

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

**4 H-4-04**

**N° 120 du 29 JUILLET 2004**

IMPOT SUR LES SOCIETES. TAXE PROFESSIONNELLE. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE. FRANCHISE.  
DISPOSITIONS DIVERSES. ORGANISATIONS SYNDICALES.

(C.G.I., art. 206-1bis, 207-1-1° bis, 261-4-9°, 261-7-1°, 1447-II et 1461-7°)

NOR : ECO F 04 10030 J

**Bureaux B 2, C 1, C 2 et D 1**

## PRESENTATION

L'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2001 (n° 2001-1276 du 28 décembre 2001) exonère d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle les syndicats et associations exerçant une activité syndicale, pour l'ensemble de leurs activités d'étude et de défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent, et étend à ces organismes l'exonération d'impôts commerciaux prévue pour les associations dont la gestion est désintéressée, lorsque le montant des recettes tirées de leurs activités lucratives accessoires n'excède pas 60 000 €.

La présente instruction apporte des précisions sur les modalités d'application de ces exonérations prévues aux articles 206-1 bis, 207-1-1° bis, 1447-II et 1461-7° du code général des impôts.

•

## SOMMAIRE

---

<b>INTRODUCTION</b>	<b>1</b>
<b>Section 1 : Exonération d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle en faveur des organisations syndicales</b>	<b>1</b>
Sous-section 1 : Champ d'application de l'exonération	10
<b>A. ORGANISMES POUVANT BENEFICIER DE L'EXONERATION</b>	<b>10</b>
<b>B. CONDITIONS DE FONCTIONNEMENT DE L'ORGANISME</b>	<b>12</b>
<b>C. ACTIVITES POUVANT BENEFICIER DE L'EXONERATION</b>	<b>13</b>
<b>1. Les activités syndicales proprement dites</b>	<b>13</b>
<b>2. Les autres activités de défense des intérêts collectifs</b>	<b>15</b>
<b>3. Les activités déléguées par une autre autorité publique</b>	<b>16</b>
<b>D. ACTIVITES EXCLUES DU BENEFICE DE L'EXONERATION</b>	<b>17</b>
Sous-section 2 : Conséquences de la réalisation d'activités lucratives non exonérées	20
<b>A. SECTORISATION OU FILIALISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES NON EXONEREES</b>	<b>20</b>
<b>B. DISPOSITIFS DE FRANCHISE</b>	<b>22</b>
Sous-section 3 : Exonération des syndicats agricoles en matière de taxe professionnelle	27
<b>Section 2 : Taxe sur la valeur ajoutée</b>	<b>32</b>
Sous-section 1 : Les opérations placées hors du champ d'application de la TVA	34
Sous-section 2 : Les opérations exonérées de TVA en application de l'article 261-4-9° du code général des impôts	38
<b>Section 3 : Taxe sur les salaires</b>	<b>45</b>
<b>Section 4 : Cas particulier de certains groupements de moyens</b>	<b>48</b>
<b>Section 5 : Entrée en vigueur</b>	<b>53</b>

---

<b>A. EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES</b>	<b>53</b>
<b>B. EN MATIERE DE TAXE PROFESSIONNELLE</b>	<b>55</b>

