

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50-04/04/2018

Date de publication : 04/04/2018

IS - Champ d'application et territorialité - Collectivités imposables - Organismes privés autres que les sociétés - Application des critères de non-lucrativité à différents organismes privés - Congrégations religieuses, fonds de dotation, syndicats professionnels, organismes mutualistes et caisses de retraite

Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés

Champ d'application et territorialité

Titre 1 : Collectivités imposables

Chapitre 5 : Organismes privés autres que les sociétés

Section 3 : Application des critères de non-lucrativité à différents organismes privés

Sous-section 5 : Congrégations religieuses, fonds de dotation, syndicats professionnels, organismes mutualistes et caisses de retraite

Sommaire :

I. Communautés et congrégations religieuses

II. Fonds de dotation

A. Présentation générale des fonds de dotation

B. Régime fiscal des fonds de dotation au regard du 1 de l'article 206 du CGI

III. Syndicats professionnels

IV. Caisses de Sécurité sociale et d'allocations familiales (autres que les caisses nationales)

1

Parmi les organismes de droit privé susceptibles de se livrer à des activités de caractère lucratif au sens du 1 de l'article 206 du code général des impôts (CGI), se trouvent, outre les associations régies par la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association, les organismes suivants :

- les communautés et congrégations religieuses ;
- les fonds de dotation ;

- les syndicats professionnels ;
- les caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales (autre que les caisses nationales).

10

La présente sous-section apporte des précisions particulières concernant ces organismes au regard du champ d'application de l'impôt sur les sociétés de droit commun.

I. Communautés et congrégations religieuses

20

Les communautés et congrégations religieuses sont susceptibles de réaliser des bénéfices imposables à raison de l'exploitation d'établissements d'enseignement, cliniques, hôpitaux, maisons de repos, maisons de retraite, lorsque les conditions dans lesquelles cette exploitation est poursuivie traduisent l'exercice d'une activité lucrative.

30

Toutefois, dans ce cas, les communautés et les congrégations qui gèrent elles-mêmes de tels établissements ou entreprises sont autorisées à déduire au titre des dépenses d'exploitation, pour la détermination de leur bénéfice imposable, une somme globale correspondant à la « valeur d'entretien » des clercs qui se consacrent effectivement à l'activité en cause, c'est-à-dire à la valeur qui correspond aux frais que nécessitent l'entretien et la subsistance de ces clercs.

40

Par ailleurs, les activités accessoires auxquelles peuvent se livrer les communautés et congrégations religieuses (fabrication et vente d'hosties, de nappes d'autel, de vêtements sacerdotaux et de tous objets se rattachant à l'exercice du culte) ne sauraient, la plupart du temps, être regardées comme lucratives. Les éléments à prendre en considération pour apprécier s'il en va bien ainsi sont les suivants : faiblesse des recettes, abandon de salaires de la part des clercs, temps consacré aux travaux par les membres de la communauté, importance du matériel utilisé, nature des méthodes de vente et de commercialisation employées.

II. Fonds de dotation

A. Présentation générale des fonds de dotation

50

Les fonds de dotation ont été institués par l'[article 140 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie](#). Le [décret n° 2009-158 du 11 février 2009 relatif aux fonds de dotation](#) a précisé le régime juridique de ces fonds.

60

Le fonds de dotation est une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens et droits de toute nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et qui utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une œuvre ou d'une mission d'intérêt général ou les redistribue pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général.

70

Il est créé par une ou plusieurs personnes physiques ou morales (publiques ou privées) pour une durée déterminée ou indéterminée. Il jouit de la personnalité morale à compter de la date de publication au

Journal officiel de la déclaration dont il doit faire l'objet à la préfecture du département dans le ressort duquel il a son siège social ([loi n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 140, II](#)).

80

Le fonds de dotation est constitué par les dotations en capital qui lui sont apportées auxquelles s'ajoutent les dons et legs qui lui sont consentis.

Le ou les fondateurs peuvent apporter une dotation initiale au fonds. Aucun fonds public, de quelque nature qu'il soit, ne peut être versé à un fonds de dotation. Toutefois, il peut être dérogé à cette interdiction, à titre exceptionnel, pour une œuvre ou un programme d'actions déterminé, au regard de son importance ou de sa particularité. Les dérogations sont accordées par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget.

Les ressources du fonds de dotation sont constituées des revenus de ses dotations, des produits des activités autorisées par les statuts et des produits des rétributions pour service rendu.

