

PARTIE OFFICIELLE

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DISPOSITIONS COMMUNES (DC)

INSTRUCTION n° 1-2008 DC du 4 juillet 2008
définissant les critères d'appréciation des activités réputées non lucratives.

RUBRIQUE THEMATIQUE :
CONTRIBUTION DES PATENTES
IMPOT SUR LES SOCIETES
TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE
CHAMP D'APPLICATION
ORGANISMES A BUT NON LUCRATIF

PRESENTATION

Les impôts, droits et taxes tels que la contribution des patentes, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée ont en principe vocation à s'appliquer à raison de l'exercice d'activités à caractère lucratif.

Si les dispositions du code des impôts relatives à la contribution des patentes font référence à l'exercice d'une activité professionnelle non salariée (article 211-1), celles relatives à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée subordonnent l'application de ces impôts à l'exercice d'une activité économique (article 340-4) et plus précisément à la réalisation d'opérations à caractère lucratif (article 112-1).

Le présent bulletin (11 feuillets y compris celui-ci) a pour objet de rappeler très précisément les critères permettant de qualifier une activité comme étant lucrative et par là même d'apporter des précisions sur le champ d'application des impôts, droits et taxes précités.

1. Les organismes réputés à but non lucratif de par leur statut (associations, fondations, congrégations religieuses...) ne sont pas soumis aux impôts tels que la contribution des patentes, l'impôt sur les sociétés et la taxe sur la valeur ajoutée dès lors que les activités auxquelles ils se livrent ne se caractérisent pas au premier chef par la recherche du profit.
2. Il peut toutefois arriver que ces organismes, notamment les associations régies par la loi du 1er juillet 1901, y compris ceux reconnus d'utilité publique ou d'intérêt général, exercent des activités lucratives.

Sur le principe, il ne leur est pas interdit d'exercer des activités lucratives leur permettant de réaliser, le cas échéant, des bénéfices. Le Conseil constitutionnel a reconnu qu'aucun principe constitutionnel ne fait obstacle à ce que les associations se procurent les ressources nécessaires à la réalisation de leur but par l'exercice d'activités lucratives (décision n° 84-76 DC du 25 juillet 1984).

Mais ces organismes sont alors soumis aux impositions précitées afin de garantir l'égalité devant l'impôt entre eux et les entreprises du secteur lucratif et d'éviter ainsi les distorsions de concurrence qui pourraient résulter de l'imposition des uns et la non-imposition des autres.

3. L'hypothèse intermédiaire, qui fait l'objet du présent bulletin, est celle dans laquelle un organisme réputé à but non lucratif se livre, comme une entreprise classique, à une activité économique mais sans pour autant que celle-ci soit qualifiée de lucrative.
4. Il résulte de la réglementation applicable localement ainsi que de la jurisprudence qui s'est développée sur la question que l'organisme n'est pas imposable tant qu'il ne se comporte pas comme une entreprise du secteur lucratif.

I - Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme

5. La différenciation d'une entreprise classique résulte tout d'abord du caractère désintéressé de sa gestion.

Il ressort de l'article LP. 340-9-9° du code des impôts que pour répondre à cette condition, l'organisme doit être 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.

Il ressort en outre de cet article que l'organisme ne doit procéder à aucune distribution de bénéfices, directe ou indirecte, sous quelque forme que ce soit et qu'enfin les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne doivent pas pouvoir être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

I-1 - Gestion par des bénévoles

6. La gestion d'un organisme est désintéressée lorsque ses dirigeants exercent leurs fonctions à titre bénévole, c'est-à-dire sans rémunération.
7. Le Conseil d'Etat a jugé que le fait, pour un organisme, de verser un salaire à son dirigeant donne à son exploitation un caractère lucratif en ce que le caractère désintéressé de sa gestion est remis en cause, alors même que la somme allouée était la contrepartie normale des services rendus par le bénéficiaire et que l'organisme respectait par ailleurs toutes les autres conditions de non-lucrativité (CE 28 avril 1986 n° 41-125).