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

---

## INTRODUCTION

1. 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 taxe professionnelle.
2. 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 à l'article 206-5 du code général des impôts pour ses revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative, qu'elle soit exonérée ou non.
3. 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 taxe professionnelle).
4. Les critères d'appréciation du caractère lucratif d'une activité (activité exercée en concurrence avec le secteur lucratif et dans des conditions similaires ; cf. annexe) sont exposés dans le BOI n° 4 H-5-98 du 15 septembre 1998 auquel il convient de se reporter.
5. En ce qui concerne le caractère désintéressé de la gestion, l'article 6 de la loi de finances pour 2002 modifiant l'article 261-7-1° d du code général des impôts a assoupli ce principe en permettant, sous de strictes conditions, aux associations régies par la loi de 1901 de rémunérer certains de leurs dirigeants sans, pour autant, remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion. Il est admis que cette mesure s'applique également aux organismes syndicaux relevant de la loi de 1884 dès lors qu'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent.
6. Lorsque les activités des syndicats seront considérées comme lucratives au regard des principes susvisés au paragraphe n°4, ils pourront, sous certaines conditions, bénéficier des exonérations prévues aux articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts, issus de l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2001, qui disposent que les organisations syndicales, quelle que soit leur forme juridique, et leurs unions, sont, lorsqu'elles fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, exonérées d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle pour leurs activités d'étude et de défense des droits et intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent, susceptibles d'être considérées comme lucratives.
7. Sont concernés par ces dispositions les syndicats professionnels qui, conformément à l'article L. 411-1 du code du travail, ont exclusivement pour objet l'étude et la défense des droits ainsi que des intérêts matériels et moraux tant collectifs qu'individuels, des personnes visées par leurs statuts. Ne sont pas concernés les associations syndicales visées à l'article 617-2 du code rural, les syndicats de commune, d'agglomération, interdépartementaux, ou mixtes, les syndicats de propriétaires, financiers, d'initiative, d'étalons...
8. Par ailleurs, en matière de taxe sur la valeur ajoutée, les dispositions de la loi de finances rectificative pour 2001 n'ont ni pour objet, ni pour effet de modifier la portée de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée prévue, sous certaines conditions, par l'article 261-4-9° du code général des impôts au profit des organismes poursuivant notamment des objectifs de nature syndicale se rattachant directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels de leurs membres.  
  
Cette mesure d'exonération demeure donc applicable dans les conditions exposées dans la documentation administrative (DB 3 A-3144).  
  
De même, l'exonération de taxe professionnelle prévue pour les syndicats agricoles n'est pas modifiée. (DB 6 E 132).
9. Enfin, aux termes de l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2001, les organisations syndicales, qu'elles soient constituées sous la forme d'associations de la loi de 1901 ou qu'elles relèvent de la loi de 1884, pourront, si elles en remplissent les conditions, bénéficier de la franchise des impôts commerciaux de 60 000 € prévue aux articles 206-1 bis, 261-7-1° b et 1447-II du code général des impôts (cf. infra paragraphes n°s 22 à 26).

Ainsi pour déterminer si l'activité d'un syndicat considérée comme lucrative peut bénéficier des exonérations précitées, il convient d'examiner si certaines conditions sont remplies.

## **Section 1 : Exonération d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle en faveur des organisations syndicales**

Sous section 1 : Champ d'application de l'exonération

### **A. ORGANISMES POUVANT BENEFICIER DE L'EXONERATION**

**10.** Sont concernés par les exonérations visées à l'article 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts :

- les syndicats professionnels relevant de la loi de 1884 tels que les syndicats de salariés, de fonctionnaires, agricoles, patronaux ;

- les syndicats professionnels ayant adopté la forme d'association régie par la loi de 1901 ;

- les unions de syndicats : les fédérations (unions de syndicats au sein de professions similaires ou connexes), les syndicats interprofessionnels (unions de fédérations sur une base géographique) et les confédérations (unions de syndicats qui regroupent à l'échelle nationale les syndicats de base, les unions horizontales et les fédérations) ;

- les syndicats locaux ;

- les ordres professionnels.

**11.** Sont exclues du bénéfice de l'exonération les activités syndicales ou à destination des syndicats exercées sous une forme commerciale (SA, SARL, société en participation...), ou sous la forme d'un groupement de moyens dont l'objet ne se limiterait pas à la mise en commun de moyens pour des nécessités de gestion (GIE créé pour des travaux d'études ou pour une action commerciale commune telle que la promotion de ventes).

Il est précisé que les groupements de moyens formés pour des nécessités de gestion entre des organismes syndicaux dont le caractère non lucratif d'ensemble n'est pas contesté n'exercent pas, en principe, une activité lucrative (cf infra, paragraphes n<sup>os</sup> 48 à 51).

### **B. CONDITIONS DE FONCTIONNEMENT DE L'ORGANISME**

**12.** Pour bénéficier de l'exonération, les syndicats professionnels doivent fonctionner conformément aux dispositions qui les régissent.

Le titre 1<sup>er</sup> du livre IV du code du travail réglemente, aux articles L. 410-1 et suivants, les syndicats professionnels.

