



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de l'Université Toulouse 1 Capitole.

*Associations syndicales de propriétaires et impôts commerciaux : un traitement fiscal variable et potentiellement complexe*

RAIMBAULT DE FONTAINE SOPHIE

Référence de publication : RAIMBAULT DE FONTAINE (S.), « Associations syndicales de propriétaires et impôts commerciaux : un traitement fiscal variable et potentiellement complexe », *Droit et ville*, vol.2 (n°90), 2020, p. 121-139.

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications, contacter [portail-publi@ut-capitole.fr](mailto:portail-publi@ut-capitole.fr)

# Associations syndicales de propriétaires et impôts commerciaux : un traitement fiscal variable et potentiellement complexe

La catégorie des associations syndicales de propriétaires n'est pas homogène, toutes les associations n'ayant pas le même statut juridique même si elles relèvent toutes de l'ordonnance n° 2004-632 du 1er juillet 2004(2).

Les associations syndicales libres (ASL) sont des groupements de propriétaires fonciers qui œuvrent dans l'intérêt des fonds groupés. Ces personnes morales de droit privé, créées à l'initiative de propriétaires, peuvent se voir confier la réalisation de travaux ou l'entretien et la gestion d'ouvrages dans l'intérêt collectif de leurs membres. Il peut s'agir en particulier de la construction, la gestion, l'entretien et le remplacement d'infrastructures telles que des routes, des éclairages publics, des espaces verts. Le financement de ces organismes est assuré par les cotisations de leurs membres. Les associations syndicales autorisées (ASA) sont des établissements publics administratifs créés et contrôlés par l'État. Leurs membres peuvent être des personnes privées, des personnes morales et des personnes de droit public. Leurs prérogatives définies par leurs statuts s'exercent, en principe, dans le périmètre défini lors de leur création. Les associations syndicales constituées d'office (ASCO) sont également des établissements publics à caractère administratif, dont la création peut être imposée, pour la réalisation de travaux d'intérêt public qui constituent des obligations légales à la charge des propriétaires concernés. Elles peuvent par exemple être chargées d'exploiter, de restaurer ou préserver des ressources naturelles, de prévenir des risques sanitaires ou naturels ainsi que des pollutions, d'aménager ou d'entretenir des lacs, cours d'eau, plans d'eau, voies et réseaux.

Cette distinction n'est pas significative en droit fiscal : il n'existe aucun régime fiscal spécifique qui serait réservé aux associations syndicales dans leur ensemble, ni même aux ASL, aux ASA ou aux ASCO en particulier.

En réalité le code général des impôts ne vise les associations syndicales que de manière très ponctuelle. Il réserve ainsi parfois un traitement particulier à certaines opérations menées de manière groupée par des propriétaires dans le cadre de certaines associations syndicales 3.

Ainsi l'article 200 decies A du CGI ouvre droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 50% de la cotisation versée à une associations syndicale, à condition qu'elle soit autorisée, ayant pour objet la réalisation de travaux de prévention en vue de la défense des forêts contre l'incendie sur des terrains inclus dans des bois classés en application de l'article L. 132-1 du code forestier ou dans des massifs visés aux articles L. 133-1 et L. 133-2 du même code. Les cotisations versées sont prises en compte dans la limite de 1000 € par foyer. Lorsque les parcelles incluses dans le périmètre de l'association syndicale sont détenues par une société dont les bénéfices sont soumis à l'impôt sur le revenu (SCI, société immobilière transparente), la réduction est imputée sur l'impôt sur le revenu dû par chaque associé personne physique, à hauteur de 50% de la part de la cotisation versée par la société et retenue à proportion de leurs droits dans le bénéfice comptable de la société. Cette réduction d'impôt est en outre exclue du champ d'application du plafonnement global de l'article 200-0 A du CGI<sup>4</sup>. Par ailleurs, l'article 1055 du CGI prévoit l'exonération des droits de mutation relatifs aux actes, pièces et écrits ayant pour objet la réalisation d'opérations de remembrement urbain par des associations foncières urbaines de l'article L. 322-2-1° du code d'urbanisme. Ce traitement de faveur s'accompagne, selon l'article 150 U, 5° du CGI, d'une exonération des plus-values des particuliers réalisées à l'occasion de ces opérations de remembrement. Elle concerne les plus-values réalisées lors de l'apport des terrains à l'association foncière urbaine chargée du remembrement ainsi qu'aux plus-values dégagées par l'association lors de l'attribution des parcelles remembrées aux nouveaux propriétaires 5. Ces actes étant considérés comme intercalaires, en cas de revente du bien remembré ou

échangé, la plus-value devra être calculée à partir de la date et du prix d'acquisition du bien originel.