Le fonds de dotation peut faire appel à la générosité publique après autorisation administrative dont les modalités sont fixées par le [décret n° 2009-158 du 11 février 2009](#). Les dons issus de la générosité publique peuvent être joints à la dotation en capital du fonds de dotation.

B. Régime fiscal des fonds de dotation au regard du 1 de l'article 206 du CGI

90

Il est rappelé que selon les termes du 1 bis de l'[article 206 du CGI](#), ne sont pas passibles de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 de l'article 206 du CGI, les associations régies par la [loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association](#), les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les fondations reconnues d'utilité publique, les syndicats régis par les dispositions codifiées de l'[article L. 2131-1 du code du travail](#) à l'[article L. 2136-2 du code du travail](#), les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée, lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et le montant de leur recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas le montant défini aux [§ 1 à 10 du BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20](#).

100

Sont réputées lucratives les activités de gestion et de capitalisation, par les fonds de dotation, de dons, droits et legs dont les fruits sont versés à des organismes autres que ceux mentionnés au **II-B § 90** ou à des organismes publics pour l'exercice d'activités lucratives.

110

Par ailleurs, le caractère désintéressé de la gestion d'un fonds de dotation est apprécié dans les mêmes conditions que pour les organismes sans but lucratif ([BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#) au I § 50 et suiv.).

Dans le cadre de la [RM Marland-Militello n° 62981, JO AN du 17 mai 2011, p. 5104](#), il est rappelé que « la condition de gestion désintéressée -afin que l'organisme soit considéré comme d'intérêt général- est examinée, pour un fonds de dotation, dans les mêmes conditions que pour les autres organismes sans but lucratif, c'est-à-dire au regard des principes définis au d du 1° du 7 de l'[article 261 du CGI](#) » et précisés par le I § 50 et suivants du [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#). En outre, il est précisé que « dans le cas de versements effectués au profit de fonds de dotation pour financer des organismes éligibles au mécénat, l'organisme bénéficiaire des fonds versés doit satisfaire également à la condition de gestion désintéressée puisqu'il doit être qualifié d'intérêt général au sens des

dispositions de l'article 200 du CGI et de l'article 238 bis du CGI. La présence d'un administrateur de l'association au sein du conseil d'administration du fonds de dotation qu'elle a créé ou qu'elle contrôle n'est donc pas de nature à remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion que doit revêtir le fonds de dotation. En effet, rien n'interdit qu'il y ait identité de dirigeant avec l'organisme adossé dans le statut juridique et fiscal du fonds de dotation, cette situation étant même au contraire assez logique dès lors que celui-ci est simplement collecteur et a pour objet de redistribuer les revenus tirés de la capitalisation des dons qui lui sont consentis pour assister un organisme d'intérêt général. Dans ce cas, le fonds de dotation a naturellement pour objet de stimuler l'activité de l'organisme adossé (en l'espèce l'association) sans que l'on puisse en conclure, en cas d'identité de dirigeants entre les deux structures partenaires, que le fonds a une gestion intéressée de ce seul fait. S'il en allait ainsi, tout le dispositif mis en place par l'article 140 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, qui a institué des nouvelles structures, serait privé de portée. En conclusion, les ressources d'un fonds de dotation créé par une association peuvent être reversées à cette association, sans que cela risque de remettre en cause la gestion désintéressée du fonds de dotation ».

III. Syndicats professionnels

120

Les syndicats, organismes à but non lucratif, exercent en principe des activités non lucratives de représentation et de défense de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent, et ne sont pas soumis à l'impôt sur les sociétés, à la taxe sur la valeur ajoutée et à la contribution économique territoriale (ainsi le cas échéant qu'à la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises [CVAE]).

130

Dans la mesure où l'ensemble de l'organisme syndical n'est pas soumis à l'impôt sur les sociétés, il est assujéti à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits prévus au 5 de l'article 206 du CGI pour ses revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative, qu'elle soit exonérée ou non.

140

Ce n'est que lorsque leur gestion n'est pas désintéressée ou qu'ils exercent une activité lucrative qu'ils sont susceptibles d'être soumis aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée et contribution économique territoriale ainsi qu'à la CVAE le cas échéant).

150

Précisions relatives aux critères d'appréciation du caractère lucratif des activités exercées par les organismes syndicaux.

Le caractère non-lucratif des activités exercées par un syndicat découle d'une analyse en trois étapes qui doit être conduite pour chaque activité.

Il convient tout d'abord d'examiner le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme.