### **C. ACTIVITES POUVANT BENEFICIER DE L'EXONERATION**

#### **1. Les activités syndicales proprement dites**

**13.** Les exonérations visées aux articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts s'appliquent aux activités portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent.

**14.** Sont visées les activités portant sur l'étude, la représentation et la défense des intérêts collectifs des membres devant les pouvoirs publics, une commission, une juridiction, ou toute autre instance ou organisme public ou privé, lorsque cette activité est considérée comme lucrative.

Exemples :

- représentation et défense des intérêts d'une profession devant l'administration, la commission européenne, une organisation agricole... ;

- participation à une négociation collective pour un accord de branche ;

- conseil juridique fourni dans le cadre de la cotisation globale de l'adhérent.

## 2. Les autres activités de défense des intérêts collectifs

15. Sont visées les activités qui pourraient être considérées dans certains cas comme lucratives et qui constituent le prolongement de l'activité syndicale de représentation et de défense des membres et sont effectuées dans leur intérêt collectif.

Exemples : la promotion et l'organisation de congrès, de réunions, la publication d'ouvrages et de revues de nature syndicale, l'exploitation d'un site Internet lié à l'activité syndicale, la promotion collective et générale d'un produit (le lait, le poisson...), la réalisation de programmes de recherche et d'expérimentation dans l'intérêt collectif des membres...

## 3. Les activités déléguées par une autorité publique

16. Certaines administrations ont mis en place des procédures de reconnaissance ou d'agrément d'organismes qui, agissant dans leur secteur d'intervention, peuvent contribuer à l'exercice d'une mission d'intérêt général, voire de service public, conférant ainsi à leur activité un caractère d'intérêt collectif.

Exemples :

- les activités des syndicats agricoles et associations de producteurs agricoles pouvant être reconnues par l'autorité administrative comme organisations de producteurs, en application de l'article L 551-1 du code rural, ayant pour objet de renforcer l'organisation commerciale des producteurs, d'organiser la production sur un territoire... ;
- la représentation des conseils en propriété industrielle auprès des pouvoirs publics, la défense de leurs intérêts professionnels et la surveillance du respect des règles de déontologie par la compagnie nationale des conseils en propriété industrielle, instituée par l'article 40 de la loi du 26 novembre 1991 relative à la propriété industrielle ;
- l'examen analytique et périodique, à la demande des coopératives, par leurs fédérations, de leur gestion, afin d'en dégager une appréciation critique (C. rural, art. L. 527-1).

## D. ACTIVITES EXCLUES DU BENEFICE DE L'EXONERATION

17. Seront exclues du bénéfice de la mesure et imposées à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle, les prestations de service nettement individualisées qui peuvent être fournies dans les mêmes conditions par des organismes du secteur lucratif.

18. Pour apprécier le caractère nettement individualisé d'une prestation de service, il convient d'examiner, au regard d'un faisceau d'indices, dans quelles conditions celle-ci est réalisée.

La personnalisation d'une prestation ou l'existence d'un lien direct entre la prestation réalisée et le versement d'une cotisation (constatation d'une proportionnalité entre le montant de la cotisation versée par un professionnel et les services qui lui sont rendus par le syndicat) sont des indices du caractère nettement individualisé d'une prestation de service fournie par un organisme syndical.

Exemples :

- une étude ou une recherche précise réalisée à la demande d'un professionnel et dont les résultats font l'objet d'une appropriation exclusive par ce dernier ;
- une publicité pour un produit identifiant son producteur ;
- le conseil juridique dans le cadre d'une vérification de comptabilité chez un professionnel ;
- la formation individuelle à l'informatique ou à la fiscalité faisant l'objet d'une facturation spécifique ;
- les prestations comptables et fiscales moyennant une cotisation supplémentaire ;
- le conseil juridique par téléphone, le montant de la cotisation variant en fonction du nombre d'appels effectués dans l'année
- la promotion de produits d'un territoire bien localisé.

19. Il en sera de même des activités lucratives nettement dissociables de l'activité syndicale et qui ne constituent qu'une source de financement de celle-ci.

