permettant aux correspondants de communiquer entre eux et avec l'administration centrale de manière fluide.

Sans doute, le temps est-il venu d'ouvrir un nouvel épisode dans les relations entre l'administration et les associations, en vue notamment d'actualiser les commentaires sur certains points de la législation relative au mécénat et d'accroître encore l'homogénéité des pratiques. Il faut savoir que, chaque année, l'administration fiscale délivre plus de 5 000 rescrits aux associations.

Toutefois, si nous jetons un regard sur le chemin parcouru depuis vingt ans, il est évident que les relations entre l'administration fiscale et les associations s'inscrivent dans un environnement radicalement différent. On peut affirmer que les relations se sont considérablement améliorées, même si notre réactivité ou le caractère parfois contradictoire des décisions prises par les différentes directions font encore l'objet de critiques.

M. Stéphane Créange, chef du bureau B2 de la Direction de la législation fiscale (Direction générale des finances publiques). Pour la Direction de la législation fiscale, qui est chargée de l'élaboration de la norme fiscale et de son interprétation, l'insertion des associations dans le tissu économique n'a pas manqué de soulever, compte tenu de son importance, de nombreuses questions relatives à l'interpénétration des secteurs et au rôle des organismes non lucratifs dans la vie économique. Un rapport parlementaire, publié l'an dernier, a ainsi évoqué les interrogations du monde associatif sur la création, il y a deux ans, du CICE, en termes de concurrence ou d'avantages comparés. Il est évidemment difficile d'y répondre.

Deux points ressortent régulièrement des contacts que la Direction de la législation fiscale entretient avec le Haut conseil à la vie associative (HCVA), le monde associatif et les ministères qui se font parfois les porte-parole des associations.

Le premier concerne les notions de lucrativité ou de non-lucrativité, qui décident de l'imposition des organismes : c'est en effet en recourant à ces notions que l'administration détermine si l'association entre dans les critères développés par la jurisprudence et par la doctrine, laquelle n'a fait souvent que consolider des décisions jurisprudentielles.

Le second vise le mécénat, qui est très dynamique en France : il fait l'objet de critiques ou de demandes régulières d'extension. Il s'agit en effet pour les associations d'une voie de ressources non négligeable.

Mme Françoise Dumas, rapporteure. Seriez-vous favorables à ce que les dons aux associations de consommateurs puissent bénéficier de mesures de défiscalisation quasi identiques à celles dont bénéficient les autres associations d'intérêt général ?

Par ailleurs, convient-il de relever le seuil de lucrativité, qui n'a pas été revalorisé depuis de nombreuses années ?

M. Régis Juanico. Vous avez évoqué le rapport parlementaire sur l'impact de la mise en œuvre du CICE sur la fiscalité du secteur privé non lucratif, rapport que MM. Blein, Guedj, Grandguillaume et moi-même avons établi en décembre 2013. Les premières propositions visaient à simplifier les démarches administratives et fiscales, grâce notamment à la création d'un guichet fiscal unique. C'est vrai, l'administration fiscale dédie dans chaque département un correspondant aux associations qui souhaitent recevoir des conseils : avancez-vous concrètement sur le chantier de la dématérialisation ?

Je défendrai demain devant la commission des finances un amendement visant à relever le seuil de lucrativité de 60 000 à 77 000 euros. Or chacun connaît les réticences de l'administration fiscale en la matière : quels sont ses arguments ? Un tel relèvement pourrait-il poser des difficultés au plan communautaire ?

M. Frédéric Reiss. Vous le savez, l'Alsace vit sous le régime concordataire.

Quid du rôle particulier des paroisses ? Il existe en Alsace des conseils de fabrique et des conseils presbytéraux : par quelles règles sont-ils régis ?

Si je vous pose la question, c'est que, s'agissant de la réserve parlementaire, je rencontre des difficultés pour soutenir des projets – je pense par exemple à la restauration de l'orgue d'une église –, à partir du moment où ils sont directement financés par les paroisses et non par des associations créées *ad hoc*.