Au-delà de ces dispositifs particuliers, le code général des impôts semble ne pas connaître les associations syndicales de propriétaires. La doctrine administrative, quant à elle, ne comporte aucun document d'ensemble présentant de manière un tant soit peu synthétique les règles fiscales qui régissent leurs activités<sup>6</sup>. Or, ni le silence relatif de la documentation officielle, ni la dénomination de ces groupements de propriétaires, que l'on pourrait être tenté d'assimiler à des associations de la loi 1901 ou des syndicats, ne doivent, par une analyse par trop hâtive, conduire à conclure que ces associations syndicales échappent à toutes formes d'imposition.

Bien au contraire, les missions dont elles sont chargées étant de celles qui pourraient être confiées par les propriétaires concernés à des entreprises du secteur concurrentiel, se pose inévitablement la question de leur potentielle sou- mission aux impôts commerciaux à savoir l'impôt sur les sociétés, la contribution économique territoriale et la TVA. Dans la mesure où d'une part, les critères et règles d'assujettissement à ces divers impôts sont différents, les premiers étant définis par le droit interne alors que la TVA relève des règles prévues par la directive 2006-112/CE du 28 novembre 2006 et où d'autre part, leur mise en œuvre peut conduire à des solutions divergentes, cette contribution examinera dans un premier temps la situation des associations syndicales de propriétaires au regard de l'impôt sur les sociétés, puis, dans un second temps, les conditions de leur assujettissement à la TVA. Alors que leur potentielle imposition à l'impôt sur les sociétés pose nombre de problèmes non résolus à ce jour (I), les principes de l'assujettissement de leur activité à la TVA sont mieux précisés même si, en pratique, leur mise en œuvre n'est pas exempte de difficultés (II).

## I. ASSOCIATIONS SYNDICALES ET IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS, DE NOMBREUSES INCERTITUDES

Les associations syndicales de propriétaires, quel que soit leur statut juridique, ne relèvent pas d'office du régime fiscal dérogatoire prévu, en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution économique territoriale en faveur des organismes à but non lucratif<sup>7</sup>. Le traitement fiscal qu'il convient d'appliquer à leur activité doit en réalité être déterminé à l'aune du 1 de l'article 206 du code général des impôts qui prévoit que les établissements publics et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont passibles de l'IS. Les associations syndicales échappent donc à l'IS, et aux obligations déclaratives qui en résultent, non pas en raison de leur statut juridique, mais sous la stricte condition de ne pas exercer une activité lucrative. Si le principe semble simple, il s'avère particulièrement complexe à mettre en œuvre en pratique : d'une part, les critères traditionnellement utilisés pour caractériser la non lucrativité des associations de la loi 1901, dont l'Administration recommande la mise en œuvre<sup>8</sup> pour les associations foncières urbaine libres (AFUL), paraissent particulièrement inadaptés (A). D'autre part, ni les textes, ni les commentaires administratifs, ni même la jurisprudence ne déterminent avec précision les conséquences de l'exercice d'une activité lucrative par de tels groupements (B).

### A. *DES CRITÈRES DE LUCRATIVITÉ PARTIELLEMENT INADAPTÉS*

Bien que cela ne résulte pas directement de la rédaction de l'article 206 du CGI, la jurisprudence, qui ne concerne pas des associations syndicales mais d'autres formes de groupement, retient deux conditions pour qu'une personne morale n'entre pas dans le champ d'application de l'IS : d'une part, elle doit être gérée de manière désintéressée, d'autre part, elle doit exercer une activité qui ne pourrait pas être menée dans les mêmes conditions par des entreprises du secteur commercial. Identiques, ces deux conditions ne s'apprécient néanmoins pas de la même manière selon que la personne concernée est une personne morale de droit privé<sup>9</sup> ou de droit public<sup>10</sup>.