Exemples : la vente de produits tels que des boissons, des denrées alimentaires lors de manifestations, le sponsoring, le parrainage, la publicité au profit d'un tiers individualisé ou d'un membre, la sous-location de locaux ou la mise à disposition de personnel à des structures du secteur lucratif.

Sous section 2 : Conséquences de la réalisation d'activités lucratives non exonérées

#### **A. SECTORISATION OU FILIALISATION DES ACTIVITES LUCRATIVES NON EXONEREES**

**20.** Lorsqu'un syndicat exerce une activité lucrative non exonérée en application des articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts, celle-ci sera soumise à l'impôt sur les sociétés et à la taxe professionnelle (sous réserve des précisions apportées aux n<sup>os</sup> 27 à 31 s'agissant des syndicats professionnels agricoles).

**21.** Dès lors que les activités non imposées (c'est à dire hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés ou exonérées au titre de la section 1) sont significativement prépondérantes, l'imposition pourra être limitée à un secteur distinct regroupant les seules activités imposées.

Les modalités de la sectorisation ou de la filialisation des activités lucratives ont été exposées dans le BOI 4 H-1-99 auquel il convient de se reporter.

#### **B. DISPOSITIFS DE FRANCHISE**

**22.** Les articles 206-1 bis, 261-7-1° b et 1447-II du code général des impôts permettent aux associations de la loi de 1901, aux associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, aux fondations et aux congrégations dont la gestion est désintéressée et dont les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes de bénéficier d'une franchise des trois impôts commerciaux au titre de leurs recettes lucratives accessoires lorsque leur montant n'excède pas 60.000 € par année civile.

**23.** L'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2001 a étendu ce dispositif aux syndicats régis par les articles L. 411-1 et suivants du code du travail.

Sous réserve de conserver une gestion désintéressée et de développer une activité non lucrative significativement prépondérante, ces organismes, qu'ils soient constitués sous la forme associative ou sous la forme de syndicat de la loi de 1884, sont donc désormais exonérés d'impôt sur les sociétés, de TVA et de taxe professionnelle au titre de leurs recettes lucratives accessoires, lorsque leur montant n'excède pas 60 000 € par année civile.

**24.** Il en résulte que les organismes syndicaux qui développent de façon significativement prépondérante une activité lucrative ne devraient pas, en principe, pouvoir bénéficier de ce dispositif de franchise.

**25.** Toutefois, dès lors qu'un organisme syndical placé dans cette situation développe, conformément à son objet, de manière significativement prépondérante, des activités lucratives non imposables en application des articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts, il est admis qu'il puisse sous réserve de conserver une gestion désintéressée, bénéficier, au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle, du dispositif de franchise des impôts commerciaux pour ses recettes lucratives imposables accessoires lorsque le montant n'excède pas 60 000 € par année civile.

Les modalités d'application de la franchise des impôts commerciaux sont exposées dans le BOI 4H-3-00 du 7 novembre 2000 auquel il convient de se reporter.

**26.** Pour ce qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, les organismes syndicaux dont l'activité principale présente un caractère lucratif pourront pour leurs opérations non exonérées en application de l'article 261-4-9° du code général des impôts ou d'une autre disposition spécifique, bénéficier de la franchise en base de droit commun prévue à l'article 293 B du même code qui les dispense du paiement de la taxe lorsqu'ils n'ont pas réalisé, à ce titre, au cours de l'année civile précédente, un chiffre d'affaires supérieur à 76 300 € s'ils réalisent des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement, et 27 000 € s'ils réalisent d'autres prestations de services.

Les modalités d'application de la franchise en base de TVA sont exposées dans le BOI 3 F-2-99 du 20 juillet 1999 auquel il convient de se reporter.

Sous-section 3 : Exonération des syndicats en matière de taxe professionnelle

**27.** Pour les syndicats professionnels agricoles, l'exonération prévue à l'article 1461-7° du code général des impôts se cumule avec celle prévue à l'article 1451-I-3° du même code.

**28.** Ainsi, si leurs opérations ne portent que sur des produits ou instruments nécessaires aux exploitations agricoles elles-mêmes (ex. : vente d'engrais dans un magasin ouvert aux adhérents), ils sont exonérés de taxe professionnelle en vertu de l'article 1451-I-3° précité.

