

Lettre du 4 avril 2000 adressée aux présidents d'association relative à l'application de l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 aux associations de protection de la nature et de l'environnement

NOR: ATEG0090316Y

(Texte non paru au *Journal officiel*)

Les principales difficultés identifiées dès la fin de l'année 1998 pour l'application de l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 aux associations de protection de la nature et de l'environnement ont pu être surmontées grâce aux efforts conjugués du secteur associatif et fédératif et des services de mon ministère. Ainsi, après une longue période de gestation et le report au 1^{er} janvier 2000 de l'application de cette instruction, la direction générale des impôts a-t-elle pris en compte les spécificités de ce secteur dont une large fiscalisation a pu être évitée.

Pour ce faire, une fiche fiscale interprétative particulière à nos associations a été établie. Elle a été diffusée aux services locaux des impôts. Le caractère d'intérêt général des missions des associations de protection de la nature et de l'environnement y est reconnu. De même, l'exonération des impôts commerciaux des articles 206.1, 261.7-1°-b et 1447 du code général des impôts est affirmée au profit des associations de protection de l'environnement, à condition que leurs activités soient non concurrentielles. Cette fiche reconnaît que la plus grande partie de leurs activités sont également reconnues comme non concurrentielles, donc non imposables.

Je vous adresse pour votre information copie de cette fiche. Je vous demande de bien vouloir faire connaître par vos différents réseaux les difficultés éventuellement rencontrées avec les services locaux des impôts. Les courriers pourront être adressés au ministère, sous le timbre DGAD/sous-direction juridique.

Je vous prie de croire, Madame la Présidente, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.

DOMINIQUE VOYNET

FICHE

Régime fiscal applicable aux associations de protection de la nature et de l'environnement

Les associations de protection de la nature et de l'environnement participent à la protection des espaces naturels et des paysages, à la préservation des espèces animales et végétales et au maintien des équilibres biologiques qui sont, selon les termes de l'article 1^{er} modifié de la loi n° 76-629 du 10 juillet 1976, des missions d'intérêt général. A ce titre, certaines associations peuvent bénéficier d'un agrément en application de l'article L. 252-1 du Code rural.

Elles sont donc non lucratives.

Les associations de protection de la nature ont pour activité l'animation du débat environnemental, celle-ci revêtant les formes suivantes : actions institutionnelles, actions liées à la conservation des sites et espèces, actions d'information-formation, actions de communication et de diffusion.

Les associations sont en principe exonérées des impôts commerciaux en application des articles 206-1, 261-7. 1° b et 1447 du code général des impôts, sous réserve que leur gestion soit désintéressée (1) et qu'elles n'exercent pas d'activités lucratives.

Cette dernière condition sera appréciée au regard des éléments d'analyse développés ci-après.

1. Actions institutionnelles

Cet ensemble regroupe les actions liées à la participation des associations aux commissions administratives (organismes consultatifs, conseils d'administration de parcs nationaux, comités de gestion de réserves naturelles, conseils départementaux de la chasse...), aux actions de lobbying auprès des pouvoirs publics, à la capacité des associations de se constituer partie civile pour demander réparation de préjudices causés par des infractions aux intérêts collectifs qu'elles défendent, à l'expression de leurs objectifs (manifestations, pétitions)...

Ces actions qui correspondent à une mission d'intérêt général ou collectif ne sont pas concurrentielles.

2. Actions de conservation des sites et des espèces, de protection du cadre de vie

Ces actions regroupent, en particulier, la réalisation d'inventaires d'espèces (faune, flore, milieux), l'entretien et la restauration de sites naturels ou remarquables et la conception de projets d'aménagement du territoire.

Ces actions donnent notamment lieu à la réalisation d'études et de recherches.

Lorsque ces actions sont réalisées sur l'initiative de ces associations et qu'elles reçoivent pour ces actions des aides et subventions qu'elles sollicitent, ces actions sont considérées comme non concurrentielles et donc non lucratives.

Lorsque les études et recherches sont réalisées à la demande de tiers, cette action peut être considérée comme concurrentielle. Elle peut être considérée comme non lucrative si elle est exercée selon des modalités différentes de celles des entreprises du secteur lucratif au regard des critères suivants :

a) Produit :

Le produit proposé doit se caractériser par la mise en oeuvre de compétences propres à l'association, par sa connaissance particulière du milieu naturel et de l'environnement sur lesquels elle exerce habituellement ses activités ou l'utilisation de moyens qui lui sont propres, dans lesquels figurent le bénévolat.

Le produit peut dès lors tendre à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon insatisfaisante.

b) Public :

Les prestations sont réalisées pour le compte de tiers institutionnels (collectivités publiques ou privées). Le critère public au sens de l'instruction du 15 septembre 1998 n'est donc pas pertinent.

c) Prix :

Dès lors que le prix proposé est inférieur d'au moins un tiers au prix qui serait proposé par une entreprise du secteur concurrentiel, le prix pourra être un indice de non-lucrativité.

d) Publicité :

L'association ne doit pas faire de publicité sur les prestations qu'elle est susceptible de réaliser.