La situation des associations syndicales autorisées ou constituées d'office, qui sont des établissements publics administratifs ne semble pas poser de réelles difficultés. Les concernant, la condition tenant au caractère désintéressé de leur gestion est présumée remplie 11, de sorte que le versement d'une indemnité au profit du président d'une ASA et d'une ASCO, sur décision de l'assemblée des propriétaires, n'est pas de nature à faire obstacle à leur non assujettissement à l'IS 12, pas plus d'ailleurs que l'attribution de la propriété d'un des ouvrages réalisés par une ASA à l'un de ses membres<sup>13</sup>. Par ailleurs, si les missions légalement conduites par les ASA ou les ASCO sont, du point de vue de leur nature, de celles que peuvent mener des entreprises du secteur commercial, il semble incontestable que les conditions de leur réalisation diffèrent fondamentalement, compte tenu, comme le prescrit la doctrine administrative, de « l'étendue du contrôle ou de la tutelle exercée par les pouvoirs publics ainsi que la part des subventions par rapport au total des recettes » 14. En ce sens, l'Administration fiscale semble, sans toutefois le préciser expressément, considérer que les prérogatives de puissance publique des ASA et des ASCO excluent que leurs activités puissent être considérées comme lucratives. Ces prérogatives se justifient d'ailleurs par les missions qui peuvent leur être confiées et qui doivent avoir, par-delà l'intérêt collectif des propriétaires, une utilité publique 15.

Ainsi à propos des AFUL, les commentaires au BOFIP prennent le soin de préciser que c'est en raison du fait que, contrairement aux ASA et ASCO, les AFUL ne font « l'objet d'aucun encadrement administratif et ne bénéficient d'aucune prérogative exorbitante de droit commun leur permettant de mener les travaux pour lesquels elles sont constituées sans l'accord de tous leurs membres » qu'il est nécessaire d'examiner leur activité au regard des critères de lucrativité applicables aux organismes à but non lucratif 16. En ce sens encore, l'Administration avait reconnu, dans une réponse ministérielle malheureusement non reprise au BOFIP, que « les associations syndicales autorisées qui se limitent exclusivement à l'exécution de travaux de drainage ou d'irrigation prévus par leur objet et effectués au profit de leurs membres ne sont pas imposables dans les conditions de droit commun » 17. Cette position semble d'ailleurs conforme à la jurisprudence du Conseil d'État qui sans s'être expressément prononcé sur le cas d'une ASA ou d'une ASCO, a en revanche admis que les activités de l'ONF, y compris les ventes de bois, qui sont comparables à celles que peuvent réaliser des opérateurs privés, ne relèvent pas du champ d'application de l'impôt sur les sociétés, l'ONF se trouvant dans une situation particulière par rapport aux autres exploitants en raison des contraintes légales et réglementaires qui encadrent sa mission 18.

La situation des associations syndicales libres de propriétaires au regard de l'impôt sur les sociétés est plus délicate à apprécier. Pour les associations foncières urbaines libres, et cette analyse semble pouvoir être étendue à l'ensemble des associations syndicales libres de propriétaires, l'Administration fiscale précise que la méthode développée par la jurisprudence à propos des organismes à but non lucratif doit être utilisée. Pour échapper à l'impôt sur les sociétés, l'association doit, en premier lieu, faire l'objet d'une gestion désintéressée ce qui implique que les dirigeants de l'association ne soient pas rémunérés de quelque manière que ce soit et l'administrent de manière bénévole. Si les dirigeants des associations loi 1901 peuvent, sous condition, être rémunérés sans que cela n'affecte le caractère désintéressé de leur gestion 19, il semble que cet assouplissement ne concerne pas les associations syndicales. Tout en étendant la mesure aux syndicats professionnels qui fonctionnent conformément aux dispositions qui les régissent, l'Administration précise en effet que ne sont concernés ni les associations syndicales visées à l'article L. 131 du Code rural et de la pêche maritime, ni les syndicats de propriétaires 20.

