

## Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30-12/09/2012

Date de publication : 12/09/2012

### **IS - Champ d'application et territorialité - Collectivités imposables - Organismes privés autres que les sociétés - Organismes entretenant des relations privilégiées avec les entreprises**

---

#### **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 1 : Conditions d'assujettissement des organismes privés

Sous-section 3 : Organismes entretenant des relations privilégiées avec les entreprises

#### **Sommaire :**

I. Principes

II. Illustrations jurisprudentielles et doctrinales d'organismes entretenant des relations privilégiées avec des entreprises

A. Associations de gouvernance des pôles de compétitivité

B. Couveuses d'entreprises

C. Groupements de commerçants

D. Centres de recherche, d'information et de documentation notariales (CRIDON)

E. Associations inter-entreprises de médecine du travail

F. Groupements d'employeurs

## **I. Principes**

### **1**

Un organisme sans but lucratif peut détenir des titres d'une ou plusieurs sociétés en conservant son caractère non lucratif (cf. [BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10](#)).

### **10**

En revanche, l'organisme est en principe soumis à l'impôt sur les sociétés, à la cotisation foncière des entreprises (ainsi que, le cas échéant, à la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises [CVAE]) et à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) s'il entretient des relations privilégiées avec des organismes du secteur

lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel, étant précisé que tout organisme qui exerce des activités au profit d'entreprises n'entretient pas pour autant systématiquement des relations privilégiées avec les entreprises.

## 20

*La jurisprudence du Conseil d'État fournit plusieurs exemples de relations privilégiées avec les entreprises.*

*Cette jurisprudence considère qu'une association, même si elle ne poursuit pas la réalisation de bénéfices et ne procure aucun avantage personnel à ses dirigeants, intervient dans un but lucratif dès lors qu'elle a pour objet de fournir des services aux entreprises qui en sont membres dans l'intérêt de leur exploitation (CE, 20 juillet 1990 « Association pour l'action sociale », Requête 84846 ; CE, 6 novembre 1995 « Service médical industriel de la Mayenne », Requête 153024 ; « Association patronale des services médicaux du travail », Requête 153220 et « Centre interservices de santé et de médecine du travail en entreprise », Requête 147388).*

## 30

Est donc lucratif un organisme qui permet de manière directe 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.

## 40

Néanmoins, la circonstance qu'un organisme sans but lucratif réalise à titre accessoire des prestations au profit d'entreprises ne suffit pas à considérer que celui-ci entretient des relations privilégiées avec ces entreprises et à entraîner l'assujettissement de l'ensemble de l'organisme aux impôts commerciaux. En effet, la relation privilégiée avec les entreprises doit s'apprécier au regard du fonctionnement global de l'organisme.

## 50

La jurisprudence a ainsi considéré qu'exerçait une activité lucrative une association constituée entre plusieurs entreprises pour coordonner leurs moyens d'information, d'études et de recherche, l'objet essentiel de cette association étant de permettre à ses membres de réaliser une économie de charges et de leur procurer divers avantages de nature à accroître leurs profits.

*Est également 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, « Syndicat des pâtes alimentaires », Requêtes 47042 et 47043).*

*Dans le même esprit, il a été jugé qu'une association de gestion agréée, dont le régime juridique est défini par l'article 64 de la loi de finances pour 1977, 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,...), a une activité de nature lucrative et est par suite soumise à la TVA, à l'impôt sur les sociétés et à la cotisation foncière des entreprises (CE, 20 mai 1987, « Association de gestion agréée des professionnels de santé »,*

*Requêtes 57562 et 58414).*

**60**

Par ailleurs, les activités suivantes doivent être analysées au regard des règles exposées au [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20](#).

- les activités relevant d'un rôle fédératif (unions, fédérations) ;
- les activités relevant de la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres autres que des professionnels ;
- les services rendus aux membres pour les besoins de leur activité non lucrative.

**70**

Le régime fiscal des syndicats professionnels fait pour sa part l'objet de développements particuliers au [BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50-III](#).

## **II. Illustrations jurisprudentielles et doctrinales d'organismes entretenant des relations privilégiées avec des entreprises**

**80**

Sont précisées ci-après, à titre d'illustration et sans que cette étude soit exhaustive, certaines catégories d'organismes présentant des liens privilégiés avec des entreprises, au regard des principes présentés précédemment.