M. Jean-Luc Bleunven. L'administration fiscale modifie-t-elle son regard sur les associations qui font le choix de rendre lucrative une partie de leurs activités ? Sont-elles traitées différemment ?

M. le président Alain Bocquet. Vous avez évoqué 5 000 rescrits annuels : le chiffre couvre toute la France, je suppose.

M. Jean-Luc Barçon-Maurin. Oui.

M. le président Alain Bocquet. Je pensais qu'il était plus élevé.

Combien d'associations demandent-elles un rescrit ? Quelle est la proportion de satisfaction ?

Pensez-vous que nous assistions à l'heure actuelle à une mutation de certaines associations vers l'entreprise associative ? Et si oui, ne conviendrait-il pas d'adapter la législation à ces nouvelles réalités ? Nous avons reçu des entreprises associatives, qui ne bénéficient pas du CICE, mais qui paient en revanche des taxes sur les salaires qui plombent leur budget. Or elles n'entrent pas dans le champ concurrentiel puisqu'elles sont souvent les

seules à être présentes sur des terrains très spécifiques. Leur situation, je l'admets, pose des problèmes de doctrine fiscale.

Enfin, des associations, que nous avons reçues, se posent la question de la territorialité des dons. Qu'en est-il en la matière ?

M. Jean-Luc Barçon-Maurin. Notre fonction est d'appliquer la loi sur le mécénat : or celle-ci prévoit une série de conditions à l'éligibilité d'une association au rescrit, parmi lesquelles figurent les types d'activités.

Lorsque nous recevons une demande de rescrit de la part d'une association qui soutient les consommateurs, nous nous demandons, une fois sa non-lucrativité reconnue, si son activité est d'intérêt général ou ne vise que certaines catégories de la population et si la défense des consommateurs figure parmi les caractères mentionnés aux articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts (CGI). Dès lors que notre service n'a pas la possibilité de rattacher de manière indiscutable l'activité d'une association à un caractère inscrit dans la loi, il lui est impossible de décréter que cette association est éligible au mécénat. Tel est le raisonnement standard que doivent faire nos services dès lors qu'ils reçoivent une demande de rescrit.

Le seuil de la lucrativité a été fixé, c'est vrai, en 1998 et légèrement revu lors du passage à l'euro. La seule question à se poser est celle de l'impact de son relèvement sur le champ concurrentiel. Je rappelle que les auto-entrepreneurs sont réputés exercer une activité économique avec un chiffre d'affaires inférieur au seuil de lucrativité des associations. Veillons à ne pas déplacer les lignes d'avantages d'un secteur vers un autre. Le relèvement du seuil ne poserait pas seulement un problème d'ordre budgétaire mais soulèverait également des questions de principe : ne mettrait-il pas en danger le bon positionnement de la ligne de partage entre les activités concurrentielles et les activités non concurrentielles, entre les entreprises et les associations ?

Pour être franc, 5 500 rescrits – c'est le chiffre des dernières années – ne justifient pas de recourir à une procédure de dématérialisation. La DGFIP a concentré son effort sur la dématérialisation de flux plus massifs : les déclarations de résultats des entreprises, de cotisations foncières des entreprises (CFE), de cotisations sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) ou de TVA, qui se chiffrent par centaines de milliers, voire par millions. La dématérialisation offre alors un véritable intérêt économique en termes de gain de productivité. Nous nous sommes néanmoins efforcés de normaliser le type de document demandé aux associations, s'agissant notamment de la non-lucrativité – ce renseignement est également utile au mécénat, la non-lucrativité figurant parmi les conditions d'éligibilité au mécénat dans la plupart des cas. Cette normalisation des documents facilite leur traitement et permet aux associations de bien comprendre nos exigences en termes de renseignements.