Toutefois, il ressort de décisions plus récentes que le caractère non lucratif de l'organisme n'est pas remis en cause lorsque la rémunération est proportionnée aux ressources de cet organisme et constitue la contrepartie des sujétions imposées au dirigeant dans l'exercice de son mandat.

Ne répond pas à ces conditions, selon le Conseil d'Etat, une association dont le président avait effectué des prélèvements sans contrepartie sur les recettes. Ce seul constat justifie l'assujettissement de l'association aux impôts, droits et taxes (CE du 2 octobre 2006 n° 281-286).

8. La jurisprudence est constante sur le principe selon lequel la gestion de l'organisme ne doit procurer aucun profit matériel direct ou indirect à ses fondateurs, dirigeants ou même membres (CE plén. 4 juin 1976 n° 98-484, du 14 octobre 1981 n° 18-721 et n° 18-722).
9. Le recours à une main-d'œuvre salariée ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme mais dans tous les cas, il va de soi que les rémunérations doivent correspondre à un travail effectif et ne doivent pas présenter un caractère excessif. En outre, l'association n'est pas dispensée de l'obligation de procéder au précompte de la CST applicable aux rémunérations versées.
10. Le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme est remis en cause quand il 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.

Il en est ainsi également lorsque le dirigeant occupe parallèlement au sein de l'organisme des fonctions salariées pour lesquelles il perçoit une rémunération ou quand l'organisme octroie des avantages à un proche du dirigeant (CE 28 avril 1986 n° 41-125 ; plén. 10 avril 1992 n° 77-318 ; 8 juillet 1998 n° 158-891 et n° 168-388).

11. Toutefois, le fait qu'un parent du dirigeant soit salarié de l'organisme ne suffit pas à mettre en cause la gestion désintéressée de cet organisme, dès lors que la rémunération est conforme aux usages du secteur et qu'elle est justifiée compte tenu du travail fourni.

12. Le fait que les salariés de l'organisme en soient par ailleurs membres à titre personnel ne fait pas en soi obstacle au caractère désintéressé de cet organisme.

I-2 - Absence de distribution de bénéfices

13. Un organisme peut voir son caractère non lucratif remis en cause lorsqu'il procède à des distributions directes ou indirectes de ses ressources qui ne s'inscrivent pas dans la logique de son objet statutaire.

Ces distributions peuvent prendre la forme de rémunérations, de distributions directes des résultats ou de tout autre avantage injustifié, de quelque nature qu'ils soient (prise en charge d'intérêts d'emprunt, 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...).

14. Par ailleurs, le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en considération 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 affecte le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et emporte présomption d'activité lucrative.

En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressée.

I-3 - Absence d'attribution de parts d'actif

15. Le caractère désintéressé de la gestion d'un organisme n'est pas remis en cause lorsqu'en cas de dissolution, son patrimoine est dévolu à un autre organisme ayant lui aussi un but non lucratif.
16. A *contrario*, le caractère désintéressé de la gestion peut être remis en cause si le patrimoine de l'organisme est dévolu à une entreprise du secteur lucratif, sous réserve du droit de reprise des apports stipulé lors de la réalisation desdits apports.

II - L'absence de concurrence des entreprises du secteur lucratif

17. Le fait qu'un organisme soit géré de manière désintéressée ne suffit pas à justifier sa non-imposition.

Par un arrêt de principe du 30 novembre 1973 (n° 85-599), le Conseil d'Etat a ajouté à la condition d'une gestion désintéressée celle selon laquelle l'organisme ne doit pas exercer son activité dans des conditions comparables aux entreprises commerciales effectuant les mêmes opérations sur le marché concurrentiel.

18. La comparaison doit être faite avec des entreprises ou des organismes lucratifs exerçant la même activité, dans le même secteur. L'appréciation de la concurrence ne doit donc pas être effectuée en fonction de catégories générales d'activités (spectacles, tourisme, activités sportives...) mais à l'intérieur de ces catégories.

Cette appréciation consiste notamment à se poser la question de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative.

19. L'absence de concurrence peut aussi, bien évidemment, résulter de la carence de l'initiative privée, c'est-à-dire que les besoins d'un secteur d'activité donné ne sont pas normalement ou suffisamment pris en compte par les entreprises (CE 13 novembre 1985 n° 42-536 ; 1er mars 2000 n° 197-584).