### **A. Associations de gouvernance des pôles de compétitivité**

---

**90**

#### **RES N° 2007/52 (OSBL) du 11/12/2007 : régime fiscal des associations de gouvernance de pôles de compétitivité**

##### **Question :**

*Les associations de gouvernance des pôles de compétitivité sont-elles assujetties aux impôts commerciaux ?*

##### **Réponse :**

*Selon le [BOI-IS-CHAMP-10-50](#), qui rappelle la jurisprudence applicable en la matière, un organisme doit être considéré comme exerçant une activité lucrative et donc être assujetti aux impôts commerciaux, lorsqu'il exerce une activité en concurrence avec des entreprises du secteur marchand dans des conditions comparables (cf. [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-II](#)) ou lorsqu'il entretient des relations privilégiées avec des entreprises du secteur lucratif qui en retirent un avantage concurrentiel (cf. I).*

*D'une manière générale, la situation fiscale des associations de la loi de 1901, doit donc, en principe, être en premier lieu analysée au regard des critères de lucrativité développés au [BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-II](#).*

*Cette instruction prévoit que, sous la réserve que sa gestion soit désintéressée, en l'absence de concurrence avec des entreprises du secteur commercial ou si, alors même qu'une telle concurrence existe, ses conditions d'activités sont différentes de celles des entreprises, les activités exercées par une association sont considérées comme non lucratives.*

*Cela étant, hormis l'existence de cas particuliers, il ressort des dispositions régissant les pôles de compétitivité que l'objet même de ces associations est de promouvoir les pôles et de favoriser l'émergence de produits innovants, issus de partenariats entre les différents acteurs de la filière et destinés à un marché économique donné.*

*Ainsi, les associations de gouvernance ont pour objet de développer l'activité des entreprises du secteur économique concerné, et notamment de celles membres du pôle (mise en réseau de compétences d'acteurs publics et privés, aide au montage et sélection des projets collaboratifs destinés à être présentés aux différents dispositifs d'appui public).*

*Dès lors, quel que soit le résultat de l'analyse de leur situation au regard des critères de lucrativité exposés au **BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20-II**, l'activité des associations gérant les pôles de compétitivité les conduit à entretenir des relations privilégiées avec des entreprises membres du pôle qui en retirent un avantage concurrentiel.*

*Les activités des structures de gouvernance des pôles présentent donc, en principe, un caractère lucratif au sens du **I** et doivent donc être assujetties aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, TVA, cotisation foncière des entreprises -et à la CVAE le cas échéant) dans les conditions de droit commun.*

*Précisions sur les règles applicables en matière de TVA, voir [BOI-TVA-CHAMP-10](#).*

*Précisions sur les règles applicables en matière de taxe sur les salaires, voir [BOI-TPS-TS](#).*

## **B. Couveuses d'entreprises**

---

### **100**

Les « couveuses d'entreprises » ont pour objectif de permettre à des porteurs de projets, qui sont en principe des personnes physiques, de créer une entreprise en vue de valoriser leurs recherches. Ces « incubateurs » peuvent continuer à héberger des porteurs de projet qui, en cours d'incubation, se transforment en entreprises commerciales, notamment en vue de déposer des brevets. La majorité des couveuses d'entreprises existantes sont constituées sous forme associative.

D'un point de vue fiscal, ces organismes doivent être soumis aux impôts commerciaux car ils développent une activité de services au profit, d'une part, de porteurs de projet dont l'objectif est de valoriser commercialement leurs travaux de recherche et, d'autre part, d'entreprises déjà constituées.

En effet, le **I § 30** prévoit qu'un organisme est considéré comme « lucratif », et par voie de conséquence soumis aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, cotisation foncière des entreprises et le cas échéant la CVAE) lorsqu'il permet à des 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.

Le régime fiscal applicable au dispositif dit de « couveuses d'entreprises » et notamment aux parties liées dans ce cadre par un contrat d'appui au projet d'entreprise (CAPE) prévu par le [décret n° 2005-505 du 19 mai 2005](#) a été ainsi précisé par la direction de la législation fiscale dans une lettre du 1er juin 2006 au président de l'Union des couveuses ([RM à une question de M. GLAVANY](#),

## C. Groupements de commerçants

---

### 110

Les groupements de commerçants constitués sous la forme d'associations régies par la [loi de 1901](#) ou de groupements d'intérêt économique ont pour but d'assurer la défense des intérêts matériels et moraux des commerçants qui en sont membres et d'organiser des actions collectives d'animation du commerce local, sous la forme de manifestations commerciales ou de systèmes de promotion commerciale collective (cartes de fidélité, timbres escompte, etc.).