Si au regard du d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI, le caractère intéressé de la gestion est avéré, le syndicat est considéré dans sa totalité comme exerçant une activité lucrative. Toutefois, il est précisé que le bénéfice de l'exonération visée au 1° bis du 1 de l'article 207 du CGI et au 7° de l'article 1461 du CGI n'est pas subordonné à l'existence d'une gestion désintéressée.

Sinon, il convient d'examiner si le syndicat exerce une activité en concurrence avec des organismes du secteur lucratif.

La situation de l'organisme s'apprécie par rapport à celle des entreprises ou des organismes lucratifs

exerçant la même activité.

L'appréciation de la concurrence ne s'effectue pas en fonction de catégories générales d'activités mais à l'intérieur de ces activités. C'est à un niveau fin que l'identité d'activité doit être appréciée.

Si pour une activité, l'organisme ne concurrence aucune entreprise ou aucun organisme du secteur lucratif, cette activité n'est pas lucrative.

Si l'activité est exercée en concurrence avec des entreprises ou des organismes du secteur lucratif, son caractère lucratif n'est pas pour autant avéré. Il convient en effet alors d'examiner les conditions d'exercice de l'activité pour s'assurer qu'elle n'est pas exercée dans des conditions similaires à celles des organismes du secteur lucratif avec lesquels le syndicat entre en concurrence.

Pour apprécier si l'organisme exerce son activité concurrentielle dans des conditions similaires à celles d'un organisme du secteur lucratif, il faut examiner successivement les critères suivants selon la méthode du faisceau d'indices : le « Produit » proposé par l'organisme, le « Public » visé, la réalisation d'excédents, les « Prix » pratiqués et les opérations de communication (« Publicité ») réalisées.

Ces critères n'ont pas tous la même importance. L'énumération qui suit les classe en fonction de l'importance décroissante qu'il convient de leur accorder.

Le produit : 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. Il en sera ainsi de la formation syndicale ou philosophique proposée par certains syndicats professionnels en faveur de membres ou de collaborateurs salariés, ou encore la vente de produits siglés (autocollants, casquettes, épinglettes, etc.). A contrario, la formation à l'informatique ou à la fiscalité ne sera pas considérée comme revêtant un caractère d'utilité sociale.

Le public visé : le code du travail dispose que les syndicats professionnels ont exclusivement pour objet l'étude et la défense des droits et des intérêts matériels et moraux, tant collectifs qu'individuels, des personnes visées par leurs statuts, qu'elles soient ou non membres du syndicat. Dans ces conditions, les activités d'intérêt général exercées par les organismes syndicaux ne sauraient être réservées aux seuls publics en difficulté.

La réalisation d'excédents : il est légitime qu'un organisme non lucratif réalise, dans le cadre de son activité, des excédents, reflet d'une gestion saine et prudente. Cependant, l'organisme ne doit pas les accumuler dans le 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.

Le prix : est d'intérêt général un service dont les tarifs permettent au plus grand nombre d'en bénéficier. Ce critère peut donc être satisfait soit par des tarifs uniformément modiques par rapport aux entreprises ou aux organismes du secteur lucratif réalisant des activités concurrentes, soit par une politique tarifaire permettant aux populations justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique et sociale, voire géographique, d'en bénéficier. Dans la mesure où les services proposés au public par les syndicats sont gratuits ou facturés à un prix nettement inférieur à celui pratiqué par le secteur concurrentiel, ce critère sera considéré comme rempli.

Exemple : La défense au conseil des prud'hommes d'un salarié, gratuitement, est une activité non lucrative.

Le versement d'une cotisation ne remet pas en cause leur caractère d'utilité sociale, dès lors que le bénéfice de ces prestations n'est pas, en pratique, subordonné à ce versement.

Le caractère non commercial des méthodes de communication utilisées (« Publicité ») :

L'appréciation de ce critère en ce qui concerne les organisations syndicales n'appelle pas de commentaires particuliers. Toutefois, la publicité réalisée sur des affiches et des panneaux lors de manifestations syndicales n'est naturellement pas un indice de la lucrativité de l'activité d'un organisme syndical.

160

Le régime fiscal des organismes syndicaux, notamment au regard des exonérations prévues par le 1 bis de l'[article 206 du CGI](#) et le 1° bis du 1 de l'[article 207 du CGI](#), fait par ailleurs l'objet de développements complémentaires au [II § 185 et suivants du BOI-IS-CHAMP-30-70](#).

IV. Caisses de Sécurité sociale et d'allocations familiales (autres que les caisses nationales)

170

Lorsque les caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales réalisent des opérations sur les marchés monétaire ou hypothécaire, les profits correspondants sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 10 % ([CGI, art. 219 quater](#)).