20. Le Conseil d'Etat a jugé qu'une association qui exploite une clinique est passible de l'impôt sur les sociétés, nonobstant le caractère désintéressé de sa gestion, dès lors que les conditions de son exploitation sont analogues à celles du secteur concurrentiel, notamment quant à la nature des services offerts, les prix de journée pratiqués, et l'absence de convention avec les autorités publiques en vue de l'accueil des bénéficiaires de l'aide sociale (CE 13 décembre 1993 n° 115-97).

21. Ceci étant, le fait qu'un organisme à but non lucratif intervienne dans un domaine d'activité où évoluent de nombreuses entreprises commerciales ne le rend pas nécessairement imposable.

Il convient en outre de considérer l'utilité sociale de l'activité, l'affectation des excédents dégagés par l'exploitation, ainsi que les conditions dans lesquelles le service est accessible, enfin 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 du secteur lucratif, il faut examiner successivement quatre critères selon la méthode du faisceau d'indices : le "produit" proposé par l'organisme, le "public" qui est visé, les "prix" qui sont pratiqués, enfin les opérations de communication "publicité" réalisées. Il s'agit de la règle dite des "4 P".

II-1 Le caractère d'utilité sociale de l'activité

Il ressort de l'arrêt précité du 30 novembre 1973 (Cf. 17) que l'activité non lucrative se distingue de celle des entreprises du secteur concurrentiel par "l'utilité sociale" de l'œuvre poursuivie par l'organisme.

Le produit

22. 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.
23. Il existe des procédures de reconnaissance d'utilité publique 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 qu'ils prennent en compte la nature du besoin à satisfaire et les conditions dans lesquelles il y est fait face, ces agréments peuvent contribuer à l'appréciation de l'utilité sociale d'un organisme.

Le public visé

24. Sont susceptibles d'être d'utilité sociale les actes payants réalisés principalement au profit de personnes justifiant

l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées notamment, ...).

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

II-2 - L'affectation des excédents d'exploitation

25. Il est légitime qu'un organisme non lucratif dégage, dans le cadre de son activité, des excédents, reflet d'une gestion saine et prudente.

Ceci étant, la réalisation d'excédents ne doit pas être systématiquement recherchée, à défaut de quoi l'organisme fonctionnerait dans des conditions similaires à une entreprise du secteur concurrentiel (CE 28 avril 1986 n° 41-125).

26. L'organisme ne doit pas accumuler les excédents dans le but de les placer. Ces excédents doivent être réinvestis dans "l'œuvre" elle-même, c'est-à-dire employés à faire face à des besoins ultérieurs directement liés à son objet non lucratif (CE 26 juillet 1978 n° 1572).

II-3 - L'accessibilité au public du produit de l'activité

Le prix proposé

27. L'organisme doit faire en sorte que le produit de l'activité soit accessible au public. Cette démarche se caractérise notamment par un prix nettement inférieur à celui proposé par les entreprises du secteur lucratif, signe qu'à la différence de ces dernières, la recherche du profit n'est pas, pour l'organisme, un critère prépondérant.

Ainsi, une association qui offre, pour un prix supérieur à leur coût, des prestations similaires à celles qui sont fournies par les entreprises du secteur lucratif est en principe considérée comme étant concurrentielle et imposable à ce titre (CE 29 juin 1988 n° 73-220).

28. L'application de tarifs comparables à ceux pratiqués par des entreprises du secteur concurrentiel constitue une présomption du caractère lucratif de l'organisme (CE 8 novembre 1967 n° 68-994).

A l'inverse, la modicité des tarifs et *a fortiori* la gratuité des opérations font présumer du caractère non lucratif de l'organisme (CE 8 octobre 1975 n° 88-229) surtout si elles se justifient par le souci de répondre aux besoins d'une certaine catégorie de public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par le marché (CE 23 novembre 2001 n° 206-850).