### 120

En ce qui concerne l'application des dispositions de l'[article 206-1 du CGI](#), la jurisprudence a décidé de façon constante que les activités des associations qui procurent un profit matériel direct ou indirect à leurs adhérents revêtent un caractère lucratif qui rend ces associations passibles de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

Il en résulte que les groupements de commerçants entrent en règle générale dans le champ d'application du régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés et sont soumis aux mêmes obligations fiscales que la généralité des entreprises.

### 130

Il est précisé qu'un groupement de commerçants peut n'être soumis à l'impôt sur les sociétés de droit commun ([CGI, art. 206-1](#)) qu'à raison d'une partie de ses activités. Il en est ainsi lorsque les activités d'un groupement de commerçants peuvent être scindées en deux secteurs donnant lieu au versement de cotisations distinctes :

- activité syndicale de représentation et de défense des intérêts communs aux membres du groupement ;
- activité d'animation commerciale (organisation des foires ou expositions, etc.).

### 140

Le groupement n'est imposable que pour les excédents trouvant leur origine dans les activités d'animation commerciale. Il peut s'agir de l'animation commerciale proprement dite ou des manifestations accessoires : bals, buvettes, restaurants, etc.

### 150

Dans le cas où les prestations fournies donneraient lieu au versement d'une cotisation unique, une ventilation est admise. Elle doit pouvoir être justifiée.

### 160

Sont assujetties à l'impôt sur les sociétés les unions de commerçants constituées sous la forme d'associations dont la mission essentielle est de développer les échanges commerciaux, ce qui permet d'accroître le volume d'activités de leurs membres (RM Caron, Sénat, 26 janvier 1989, p. 141, n° 1756).

### 170

Toutefois, il peut arriver que des unions commerciales ne subissent pas d'imposition effective ou soient exonérées par une disposition expresse.

Concernant le premier cas, il sera simplement rappelé pour mémoire l'absence effective d'imposition des groupements de commerçants qui ne réalisent pas d'excédent ou dont l'excédent d'une année est absorbé par le déficit reportable d'années antérieures.

## 180

Les groupements de commerçants peuvent bénéficier d'exonérations expresses prévues par des textes particuliers en faveur de certains organismes.

Ainsi, l'article 239 quater du CGI prévoit que les groupements d'intérêt économique constitués et fonctionnant dans les conditions prévues par l'ordonnance n° 67-821 du 23 septembre 1967 n'entrent pas dans le champ d'application du régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés. Chacun de leurs membres est personnellement passible pour la part des bénéfices correspondant à ses droits dans le groupement soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés.

## 190

Les groupements de commerçants qui adoptent la forme juridique du groupement d'intérêt économique bénéficient de ces dispositions et, en conséquence, sont exonérés de l'impôt sur les sociétés.

## 200

En revanche, les dispositions de l'article 207-1-5° du CGI ne s'appliquent pas aux unions commerciales qui organisent certaines manifestations.

*En effet, et conformément aux débats parlementaires ayant précédé l'adoption de l'article 3 de la loi du 14 août 1954 codifié sous l'article 207-1-5° du CGI ainsi qu'à la jurisprudence du Conseil d'État (arrêt du 26 juillet 1978, n° 01572), l'exonération d'impôt sur les sociétés prévue par ce texte en faveur de certaines associations organisant avec le concours des communes ou des départements des foires, expositions, réunions sportives et autres manifestations publiques présentant un intérêt certain pour la commune ou la région est strictement réservée à celles d'entre elles qui agissent effectivement sans but lucratif.*

Or, il n'est pas possible de reconnaître ce caractère à des organismes qui, bien que constitués sous forme d'associations, se proposent essentiellement de développer les échanges commerciaux. Cette position, d'ailleurs traditionnelle en droit fiscal, qui consiste à faire prévaloir de manière générale la nature de l'activité sur la forme juridique d'organisme sans but lucratif a pour objet principal d'éviter des distorsions de concurrence au détriment des entreprises commerciales qui supportent les impôts de droit commun.

Les associations qui organisent des salons, foires ou expositions ne peuvent donc qu'être soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun, lorsqu'elles réalisent des bénéfices.