Le critère de gestion désintéressée étant acquis, l'association doit, en second lieu, rendre à ses membres des services qui n'entrent pas en concurrence avec ceux qui pourraient leur être proposés par des entreprises commerciales exerçant une activité identique dans la même zone géographique d'attraction 21. Or, ces associations assurent en réalité, conformément aux dispositions de l'ordonnance de 2004, la maîtrise d'ouvrage et même parfois la maîtrise d'œuvre pour la construction, la gestion ou la mise en valeur d'immeubles : autant d'activités qui pourraient être confiées à des professionnels, tels que des gestionnaires de biens, des architectes, des bureaux d'études, des artisans, opérant sur le secteur concerné 22. Ainsi par

exemple, il sera difficile de prétendre que l'activité d'une association libre de propriétaires de parcelles boisées constituée pour la mise en place d'un plan collectif de gestion de ces dernières et pour leur mise en valeur, ne concurrence pas celle des gestionnaires d'actifs forestiers privés qui auraient été susceptibles de proposer leurs services 23. Le seul constat de l'intervention d'une association syndicale dans un domaine d'activité où coexistent des entreprises du secteur commercial ne devrait pourtant pas suffire à placer son activité dans le champ de l'impôt sur les sociétés. La jurisprudence rendue à propos des associations loi 1901 précise en effet que le but non lucratif pourra être reconnu si l'activité est exercée « dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre » 24.

En pratique cette méthode dite des 4 P (pour produit, public, prix et publicité), développée à propos d'organismes œuvrant dans les secteurs social, sportif ou culturel, est particulièrement délicate à mettre en œuvre s'agissant des associations syndicales libres de propriétaires. Les deux premiers critères, que l'Administration considère comme les plus significatifs et rattache à l'utilité sociale de l'activité ne semblent pas pouvoir concerner celle des associations libres<sup>25</sup>. Leurs missions ne sont pas d'utilité sociale mais visent l'intérêt collectif des propriétaires qui en sont membres. Le critère prix est également difficilement transposable dans la mesure où, si les associations syndicales libres n'ont aucun intérêt à rechercher des bénéficiaires, ce n'est évidemment pas pour faciliter l'accès à un public particulier, comme le requiert la doctrine administrative actuelle, mais dans l'intérêt bien compris de leurs membres. Il est donc loin d'être certain qu'elles puissent, bien que n'étant pas tournées en tant que telles vers la recherche de profit, être considérées comme exerçant une activité non lucrative.

Cette hypothèse est d'ailleurs d'autant plus probable que la jurisprudence précise, qu'alors même que des organismes remplissent en tous points les critères précédents, leur gestion ne peut être tenue pour désintéressée lorsqu'ils entretiennent des relations privilégiées avec des entreprises du secteur lucratif. Si ces relations privilégiées procurent un avantage concurrentiel aux entreprises concernées, l'activité d'une association syndicale libre de propriétaires devrait donc être considérée comme lucrative dans la mesure où son intervention perturbe indirectement la concurrence sur le marché sur lequel interviennent ses membres 26. Il devrait en être ainsi lorsque l'intervention de l'association libre « permet de manière directe aux professionnels de réaliser une économie de dépenses, un surcroît de recettes ou de meilleures conditions de fonctionnement » 27. Or, l'objet de ces associations étant précisément la mutualisation de moyens pour la réalisation de certaines opérations, les économies susceptibles d'en découler devraient conférer un caractère lucratif à leurs activités lorsque des entreprises en sont membres. C'est en tous cas la position de l'Administration pour les AFUL 28. Cette affirmation, qui n'est malheureusement étayée par aucun exemple concret, se heurte néanmoins à la nature spécifique de ces associations qui ne sont pas des groupements de personnes mais de biens, la qualité de membre étant attachée à la seule qualité de propriétaire des immeubles. A tout le moins, des précisions semblent s'imposer.

Les difficultés liées à la transposition des critères de lucrativité propres aux organismes dit à but non lucratif aux associations syndicales de propriétaires ne s'arrêtent pas à la qualification de leurs activités, mais concernent également, dans le silence du CGI et de la doctrine administrative, les conséquences qui doivent potentiellement être tirées du fait qu'elles exerceraient une activité lucrative.

## *B. DES MODALITÉS D'IMPOSITION NON PRÉCISÉES*

Qu'il s'agisse d'associations libres ou d'associations autorisées ou constituées d'office de propriétaires, la question des conséquences de l'exercice d'une activité lucrative se pose. Deux situations doivent être

distinguées, celle où l'association n'exerce que des activités lucratives et celles où au contraire seules certaines de ses activités présentent ce caractère.