Je ne connais pas le statut juridique des paroisses alsaciennes. Je me rappelle seulement des débats sur la rémunération des ministres du culte. Ce que je peux avancer, c'est que si la paroisse a un statut qui s'apparente à celui d'une association, les mêmes critères lui seront appliqués. Il conviendra évidemment de faire un sort au fait qu'il s'agit d'une association religieuse puisque le ministère de l'intérieur, chargé des cultes, est également compétent. Ma réponse mériterait d'être précisée.

Après 1998, les associations nous ont envoyé un grand nombre de demandes d'explication sur la sectorisation des activités lucratives et non lucratives. Aujourd'hui, elles paraissent les avoir bien intégrés et les questions sur le sujet sont devenues rares. Je tiens à insister sur le fait que l'administration porte le même regard objectif sur toutes les associations, qu'elles soient sectorisées ou non.

Votre question sur le droit à la réduction de la TVA n'est pas sans rapport avec le lien existant entre les trois impôts commerciaux. À mes yeux, il ne serait pas raisonnable de remettre en cause ce principe fort de l'instruction de 1998, qui a, du reste, été validé par le Conseil d'État rapidement après la publication de celle-ci. Ce critère est équitable, opérationnel et robuste sur le plan juridique, car il permet d'assurer une ligne de démarcation claire entre les associations non lucratives et celles qui interviennent sur le même terrain que les entreprises. La sectorisation dépend alors du chiffre d'affaires réalisé.

Monsieur le président, l'administration fiscale délivre chaque année 20 000 rescrits : les associations représentent donc 25 % de ce total – ce sont de grosses consommatrices d'un outil juridique dont elles ont bien compris l'intérêt. Entre 250 et 300 associations, chaque année, demandent un réexamen de leur dossier après avoir reçu une réponse négative, estimant devoir poursuivre la discussion avec l'administration fiscale.

S'agissant de la mutation des associations, il faut se rappeler que, dans les années 2000, l'instauration, par le législateur, dans le secteur des aides à la personne, de crédits d'impôt substantiels en faveur des particuliers a incité toute une nouvelle palette d'acteurs privés à intervenir dans ce secteur. Des associations, qui avaient le sentiment d'œuvrer sur un terrain vierge, ont vu arriver progressivement des acteurs privés, en particulier dans le secteur des crèches ou dans celui des EHPAD. La règle des « 4 P », posée en 1998 et qui implique de prendre en considération le produit proposé, le public visé, les prix pratiqués et la publicité dont le produit fait l'objet, a pour vertu de protéger les associations dont l'offre est distincte de celle des opérateurs privés. Comme elles interviennent sur les populations en difficulté à des prix très modérés, si on les compare à ceux qui sont pratiqués par des entreprises privées, elles voient leur spécificité fiscale protégée et ne basculent pas dans la lucrativité. Il faut donc nuancer l'accusation selon laquelle les associations seraient contaminées par l'irruption d'acteurs privés. La règle des « 4P » permet vraiment, je le répète, de prendre en compte la spécificité des associations. Quant à celles qui demeurent totalement non lucratives et qui voient des acteurs privés bénéficier du CICE, elles ont obtenu une réponse fiscale avec le relèvement de l'abattement de la taxe sur les salaires – lequel profite évidemment surtout aux associations qui ont un grand nombre de salariés. Toutefois, la réponse à apporter aux difficultés des associations doit-elle être seulement d'ordre fiscal ? Il serait contradictoire de créer un crédit d'impôt pour des acteurs qui ne paient pas l'impôt.

M. Régis Juanico. Le critère de la publicité, contenu dans la règle des « 4 P », est-il toujours pertinent à l'heure des nouvelles technologies ? Ne conviendrait-il pas de passer à la règle des « 3 P » ?