**29.** S'ils réalisent d'autres activités lucratives dont la vente de denrées ou produits à l'usage des personnes ou la fourniture aux adhérents de renseignements juridiques et fiscaux, la tenue de leur comptabilité, ils ne peuvent bénéficier de l'exonération de taxe professionnelle prévue à cet article.

**30.** Cependant, l'ensemble de leurs activités d'étude et de défense des droits et des intérêts collectifs matériels ou moraux de leurs membres ou des personnes qu'ils représentent est exonéré de taxe professionnelle en vertu de l'article 1461-7° précité, s'ils fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent.

**31.** Seules leurs autres activités lucratives sont alors imposables à la taxe professionnelle (sous réserve du bénéfice de la franchise prévue aux articles 206-1 bis et 1447-II du code général des impôts).

**Section 2 : Taxe sur la valeur ajoutée**

**32.** Ainsi qu'il a été précisé au n° 8, le dispositif d'exonération d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle institué au profit des organismes syndicaux par l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2001 n'a ni pour objet, ni pour effet de modifier le régime de TVA applicable aux organismes syndicaux.

**33.** Les précisions apportées sur ce point dans la documentation de base 3 A 3144 demeurent donc, pour l'essentiel, applicables à ces organismes. Les conditions d'application et la portée de l'article 261-4-9° du CGI ne recourent pas nécessairement celles des mesures d'exonérations d'impôt sur les sociétés et de taxe professionnelle visées aux articles 207-1-1° bis et 1461-7° du CGI.

Au regard de la TVA, la situation fiscale des organismes qui ne satisfont pas aux conditions de non-lucrativité exposées dans l'annexe doit être analysée dans les conditions suivantes.

Sous-section 1 : Les opérations placées hors du champ d'application de la TVA

**34.** En application des jurisprudences communautaire et interne, les actions menées dans le cadre d'une mission d'intérêt général dévolue par les pouvoirs publics à un organisme de droit privé sont situées hors du champ d'application de la TVA dès lors que cet organisme peut, conformément à sa mission, prendre des décisions qui n'auraient pas pour effet de donner un avantage particulier à ses membres.

**35.** Sont ainsi placées hors du champ d'application de la taxe les opérations réalisées en vertu de missions de réglementation professionnelle (ordres professionnels par exemple).

**36.** De même, ne sont pas imposables à la TVA les prestations et les ventes réalisées par l'organisme au profit de ses membres lorsqu'il n'existe pas de lien direct entre ces opérations et une contrepartie financière (cotisation, rémunération spécifique...) versée par les membres bénéficiant de ces opérations (cf. BOI 3 CA-94 n° spécial du 8 septembre 1994, §3 et suivants). Tel est le cas, par exemple, des opérations réalisées à titre gratuit.

**37.** En revanche, les opérations collectives menées par un groupement, qui n'a pas pour but de faire prévaloir l'intérêt général à long terme d'une profession sur les intérêts particuliers immédiats de ses membres mais constitue, en réalité, le prolongement naturel et librement organisé de l'activité économique indépendante de ces derniers, sont placées dans le champ d'application de la TVA.

En effet, elles ont, dans ce cas, vocation à procurer aux membres un avantage individualisé qui ne s'efface pas devant l'intérêt général.



Sous-section 2 : Les opérations exonérées sur le fondement de l'article 261-4-9° du code général des impôts

**38.** Lorsque les opérations réalisées par un organisme syndical sont placées dans le champ d'application de la TVA, il convient alors d'examiner sa situation au regard du dispositif d'exonération prévu à l'article 261-4-9° du code général des impôts.

**39.** Cette disposition exonère de TVA les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées fournies à leurs membres, moyennant une cotisation fixée conformément aux statuts, par les organismes dont la gestion est désintéressée et qui poursuivent, notamment, des objectifs de nature syndicale dans la mesure où ces opérations se rapportent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres.

**40.** S'agissant du caractère désintéressé de la gestion, la mesure d'assouplissement visée au paragraphe n°5 supra s'applique dans les mêmes conditions aux organismes syndicaux qui, ne satisfaisant pas aux critères de non-lucrativité exposés dans la présente instruction, réalisent toutefois des opérations susceptibles d'être exonérées de TVA en application du 9° de l'article 261-4 du code général des impôts.