Dans la première hypothèse, qui ne concerne par hypothèse que les associations libres, l'association relèvera de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de ses activités et sera à ce titre soumise aux obligations déclaratives correspondantes. Cela ne signifie évidemment pas qu'elle paiera de l'impôt sur les sociétés, en l'absence de recherche de profit, un résultat nul ou déficitaire pourra en effet être constaté.

En revanche, cette association pourra être soumise à la contribution foncière des entreprises de l'article 1447 du CGI, le cas échéant sur une base minimale, dès lors que la lucrativité de ses activités la fait entrer dans son champ d'application 29. Si son chiffre d'affaires total excède 152 500 €, elle relèvera également du champ d'application de la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises. Il est néanmoins prévu une exonération spécifique au profit des associations syndicales qui ont « un objet exclusivement agricole » 30. Dans la seconde hypothèse, celle où une association syndicale exercerait simultanément des activités non lucratives et lucratives, la question de l'étendue de ses obligations fiscales à l'impôt sur les sociétés n'est pas clairement réglée, ni par le Code général des impôts, ni par les instructions administratives. Pourtant, il n'est pas interdit aux associations syndicales autorisées de réaliser, contre rémunération, des travaux individualisés aux profits de tiers membres ou non membres. Leur activité étant limitée par le principe de spécialité, ces prestations doivent être le prolongement de l'activité de l'association, elles doivent rester d'une importance limitée et être autorisées par les statuts 31.

Ainsi une association syndicale autorisée de travaux de défense contre la mer et de lutte contre les inondations fluviales pourra parfaitement être autorisée à réaliser, à partir des moyens humains et matériels qui sont les siens, des travaux d'entretien d'écluses, de curage ou de terrassement pour des tiers. Ces travaux, qui ne relèvent pas de sa mission d'intérêt public, pourraient, au terme de l'analyse ci avant présentée, être considérés comme relevant d'une activité lucrative. Dans ce cas, l'association devrait-elle être taxée sur la totalité de son résultat ou uniquement sur celui de ses opérations lucratives ? L'exercice d'activités lucratives par des organismes à but non lucratif bénéficie, en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution économique territoriale 32, d'un mécanisme de franchise, prévu au 1 bis de l'article 206 du CGI, lorsque les activités non lucratives sont significativement prépondérantes et le montant des recettes afférentes aux activités lucratives inférieur à 72 000 €.

L'Administration a ponctuellement, et pour les seules associations autorisées, admis que cette franchise puisse s'appliquer<sup>33</sup> mais cette solution n'a, sauf erreur, pas été pérennisée au BOFIP<sup>34</sup>. Or, l'article 206, 1 bis du CGI ne vise que « les associations régies par la loi du 1er juillet, les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin, les syndicats régis par les articles L. 2131-1 à L. 2136-2 du code du travail, les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise, les fonds de dotation et les congrégations, dont la gestion est désintéressée », de sorte qu'il est parfaitement légitime de douter de sa possible application à des activités lucratives accessoires réalisées par une association syndicale dont l'activité principale revêt un caractère non lucratif.

Par ailleurs, pour les organismes privés à but non lucratif qui réalisent des activités lucratives à titre accessoire mais qui ne peuvent bénéficier de la franchise en raison du montant du chiffre d'affaires tiré de leur activité lucrative, la doctrine administrative prévoit un dispositif optionnel de sectorisation qui leur permet d'isoler les résultats des activités lucratives pour l'impôt sur les sociétés, tout en maintenant le régime de non assujettissement pour le secteur non lucratif 35. Cette possibilité ne résulte d'aucune disposition légale mais constitue une simple tolérance administrative. En effet, le juge de l'impôt considère, sur le fondement de l'article 38 du CGI selon lequel « le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises », que la réalisation d'opérations lucratives par un organisme à but non lucratif entraîne son assujettissement à

l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble de ses opérations, y compris celles qui n'ont pas un caractère lucratif. Cette solution s'impose pour les personnes privées comme pour les établissements publics<sup>36</sup>. Ce n'est donc que sur le fondement d'une mention expresse des instructions administratives que les associations syndicales de copropriétaires pourraient éventuellement se prévaloir de la possibilité de sectoriser leurs activités. Or, non seulement aucun commentaire au BOFIP ne mentionne expressément que les associations syndicales puissent bénéficier des possibilités de sectorisation ouvertes aux organismes à but non lucratif, mais en outre, l'Administration précise que, qu'il s'agisse d'associations syndicales libres ou autorisées, elles ne peuvent, « compte tenu de leur nature juridique, de leur objet strictement défini par l'ordonnance de 2004 et de leur réglementation propre », être assimilées aux organismes sans but lucratif<sup>37</sup>.