M. Jean-Luc Barçon-Maurin. Le simple fait de posséder un site internet n'est pas suffisant pour affirmer que l'association se conduit comme une entreprise du secteur privé. Il faut un faisceau d'indices. Dès lors que le site d'une association n'est pas truffé de liens renvoyant à des sites commerciaux mais se contente de livrer des informations sur ses activités, l'association ne saurait être inquiétée. En revanche, des sites qui se révéleraient être les faux nez d'entreprises privées seraient pris en considération pour statuer sur la situation fiscale de l'association.

M. Stéphane Créange. De plus, la publicité est le dernier critère examiné.

Le rapport parlementaire sur l'impact du CICE sur la fiscalité du secteur privé non lucratif révélait combien il est difficile de comparer la fiscalité d'un organisme qui peut payer la taxe sur les salaires mais ne paie pas d'impôts commerciaux, avec la fiscalité d'une entreprise qui, intervenant dans un secteur proche, sera soumise à l'impôt sur les sociétés (IS), à la TVA ou à la contribution économique des entreprises (CET) tout en bénéficiant éventuellement du CICE.

De plus, si l'association a une activité d'intérêt général sans but lucratif, elle ne peut entrer en concurrence avec le secteur commercial. Si elle le faisait, des entreprises du secteur concurrentiel pourraient porter plainte et demander l'assujettissement de l'association aux impôts commerciaux. Il s'agit de situations antinomiques : leur interaction est complexe.

Nous traitons à l'heure actuelle la question de la territorialité des dons dans le cadre du mécénat du fait que la réglementation française n'est pas conforme au droit de l'Union européenne. En effet, selon un arrêt de 2009, les dons d'argent entrent dans le cadre de la libre circulation des capitaux : il n'est donc pas possible, comme le fait la législation française, de ne viser que les dons à des organismes uniquement situés en France ou, s'ils étaient situés au sein de l'Union européenne, exerçant une activité en France. La conditionnalité d'exercice obligatoire en France, pour être doctrinale, n'est pas conforme au droit communautaire.

C'est pourquoi nous clarifions actuellement notre doctrine : pour faire simple, je dirai qu'une association qui exerce dans l'Union européenne égalera une association exerçant en France. Par exemple, un particulier désireux d'aider une association autrichienne d'action culturelle pourra bénéficier d'une réduction d'impôt si toutes les autres conditions que doivent remplir les associations françaises le sont également par cette association autrichienne, ce qui ne sera pas sans soulever le problème concret du contrôle.

La doctrine devra également traiter la question des associations, notamment humanitaires, œuvrant à l'international. Les services de la DGFIP mènent ce travail, dans l'objectif de stabiliser les réponses aux questions d'ordre juridique avant de procéder à une consultation externe du monde associatif.

Cette évolution de la doctrine soulève une dernière question, peut-être théorique : celle du « marché des dons », c'est-à-dire de la concurrence internationale entre les associations pouvant bénéficier du mécénat. En effet, le portefeuille des donateurs n'étant pas extensible, si de l'argent est versé à une association hongroise ou roumaine, c'est le contribuable français qui financera l'aide à cette association européenne, puisque c'est lui qui, en dernier ressort, finance toute réduction d'impôt. Nous sommes toutefois contraints par le droit communautaire.

M. le président Alain Bocquet. Je vous remercie, messieurs.

L'audition s'achève à dix-huit heures cinquante.

Membres présents ou excusés

Commission d'enquête chargée d'étudier les difficultés du monde associatif dans la période de crise actuelle, de proposer des réponses concrètes et d'avenir pour que les associations puissent assurer leurs missions, maintenir et développer les emplois liés à leurs activités, rayonner dans la vie locale et citoyenne et conforter le tissu social.

Réunion du 7 octobre 2014 à 18 h 10

Présents. – M. Jean-Luc Bleunven, M. Alain Bocquet, M. Jean-Louis Bricout, Mme Françoise Dumas, Mme Marie-Hélène Fabre, M. Régis Juanico, Mme Bernadette Laclais, Mme Isabelle Le Calennec, M. Frédéric Reiss.

Excusés. – M. Jean-René Marsac.