Un organisme dont l'objet est désintéressé qui exploite un laboratoire fournissant des prestations d'analyses de biologie médicale à des conditions de prix comparables à ceux pratiqués par des laboratoires du secteur concurrentiel est imposable alors même que les bénéfices qu'il en retire sont affectés au financement des actions humanitaires et philanthropiques prévues par ses statuts et qu'il a été reconnu d'utilité publique (CE n° 145-610 du 20 juin 1997).

La publicité faite autour du produit de l'activité

29. Le recours à des pratiques commerciales, telles que la publicité est un indice de lucrativité.

30. Il faut considérer en effet que l'organisme à but non lucratif se comporte comme une entreprise du secteur lucratif lorsqu'il assure une promotion de ses produits s'apparentant à de la publicité commerciale destinée à capter un public analogue à celui des entreprises du secteur concurrentiel.

31. Tel n'est pas le cas lorsque 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, une association peut présenter ses produits dans un catalogue si ce catalogue est diffusé soit par l'association elle-même aux personnes ayant déjà bénéficié de ses prestations ou qui en ont exprimé la demande, soit par l'intermédiaire d'organismes sociaux.

32. 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, 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.).

Un syndicat professionnel de fabricants de pâtes qui organise des "journées d'information" sur les qualités diététiques des pâtes alimentaires à l'intention des responsables des approvisionnements de diverses collectivités se livre à des opérations de caractère lucratif le rendant impossible dès lors que ces actions constituent une forme de publicité collective prolongeant l'activité économique de ses adhérents même si elles ne sont accompagnées d'aucune publicité de marque et ne sont l'occasion d'aucune prise de commande (CE plén. 27 novembre 1987 n° 47-42 et n° 47-43).

33. Les critères de la règle des "4 P" n'ont pas tous la même importance. Ils sont énumérés ci-dessus par ordre d'importance décroissante. Par exemple, le critère de publicité ne peut à lui seul permettre de conclure à la lucrativité d'un organisme. Une attention toute particulière doit, à l'inverse, être attachée aux critères de l'utilité sociale ("produit" et "public") et de l'affectation des excédents.

34. Quoi qu'il en soit, sur ce sujet comme sur bien d'autres, le juge administratif se fonde sur un faisceau d'arguments ou d'indices pour déterminer le caractère lucratif ou non lucratif de l'activité en cause. Pour l'application de la technique du faisceau d'indices, le Conseil d'Etat a par exemple jugé qu'un établissement d'enseignement de l'informatique créé par un syndicat avait une gestion désintéressée au vu des appréciations suivantes :

- les besoins en personnel qualifié dans ces spécialités n'étaient suffisamment couverts dans la région où est sise cette école ni par les établissements publics, ni par les établissements privés ;
- les tarifs pratiqués étaient très inférieurs à ceux des écoles privées ayant le même objet ;

- les excédents de recettes étaient consacrés à l'achat de matériels pédagogiques ;
- les dirigeants n'étaient pas rémunérés.

En l'espèce, l'enseignement était assuré par des professeurs rémunérés qui n'étaient pas membres du groupement et l'école était administrée par un secrétaire général rémunéré dans des conditions normales. Le Conseil d'Etat a considéré que ces circonstances n'étaient pas de nature à remettre en cause la gestion désintéressée de l'établissement (CE 13 novembre 1985 n° 42-536 précité).

II-4 - Cas particulier des organismes sans but lucratif dont l'objet même conduit à la réalisation d'actes payants

35. 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, outre les conditions exposées ci-dessus, l'organisme doit remplir les conditions suivantes :

- 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 rendues nécessaires par la situation de la population employée (adaptations particulières des postes de travail, productivité faible, etc.) ;
- 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.

III - L'absence de relations privilégiées avec les entreprises du secteur lucratif

36. Les organismes à but non lucratif sont soumis à la contribution des patentes, à l'impôt sur les sociétés et à la taxe sur la valeur ajoutée s'ils entretiennent des relations privilégiées avec les entreprises du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel.

37. Selon la jurisprudence, un organisme qui remplit les conditions concernant la gestion désintéressée et l'absence de concurrence, est malgré tout impossible s'il a pour objet de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation (CE plén. 20 juillet 1990 n° 84-846 ; 6 novembre 1995 n° 153-24, n° 153-220 et n° 147-388).