Enfin, si les articles 207 et 208 du CGI proposent un inventaire à la Prévert d'exonérations<sup>38</sup> d'impôt sur les sociétés dont peuvent bénéficier certaines activités lucratives de certains organismes non lucratifs, aucune d'entre-elles ne semble pouvoir concerner les activités spécifiques des associations syndicales. Et en l'absence de confusion sémantique possible, l'Administration précise même que l'exonération prévue au 1 bis de l'article 207 du CGI en faveur des activités des syndicats professionnels « portant sur l'étude et la défense des droits et des intérêts collectifs matériels et moraux de leurs membres » ne concerne pas les associations syndicales visées l'article L. 131-1 du code rural et de la pêche maritime<sup>39</sup>.

Pour conclure, il convient de rappeler que quand bien même une association syndicale n'exercerait aucune activité lucrative, elle pourrait être imposée sur de potentiels revenus patrimoniaux. En effet, l'article 219 bis du CGI impose aux personnes privées<sup>40</sup> et aux établissements publics<sup>41</sup> qui perçoivent ce type de revenus de constituer un secteur distinct d'activité afin de les soumettre à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 24% prévu à l'article 219 bis du CGI.

Sont ici concernés, sauf exonération spécifique, les revenus fonciers, agricoles et mobiliers.

## II. ASSOCIATIONS SYNDICALES ET TVA, UNE QUESTION MIEUX BALISÉE

Loin des incertitudes qui prévalent en matière d'impôt sur les sociétés, en TVA, les règles applicables aux associations syndicales sont, malgré les spécificités de ce type de groupements, les mêmes que celles qui s'appliquent à tous les opérateurs économiques (A). L'Administration a cependant précisé au BOFIP les modalités de leur assujettissement et de celles de leurs membres en fonction de l'étendue des missions qui leur sont confiées (B).

### A. *L'APPLICATION DES PRINCIPES GÉNÉRAUX DE LA TVA*

Conformément aux dispositions de la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée et l'article 256 A du CGI qui en assure la transposition, pour qu'une vente ou une prestation de service soit soumise à la TVA, elle doit être réalisée par un assujetti, c'est-à-dire par une personne qui effectue des activités économiques de manière indépendante quel que soit son statut juridique, sa situation au regard des autres impôts, notamment de l'impôt sur les sociétés, et la forme ou la nature de son intervention<sup>42</sup>. La jurisprudence *Apple and Pear* de la Cour de justice de l'Union européenne exige par ailleurs que l'opération concernée procure un avantage au client, c'est-à-dire d'une part, qu'elle lui confère un service direct ou individualisé et, d'autre part, que le prix soit en relation avec l'avantage reçu<sup>43</sup>. Si l'une de ces deux conditions n'est pas remplie, la vente ou la prestation de service n'est pas placée dans le champ d'application de la TVA.

En application de ces principes, le fait que les associations syndicales de propriétaires soient des personnes morales de droit privé ou des personnes morales de droit public n'a pas d'incidence sur la question de l'assujettissement de leur activité à la TVA. Il en est de même du caractère lucratif ou non de cette dernière

44, et comme cela va être vu, de la spécificité de leurs ressources constituées en principe par des versements réalisés par leurs membres<sup>45</sup>, parfois complétés par des subventions.