L'action est considérée comme non lucrative, notamment lorsqu'il apparaît que le produit ne pourrait pas être proposé par un organisme du secteur lucratif.

Dans le cadre de cette action, les associations sont également susceptibles de gérer des réserves naturelles et des centres d'interprétation de la nature et de l'environnement ouverts au public moyennant le paiement d'un droit d'entrée. Dès lors que cette action consiste à montrer dans leur environnement naturel des espèces et leurs habitats dans le cadre plus large d'une mission de préservation des espèces et que les droits d'entrées sont modiques et ont pour objet de financer l'action, celle-ci ne peut être considérée comme concurrentielle et est donc non lucrative.

3. Education et sensibilisation. à l'environnement

Formation entrant dans le cadre de la formation initiale

La participation à des actions pédagogiques à destination de publics en âge scolaire n'est pas une activité concurrentielle. Entrant dans le cadre du service public d'éducation, elle n'est pas lucrative.

Formation pour adultes

Les actions de sensibilisation à l'environnement à destination des adultes sont conformes à la mission d'intérêt général des associations de protection de la nature et de l'environnement. Elles ne sont pas concurrentielles. et sont donc non lucratives.

Néanmoins, si des actions de formation devaient être développées à destination d'un public professionnel (salariés, entreprises), elles constitueraient une activité de formation professionnelle concurrentielle. Elles ne pourraient alors être considérées comme non lucratives qu'à condition d'être fortement différenciées des actions de formation proposées par des entreprises, notamment sur la base des critères énoncés au 2. En tout état de cause, les formations sont néanmoins considérées comme lucratives lorsqu'elles constituent un service aux entreprises.

A défaut, les associations de protection de la, nature et de l'environnement pourraient toutefois bénéficier de l'exonération de TVA de l'article 261-4-4° a du CGI si elles en remplissaient les conditions, tenant notamment à la délivrance d'une attestation, par la direction de la formation professionnelle territorialement compétente.

Le caractère dissociable des actions de formation lucratives et non lucratives ne sera pas remis en cause dès lors que l'association sera en mesure de procéder à une exacte répartition des moyens employés au fonctionnement de chaque secteur (locaux utilisés, heures de formation dispensées, etc.).

4. Diffusion et communication

Les actions de protection de la nature en ce domaine doivent être analysées selon les mêmes principes que pour les autres actions.

a) Vente de petits objets et autres produits promotionnels

Les ventes de tee-shirts, cartes postales, posters et autres produits promotionnels constituent une activité d'achat-revente concurrentielle et donc lucrative sous réserve de l'analyse au regard de la règle des « 4 P ». Les associations qui réalisent ce type de prestations pourront bénéficier de la franchise en faveur des associations qui réalisent moins de 250 000 F de recettes au titre de leurs activités lucratives accessoires.

La diffusion de produits commerciaux créés par les associations de protection de la nature et de l'environnement et destinés à être des supports d'information ou de sensibilisation est considérée comme non lucrative si ces produits ne sont pas diffusés ou produits par des organismes du secteur lucratif.

b) Diffusion d'informations

La diffusion de revues à usage interne ou qui s'effectue par des circuits différents des circuits commerciaux habituels participe à l'animation des associations et à la réalisation des missions d'intérêt général des associations de protection de la nature et de l'environnement. Elle est donc non concurrentielle et non lucrative. Néanmoins, le recours éventuel à des recettes de parrainage (encarts publicitaires) serait susceptible de faire de cette activité une action lucrative de prestation de publicité. Il sera admis que ces recettes de publicité ne seront pas soumises à l'impôt sur les sociétés à condition que les autres financements de la revue demeurent significativement prépondérants.

La diffusion payante d'informations (livres, CD-Rom) constitue une action concurrentielle et lucrative dès lors que les produits sont destinés à une diffusion commerciale et selon des prix couramment pratiqués pour la même catégorie de produits.

S'agissant de la taxe professionnelle, si les activités d'édition, impression et diffusion de la revue spécialisée sont exercées par l'association elle-même, elles seront exonérées à la condition, d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface des ces périodiques, d'autre part, que l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais, dans une même année, supérieur au dixième de la surface totale des numéros parus durant cette année.

Il en sera autrement si l'association se contente de la diffusion.

L'activité de prestation de publicité ne donne pas lieu à imposition à la taxe professionnelle dès lors qu'elle n'implique pas la mise en œuvre de moyens d'exploitations spécifiques et affectés à cette activité (matériels, locaux).

5. Actions spécifiques des fédérations d'associations de protection de la nature et de l'environnement

Animation du réseau :

Les actions qui consistent en la représentation, la défense des intérêts collectifs des membres du réseau ne constituent pas une activité concurrentielle et ne sont donc pas soumises aux impôts commerciaux.

NOTE (S) :

(1) La présence aux conseils d'administration de membres ayant des activités professionnelles liées à la protection de la nature et de l'environnement ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion de l'association lorsque celle-ci ne leur procure pas de débouchés supplémentaires.