**41.** Les conditions d'application de cette disposition sont développées dans la documentation de base 3 A 3144 (n°7 et suivants) à laquelle il convient de se reporter.

**42.** Il est toutefois rappelé que les opérations réalisées par les organisations syndicales doivent, pour bénéficier de cette mesure d'exonération, notamment satisfaire cumulativement aux conditions suivantes :

- il doit s'agir de prestations de services ou de livraisons de biens étroitement liées à ces prestations qui sont fournies aux adhérents de l'organisme ;
- ces opérations doivent, en principe, être exclusivement rémunérées par la perception d'une cotisation statutaire ;
- ces opérations doivent se rattacher directement à la défense des intérêts moraux et matériels des membres de l'organisme.

**43.** A cet égard, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE, arrêt du 12/11/1998, C-149/97 Institute of motors industry) a précisé qu'un organisme qui se borne à promouvoir les intérêts de ses membres (en l'espèce assurer le perfectionnement des personnes travaillant dans la vente au détail d'automobiles) sans que cet objectif se réalise par la défense et la représentation d'intérêts collectifs vis-à-vis des centres de décision qui les concernent ne peut être regardé comme poursuivant des objectifs de nature syndicale au sens de l'article 13 A §1, I de la sixième directive TVA.

De même, il résulte de la jurisprudence administrative que l'exonération de l'article 261-4-9° du code général des impôts est applicable lorsque les interventions de l'organisme sont liées à la reconnaissance d'une profession ou à sa réglementation mais pas lorsque le groupement intervient dans l'organisation économique de cette profession (publicité collective, négociation de tarifs, fourniture d'éléments de nature à améliorer les performances...).

**44.** Cela étant, les syndicats peuvent également bénéficier de mesures spécifiques à certaines des activités qu'ils développent.

Tel est, par exemple, le cas des prestations de formation professionnelle continue exonérées en application de l'article 261-4-4° a du code général des impôts ou des services rendus par les groupements à leurs membres non assujettis ou non soumis à la TVA dans les conditions prévues par l'article 261 B du même code (cf. supra, paragraphe n°52).

De même, les organismes visés à l'article 261-4-9° du code général des impôts bénéficient également, en application de l'article 261-7-1° c du même code, de l'exonération applicable aux recettes tirées de six manifestations de bienfaisance organisées dans l'année à leur profit exclusif.

Enfin, ces organismes bénéficient d'un régime spécifique pour leurs activités de presse.

### **Section 3 : Taxe sur les salaires**

**45.** Les modifications apportées au régime fiscal des syndicats professionnels au regard des impôts commerciaux par l'article 6 de la loi de finances rectificative pour 2001 ne modifient pas les conditions et les modalités de leur assujettissement à la taxe sur les salaires, qui dépendent de leur situation au regard de la TVA, conformément aux dispositions du 1 de l'article 231 du code général des impôts (cf. documentation de base 5 L, notamment 5 L 121 et 5 L 1421 ; BOI 5 L-4-01).

**46.** Ainsi, en particulier, seuls les syndicats professionnels et leurs unions visés au chapitre 1<sup>er</sup> du titre 1<sup>er</sup> du livre IV du code du travail ou qui sont constitués sous la forme d'une association régie par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 bénéficient de l'abattement sur le montant annuel de la taxe sur les salaires dont ils sont redevables prévu à l'article 1679 A du code général des impôts (cf. documentation de base 5 L -1524 n° 6 et 7). Tel n'est pas le cas, par exemple, des ordres professionnels.

**47.** Le montant de cet abattement s'établit à 5 362 € pour la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées en 2004 (5 273 € pour 2003).

### **Section 4 : Cas particulier de certains groupements de moyens**

**48.** Au regard de l'impôt sur les sociétés et de la taxe professionnelle, il est considéré que les groupements de moyens formés pour des nécessités de gestion entre des organismes syndicaux dont le caractère non lucratif d'ensemble (c'est à dire que les activités de ces groupements sont non lucratives ou sont exonérées en application des articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts) n'est pas contesté exercent une activité non lucrative.