Les associations syndicales perçoivent auprès de leurs adhérents des sommes destinées à financer tout ou partie du coût des travaux et éventuellement à couvrir les frais de fonctionnement des équipements qu'elles sont chargées d'exploiter. Jusqu'à l'intervention de l'ordonnance de 2004, les versements opérés par les propriétaires en faveur d'une ASA ou d'une ASCO étaient qualifiés de taxe syndicale et leur recouvrement assuré comme en matière de contributions indirectes<sup>46</sup>, de sorte qu'ont pu naître des doutes sur le fait que les services rendus à leurs membres relevaient du champ d'application de TVA au regard de la décision *Apple and Pear*. Les incertitudes ont été levées par l'arrêt de principe du Conseil d'État du 28 juillet 2016, *Bernadet*<sup>47</sup>. Le Conseil a en effet jugé que les sommes versées, par ses membres, à une association autorisée constituent en réalité des redevances pour services rendus. Cette qualification résulte d'un double constat : si les travaux de ces associations servent incidemment l'intérêt général, elles ont principalement pour objet d'œuvrer dans l'intérêt des propriétaires, par ailleurs, il existe un lien direct entre le service rendu par l'association syndicale à chacun de ses adhérents et le montant de la taxe syndicale, dès lors que la cotisation est établie « de telle sorte que chaque propriété soit imposée en raison de l'intérêt qu'elle a à l'exécution des travaux ». En conséquence, le Conseil d'État a précisé que ces sommes, toujours aujourd'hui recouvrées par voie de rôle par les comptables de la Direction générale des finances publiques, ne peuvent être des impôts puisqu'elles rémunèrent des prestations servies à des intérêts particuliers, ni même des taxes parafiscales puisque leur produit est affecté à un établissement public administratif. Il a donc confirmé implicitement d'abord, que les associations syndicales autorisées sont bien assujetties à la TVA, explicitement ensuite, que les prestations de services rendues à leurs adhérents sont passibles de la TVA, la redevance syndicale en constituant l'assiette.

Bien qu'aucune décision juridictionnelle publiée ne soit disponible sur ce point, la même solution doit s'appliquer aux cotisations perçues de leurs membres par les associations syndicales libres, à moins cependant que les statuts s'écartent, pour la fixation de leur montant, des prescriptions de l'article 31 de la loi de 2004<sup>48</sup>. S'il arrive parfois que la gestion des ouvrages dont est propriétaire une association syndicale autorisée soit confiée à une entreprise privée chargée par ailleurs de facturer et de recouvrer auprès des membres de l'association les redevances destinées à couvrir les frais de fonctionnement de l'installation, l'Administration considère que les sommes correspondantes constituent des recettes propres de l'association et qu'il lui appartient donc de déclarer la TVA correspondante<sup>49</sup>.

Le fait que les associations syndicales de propriétaires puissent, comme les associations loi 1901, bénéficier de subventions de fonctionnement ou d'équipement de l'État, des régions, départements ou autres organismes pour financer leurs missions ne modifie en rien le principe de leur assujettissement : elles continuent à exercer une activité économique indépendante au sens de l'article 256 A du CGI. La question se pose en revanche de savoir si ces sommes doivent ou non être soumises à la TVA.

Conformément aux principes généraux applicables en la matière, deux situations doivent ici être distinguées<sup>50</sup>. Si les subventions, qu'elles soient versées par des personnes publiques ou privées, sont la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante, il s'agit en réalité d'un prix payé pour un service rendu ou pour une vente. En application de la jurisprudence *Apple and Pear*, les sommes correspondantes sont alors taxables à moins que l'opération ne bénéficie d'une exonération expresse ou que l'association puisse se prévaloir de la franchise en base de l'article 293 B du CGI. Ainsi, une association syndicale qui percevrait d'une collectivité locale « une subvention » pour la réalisation de travaux de voirie à son profit devra soumettre ces sommes à la TVA<sup>51</sup>. La question est plus délicate lorsque la subvention n'emporte aucune contrepartie pour la personne qui la verse. Dans cette hypothèse, et conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les sommes doivent être soumises à la TVA si elles sont la contrepartie directe de prestations de services ou de livraisons de biens effectuées par l'association subventionnée au profit de ses membres. Il conviendra donc de vérifier pour chaque



subvention, et sur la base d'éléments de fait, si elle constitue une « subvention complément de prix » parce qu'elle a été spécifiquement versée à l'association pour la réalisation d'une opération déterminée au profit de ses membres<sup>52</sup> et lui a permis de réaliser ses missions au profit de ses adhérents pour un prix inférieur à leur coût de revient <sup>53</sup>. Dans ce cas, l'association devra prendre garde au fait que le montant de la TVA exigible viendra diminuer la part utile de la subvention dont elle aura bénéficié. Ainsi lorsqu'une association foncière d'aménagement foncier agricole et forestier réalise, en son nom et pour son compte, des travaux de drainage ou d'irrigation sur les terrains appartenant à ses membres, dont ils deviennent propriétaires par la voie de l'accession, et qu'elle perçoit pour ce faire une subvention, cette dernière doit être soumise à la TVA car elle constitue un complément de prix <sup>54</sup>. A l'inverse, lorsque les équipements construits sont des équipements collectifs dont la propriété lui revient, une station d'épuration par exemple, la subvention d'équipement versée pour financer les travaux, ou les remboursements de l'emprunt souscrit pour leur réalisation, ne devra être taxable que si elle a un lien avec une opération imposable de mise à disposition de l'équipement au profit de tiers <sup>55</sup>.