Tel est le cas notamment d'un organisme qui permet aux professionnels de réaliser une économie de dépenses, un surcroît de recettes, ou de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement, quand bien même cet organisme ne rechercherait pas de profits pour lui-même.

38. A été jugée lucrative :

- l'activité d'un syndicat professionnel qui organise des journées d'information constituant une forme de publicité collective et prolongeant l'activité économique des adhérents de ce syndicat, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'organisation de ces journées soit encouragée par les pouvoirs publics, que cette activité ne donne pas lieu à perception de cotisations spéciales, et qu'il n'y ait aucune publicité de marque précise, ni aucune prise de commande (CE 27 novembre 1987 n° 47-042) ;

- l'activité d'une association de gestion agréée qui a pour objet de "développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales par les membres des professions libérales" et qui rend à ses adhérents, en contrepartie d'une cotisation annuelle, des services administratifs (tenue de documents comptables, demande de renseignements, ...) et fiscaux (souscriptions de déclarations, ...) (CE 20 mai 1987 n° 57-562 et n° 58-414).

Les associations interentreprises de médecine du travail, dont l'objet est de permettre aux entreprises adhérentes de se conformer aux obligations légales relatives à la surveillance médicale des travailleurs, doivent être regardées comme exerçant une activité lucrative dans le seul intérêt de ces entreprises et ce, alors même que leur gestion ne comporterait pas la recherche d'excédents de recettes (CE 6 novembre 1995 n° 147-388, n° 153-24 et n° 153-220 ; 6 avril 1998 n° 173-776).

39. En revanche, une association à but non lucratif qui se contente de défendre les intérêts collectifs de ses membres au plan national ou international ne se livre pas en cela à une activité lucrative.

En outre, le fait qu'un organisme sans but lucratif détienne des titres de participation dans des entreprises du secteur lucratif ne remet pas en cause, en soi, son caractère non lucratif.

IV - Conclusion

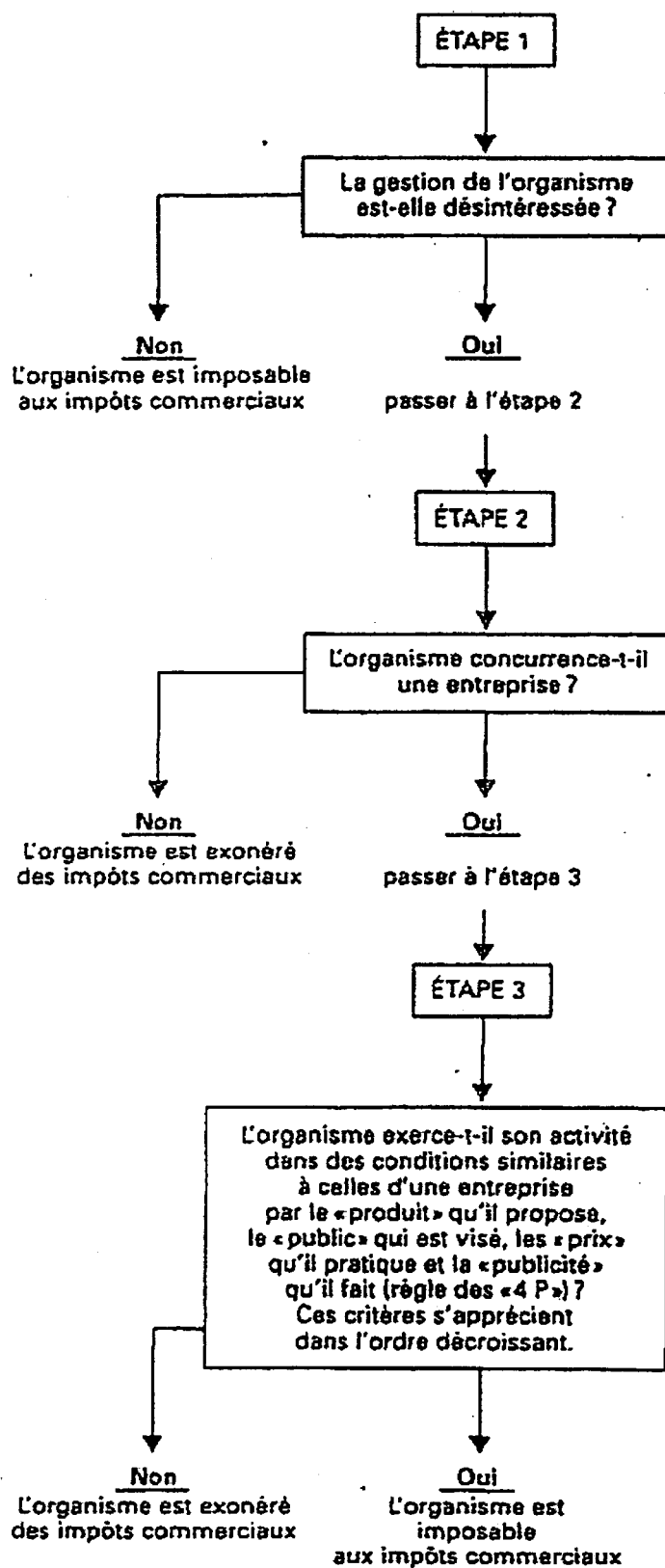
40. Le présent bulletin définit les limites à partir desquelles un organisme réputé à but non lucratif sort de cette finalité pour présenter des caractéristiques comparables aux entreprises du secteur concurrentiel.