## 210

**Remarque :** Il est précisé que de nombreuses associations qui organisent des salons, foires ou expositions sont amenées à supporter, pour le compte des collectivités locales propriétaires des terrains ou des bâtiments ou des organismes gestionnaires de ces immeubles, des dépenses d'investissements (aménagement des sols, des bâtiments, création d'équipements divers, amélioration des bâtiments existants, etc.). D'une manière générale et dans la mesure où ces équipements correspondent par leur nature à l'objet propre à l'association, il y aura lieu de considérer que les dépenses qui s'y rapportent sont nécessitées par l'exploitation et doivent, en conséquence, soit donner lieu à déduction immédiate s'il n'en résulte aucune contrepartie durable pour l'association, soit faire l'objet d'un amortissement dans le cas contraire.

## D. Centres de recherche, d'information et de documentation notariales (CRIDON)

---

### 220

L'activité des centres de recherche, d'information et de documentation notariales (CRIDON) consiste à rendre aux notaires, pour les besoins de leur profession, des services, notamment d'ordre juridique et fiscal, rémunérés par des cotisations proportionnelles aux produits de leurs études.

Elle présente un caractère lucratif.

Constitués actuellement le plus souvent sous forme de groupement d'intérêt économique (GIE) ou d'associations [loi de 1901](#), les CRIDON peuvent aussi être des services communs des chambres départementales des notaires, dépourvus de personnalité juridique.

Les CRIDON constitués sous forme d'associations régies par la loi de 1901 sont personnellement passibles de l'impôt sur les sociétés de droit commun.

En revanche, lorsqu'ils sont dépourvus de personnalité juridique, les CRIDON ne sont pas personnellement passibles de l'impôt sur les sociétés. Ce sont les chambres départementales qui sont passibles de cet impôt, en vertu de l'[article 206-1 du CGI](#), pour la quote-part des bénéfices leur revenant dans l'exploitation du service.

Conformément aux dispositions de l'[article 239 quater du CGI](#), il en est de même lorsque les CRIDON sont constitués sous la forme de groupement d'intérêt économique.

Dès lors qu'elles sont passibles de l'impôt sur les sociétés à raison de la quote-part des résultats des CRIDON leur revenant, les chambres départementales des notaires doivent éventuellement acquitter l'imposition forfaitaire annuelle des sociétés conformément aux dispositions de l'[article 223 septies du CGI](#) ; le chiffre d'affaires de référence est alors constitué par la part des bénéfices correspondant à leurs droits dans les CRIDON.

## **E. Associations inter-entreprises de médecine du travail**

---

### **230**

Les employeurs ont l'obligation d'organiser et de prendre en charge financièrement des services médicaux du travail dont le but est d'éviter toute altération de l'état de santé des travailleurs du fait de leur travail, notamment en surveillant les conditions d'hygiène du travail, les risques de contagion et leur état de santé ([art. L4622-1 et suivants du code du travail](#) et [R4621-1 et suivants du code du travail](#)).

Ces services sont, selon l'importance de l'organisme employeur, propres à cet employeur, ou communs à plusieurs employeurs. Dans ce dernier cas, ils prennent la forme d'associations inter-entreprises de médecine du travail (dénommées désormais associations de « *service de santé au travail inter-entreprises* », selon les termes des [articles D4622-22 et suivants du code du travail](#)).

Le Conseil d'État a jugé que les opérations réalisées par ces organismes entraînent dans le champ d'application de la TVA en raison du lien direct existant entre les services rendus par les associations et la contrepartie perçue par des employeurs adhérents.

Par ailleurs, l'[article 206-1 du CGI](#) prévoit que les organismes qui exercent une activité ou effectuent des opérations à caractère lucratif sont imposés à l'impôt sur les sociétés de droit commun. Tel est le cas de ces associations dès lors qu'elles ont pour seul objet de permettre aux entreprises adhérentes de s'acquitter des obligations qui leurs sont imposées par la législation du travail.

## **F. Groupements d'employeurs**

---

### **240**

Les associations dénommées « groupements d'employeurs », (régies actuellement par les [articles L1253-1 et suivants du code du travail](#)) ont pour principal objet de mettre du personnel salarié à la disposition de leurs membres pour les besoins de leur exploitation, et peuvent également apporter à leurs membres leur aide et leur conseil en matière d'emploi ou de gestion des ressources humaines.

Ces groupements exercent une activité à caractère lucratif et sont donc passibles du régime de droit commun de l'impôt sur les sociétés ([RM n° 178 à Mme Moreau, JO, AN du 28 juillet 1986, p. 2315](#)).