Sont également visés les organismes qui réalisent des opérations imposées lorsque celles-ci sont dissociables des activités non imposées (c'est à dire lorsqu'elles sont hors du champ d'application de l'impôt sur les sociétés ou sont exonérées au titre de la section 1) significativement prépondérantes.

**49.** Sont concernés, à condition qu'aucune structure lucrative non exonérée n'en soit membre, tous les groupements de moyens quelle que soit leur forme juridique (société civile, groupement d'intérêt économique, association...), à l'exception de celle de société commerciale (SA, SARL, SAS, SNC).

**50.** Les activités concernées sont celles rendues nécessaires par la gestion commune des syndicats dans le souci de faciliter les activités syndicales non lucratives ou exonérées qu'ils exercent : gestion d'un immeuble, de personnel, d'une activité commune (presse syndicale), de matériels ou de services communs.

**51.** En outre, la réalisation de prestations par le groupement au profit de sociétés commerciales demeure une activité lucrative susceptible de rendre l'ensemble de l'organisme lucratif. Toutefois, si ces prestations lucratives ne représentent pas plus de 20 % des recettes annuelles totales de l'organisme et si la présence d'un partenaire commercial est justifiée par des raisons d'organisation de l'activité syndicale (exemple SARL d'édition), la non lucrativité globale ne sera pas remise en cause. Seule l'activité lucrative de ces groupements de moyens, qui ne peuvent bénéficier des exonérations prévues aux articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts, sera soumise à l'impôt sur les sociétés (si elle est sectorisée dans les conditions prévues aux paragraphes n°s 17 à 19 du BOI 4 H-1-99) et à la taxe professionnelle, sous réserve du bénéfice de la franchise des impôts commerciaux (cf. infra paragraphes n°s 22 à 26).

Lorsque le pourcentage excède 20 %, l'organisme étant alors considéré comme lucratif dans son ensemble, il ne peut bénéficier de la franchise des impôts commerciaux.

**52.** En matière de TVA, les services rendus par ces groupements de moyens à leurs membres peuvent bénéficier de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI dans les conditions exposées par la documentation administrative 3 A-315.

### **Section 5 : Entrée en vigueur**

#### **A. EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES**

**53.** L'exonération prévue à l'article 207-1-1° bis du code général des impôts s'applique aux exercices clos à compter du 1er janvier 2001.

**B. EN MATIERE DE TAXE PROFESSIONNELLE**

**55.** L'exonération prévue à l'article 1461-7° du code général des impôts s'applique à compter des impositions établies au titre de 2002.

**56.** Toutefois, les impositions établies au titre des années antérieures à 2005 qui ne seraient pas conformes aux dispositions de la présente instruction ne seront pas remises en cause.

**57.** Les organismes dont les bases de taxe professionnelle déclarées au titre de 2005 ne tiennent pas compte de ces dispositions sont invités à déposer avant le 31 décembre 2004 une déclaration de taxe professionnelle rectificative. Ceux de ces redevables qui ne sont pas tenus au dépôt d'une déclaration doivent, dans le même délai, informer le centre des impôts dont dépendent leurs établissements de la proportion des locaux affectée à des activités imposables et calculée au prorata du temps d'utilisation.

**58.** Il est rappelé que l'imposition des activités auparavant déjà exercées mais non imposées n'étant pas constitutive d'une création d'établissement, la réduction des bases de 50 % prévue à l'article 1478 II du code général des impôts n'est pas applicable.

**59.** Les redevables dont les bases d'imposition diminueraient du seul fait des dispositions commentées dans la présente instruction ne peuvent pas non plus bénéficier du dégrèvement pour réduction d'activité prévu à l'article 1647 bis du CGI (DB 6 E 433, n° 5).

Annoter : documentation de base 3 A 3144, 4 H 1311.

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

## ANNEXE

### PRECISIONS RELATIVES AUX CRITERES D'APPRECIATION DU CARACTERE LUCRATIF DES ACTIVITES EXERCEES 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 de l'article 261-7-1° d du code général des impôts, 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 aux articles 207-1-1° bis et 1461-7° du code général des impôts 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...).

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. Il conviendra donc de se référer à l'instruction 4 H-5-98 du 15 septembre 1998.

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.