Les règles qu'il contient, définies par la jurisprudence, n'ont vocation à s'appliquer que pour autant que la réglementation ne prévoit pas l'assujettissement d'office aux impôts, droits et taxes ou, au contraire, une exonération d'office nonobstant le respect de ces règles.

Ainsi, alors même qu'une activité serait reconnue lucrative, elle pourrait néanmoins demeurer non imposable en vertu d'exonérations spécifiques prévues par la réglementation.

A titre d'exemple, l'article LP. 340-9 du code des impôts exonère systématiquement de taxe sur la valeur ajoutée les services à caractère social, éducatif, culturel ou sportif, rendus à leurs membres par les organismes agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée, au sens entendu aux 5 à 16 ci-dessus, ainsi que les recettes des manifestations de bienfaisance organisées par ces organismes.

Au vu des développements précédents, le caractère lucratif d'un organisme est déterminé suivant un raisonnement en trois étapes. Cette démarche qui est celle retenue par l'administration fiscale métropolitaine a été validée par le Conseil d'Etat (sect. 1er octobre 1999 n° 170-289).



V - Solutions diverses

41. Une association ayant pour objet de développer l'enseignement et la pratique de l'aïkido est imposable dès lors que les frais d'hôtellerie et de transports afférents aux activités personnelles d'un salarié de l'association avaient été pris en charge par l'association et que l'épouse de ce salarié avait conservé une partie du produit de la vente des tenues de sport qu'elle était chargée de fournir aux membres de l'association (CE 14 octobre 1981 n° 18-722).
42. Une association dont l'objet est de favoriser le rayonnement de la musique classique ne se livre pas à une activité lucrative et par suite n'est pas imposable dès lors que :
- cette activité, réalisée à des prix inférieurs à ceux pratiqués habituellement, grâce au mécénat et à des subventions, ne comporte par elle-même, ni la recherche, ni la distribution de bénéfices ;
 - la gestion est assurée à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes ou par personnes interposées aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats financiers de l'activité (CE 13 novembre 1991 n° 76-559).
43. Un organisme ayant pour objet la réalisation de voyages et autres manifestations au profit des travailleurs de toutes catégories dans un but culturel et éducatif doit être regardé comme exerçant une activité commerciale dès lors que :
- il perçoit en contrepartie des services rendus aux adhérents une rémunération dont il fixe librement les modalités et le taux en majorant d'un certain pourcentage le prix de revient des voyages ;
 - il réalise des profits complémentaires provenant de la vente de billets de chemin de fer, de fanions et d'insignes à ses adhérents ou de l'insertion dans le bulletin de l'association d'annonces publicitaires (CE 1er juin 1964 n° 45-493, Dupont 1964 p. 819).
44. Une association qui organise des voyages est imposable dès lors qu'elle s'adresse à une clientèle diversifiée attirée par des encarts publicitaires publiés dans divers périodiques, que ses prix sont les mêmes que ceux pratiqués par les agences de voyages et que certains dirigeants perçoivent des salaires et des avantages en nature (CE 23 février 1994 n° 140-507).
45. Exerce une activité lucrative une association gérant un terrain de camping qui :
- pratique des prix comparables à ceux des établissements similaires à caractère lucratif et n'offre pas des conditions de prix plus favorables à des catégories sociales défavorisées ;
 - recourt à la publicité ;
 - réinvestit ses bénéfices dans des secteurs dont il n'est pas établi qu'ils seraient moins bien couverts par les autres établissements de même type exploités à titre commercial (CE 13 novembre 1991 n° 71-48).
46. Doit être regardé comme exerçant une activité de caractère lucratif un groupement d'entreprises du bâtiment et de travaux publics constitué sous la forme d'une association qui, conformément à ses statuts, se livre au profit de ses membres à toutes études et recherches tant techniques que professionnelles concernant les marchés de travaux immobiliers et reçoit en contrepartie une cotisation, proportionnelle au prix des travaux effectués par chaque adhérent, dont le montant ne couvre pas seulement les dépenses de fonctionnement du groupement mais laisse, en outre, à ce dernier un excédent de recettes (CE 9 novembre 1964 n° 60-412, Dupont 1965 p. 40).
47. Un comité de développement économique régional constitué sous la forme d'une association qui fournit aux entreprises des prestations par nature analogues à celles qu'effectuent les sociétés d'études et de recherches ne peut cependant être regardé comme exerçant une activité lucrative dès lors qu'il ne facture pas ses actions aux entreprises et que son budget est alimenté uniquement par des subventions publiques dépourvues de lien direct avec les prestations qu'il peut leur apporter (CE 9 novembre 1990 n° 88-226).
48. Doit être regardée comme exerçant une activité lucrative, une association de la loi de 1901 pour l'aide et la recherche neuropsychiatrique qui assure la totalité de son financement par les rémunérations que lui versent des laboratoires pharmaceutiques du secteur commercial en contrepartie de l'expérimentation et de la mise au point de médicaments qu'elle effectue pour leur compte. En effet, un tel organisme exerce en réalité une activité de prestations de services de nature commerciale dès lors qu'il n'apporte aucun élément de nature à justifier l'argument selon lequel les excédents de recettes dégagés par son activité sont utilisés pour l'acquisition d'équipements nécessaires à des travaux de recherche fondamentale effectués à des fins non commerciales (CE 24 novembre 1980 n° 18-17 ; CE 6 juillet 1983 n° 37-410).
49. Une association qui, par la location, la vente ou le prêt de matériels audiovisuels destinés à la formation des salariés des entreprises du bâtiment et des travaux publics, offre des prestations de même nature que celles qui pourraient être fournies par des entreprises commerciales, exerce une activité lucrative tant en raison de sa nature que de celle des entreprises qui utilisent ses services pour les besoins de leur exploitation. Elle est par suite imposable alors même qu'elle ne ferait aucune publicité, qu'elle n'aurait pas pour objet propre de réaliser des excédents et que ses dirigeants ne bénéficieraient d'aucune rémunération (CE 15 avril 1991 n° 77-75 et n° 77-76).
50. Exerce une activité de caractère lucratif une association constituée entre entreprises du secteur des arts de la table ayant pour objet de développer et de promouvoir les ventes des produits de ce secteur et qui organise une animation permanente et des salons professionnels. Cette activité est en effet constitutive d'une forme de publicité collective prolongeant l'activité économique des adhérents (CE 4 décembre 1989 n° 91-241).
51. Est imposable une association ayant pour objet d'acheter à ses adhérents les produits de leur pêche et de leur élevage en vue de les revendre sur place ou de les expédier sur les marchés et qui possède et exploite, en outre, deux parcs à huîtres créés ou acquis à l'aide de bénéfices mis en réserve (CE 14 octobre 1957 n° 35-635, RO 28e vol. p. 414).
52. Ne suffisent pas à caractériser une exploitation de caractère lucratif de la part d'une association reconnue d'utilité publique et chargée d'une mission de service

public administratif consistant dans la tenue du livre généalogique pour l'espèce canine, d'une part, l'organisation de manifestations qui constituent le prolongement direct de sa mission de service public et, d'autre part, l'existence d'excédents affectés à la réalisation de son objet (CE 28 juillet 1999 n° 150-296).

53. Une association ayant pour activité essentielle l'édition d'ouvrages destinés à la diffusion de la doctrine évangélique à des prix inférieurs à ceux du marché, gérée de manière désintéressée et ne dégageant qu'occasionnellement des excédents, lesquels sont alors réinvestis dans l'œuvre doit être regardée comme ayant un caractère non lucratif (CAA Paris 6 novembre 1997 n° 96-704).

54. Une association dont l'objet est de faciliter la fréquentation d'un lieu de pèlerinage en faisant payer aux visiteurs un droit d'entrée dans divers locaux ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif dès lors que cette activité est étroitement liée à la vocation de la congrégation religieuse du site, qu'elle ne comporte ni recherche, ni distribution de bénéfices, que l'exploitation des installations hôtelières n'est pas étrangère à l'objet de l'association compte tenu de l'emplacement du lieu de culte en altitude, à l'écart de toute agglomération, que les excédents de recettes (qui proviennent essentiellement du financement des ouvrages d'agrandissement par des dons, des prestations bénévoles et du faible taux d'amortissement par rapport à celui en usage dans la profession hôtelière) sont entièrement affectés à la réalisation de l'objet social et qu'enfin les tarifs pratiqués (rabais pour familles nombreuses et pèlerins nécessiteux) ne sont pas comparables à ceux des hôtels et restaurants de la région (CE 14 octobre 1988 n° 62-147).

55. Une association assurant la gestion d'une société de chasse, qui octroie des avances de trésorerie à ses dirigeants doit, même si ces avances sont remboursées, être regardée comme ayant accordé à ses dirigeants des avantages incompatibles avec une gestion désintéressée (CAA Paris 14 décembre 1993 n° 92-1114, recours en cassation rejeté [CE 12 avril 1995 n° 156-180]). Selon le commissaire du gouvernement, le critère décisif de

l'imposition résultait de l'attitude de la présidente de l'association et de son mari qui était régisseur salarié ; ils se comportaient en seuls maîtres de l'affaire, en l'absence de toute vie associative réelle, de sorte que leur intérêt personnel se confondait avec celui de l'association.

56. Une association qui prend en pension les chevaux de ses membres moyennant rémunération est considérée comme se livrant à une activité lucrative dès lors que ce type de prestation est proposé dans la même zone géographique, au même public et à des prix comparables par des entreprises commerciales exerçant une activité identique (CE 23 novembre 2001 n° 206-850).

57. Une association exploitant un centre équestre et un restaurant ouverts à tous les clients, à des prix comparables à ceux des établissements de même nature du secteur lucratif et dont il est établi que le président est intéressé aux résultats, exerce une activité lucrative, alors même que cette association a bénéficié à l'origine d'un agrément ministériel et d'un bail emphytéotique consenti pour un loyer symbolique (CE 13 février 1991 n° 61-812).

58. Un syndicat professionnel qui effectue, contre rémunération, des études pour le compte d'administrations et d'établissements publics et procède, sans que l'Etat l'ait demandé, à des analyses en vue de contrôler la qualité des produits élaborés par les entreprises membres du syndicat est réputé se livrer à une activité lucrative (CE 17 juin 1988 n° 80-821 et n° 80-822).

59. Une association qui tire la quasi-totalité de ses ressources de la location d'espaces publicitaires radiophoniques à des prix comparables à ceux pratiqués par des entreprises commerciales et qui rémunère ses dirigeants, est passible de l'impôt sur les sociétés (CE 8 juillet 1998 n° 158-891 et n° 168-388).

Fait à Papeete, le 4 juillet 2008.
Le ministre du budget, des finances
et des pouvoirs publics,
Georges PUCHON.