De ce qui précède on peut conclure que malgré les spécificités de leur action et de leur mode de fonctionnement, les associations syndicales de propriétaires doivent, au regard de la TVA, être traitées comme n'importe quelle autre entreprise du secteur concurrentiel<sup>56</sup>. Ce constat est d'ailleurs conforté par le fait que le législateur n'a pas cru bon de créer un régime d'exonération spécifique en faveur de leurs activités comme il y a pu le faire pour certaines de celles exercées par des organismes d'utilité générale <sup>57</sup>, par des établissements publics ou par des syndicats professionnels. En outre, ces exonérations ne peuvent, compte tenu des conditions qu'elles requièrent, être revendiquées par les associations syndicales de propriétaires<sup>58</sup> et l'Administration se garde bien de les étendre à leur profit. Ainsi l'article 261, 4, 9° du CGI 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 des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif dont la gestion est désintéressée et qui poursuivent des objectifs de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale, dans la mesure où ces opérations se rattachent directement à la défense collective des intérêts matériels ou moraux des membres ». Compte tenu de l'imprécision de ce texte, on pourrait être tenté de soutenir que les missions assurées par des associations syndicales, sous réserve qu'elles n'aient pas un but lucratif, se rattachent à la défense des intérêts matériels de leurs membres. Telle ne semble néanmoins pas être la position de l'Administration, qui dans ses commentaires, ne vise que les associations loi 1901 et les syndicats professionnels.

## *B. DES MODALITÉS D'IMPOSITION VARIABLES SELON LES MISSIONS DE L'ASSOCIATION*

En TVA, lorsque l'association est chargée d'une mission de maîtrise d'ouvrage, elle agit comme un intermédiaire dont le rôle consiste à s'entremettre entre les propriétaires des biens situés dans son périmètre et divers prestataires. Or, le V de l'article 165 du CGI précise que « l'assujetti, agissant en son propre nom mais pour le compte d'autrui, qui s'entremet dans une livraison de bien ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré le bien, ou reçu et fourni les services considérés » et le b du 1 de l'article 266 du même code, que la base d'imposition est constituée par le montant total de la transaction pour les opérations réalisées par les intermédiaires mentionnés au V de l'article 265 du CGI. Sur le fondement de ces dispositions, il convient de distinguer la situation des intermédiaires dits transparents de celle des intermédiaires opaques. Leurs obligations en matière de TVA diffèrent. L'intermédiaire transparent, quel que soit son statut juridique, est un mandataire qui agit au nom et pour le compte d'autrui. À aucun moment, il n'acquiert la propriété des biens destinés au client final ou ne bénéficie des prestations qui lui sont destinées. Il réalise de simples prestations de service d'entremise et sa base d'imposition en TVA est constituée de toutes les sommes perçues en contrepartie de celles-ci. L'intermédiaire opaque, au contraire, est réputé être personnellement partie aux opérations de vente ou d'achat ou aux prestations de service pour lesquelles il s'entremet. Dans ce cas, conformément au V de l'article 265 du CGI, la base d'imposition à la TVA de l'intermédiaire correspond au montant total de l'opération y compris sa

commission 59. Le positionnement d'un intermédiaire dans l'une ou l'autre de ces catégories dépend, selon l'Administration, du point de savoir si dans ses relations avec les tiers, l'intermédiaire apparaît clairement comme agissant au nom de son commettant<sup>60</sup>.

Sur la base de cette distinction l'Administration fiscale précise donc les modalités d'imposition d'une association syndicale de propriétaires et de ses adhérents, selon que, pour l'exercice de sa mission, elle se présente comme ayant reçu mandat des propriétaires pour assurer de manière groupée la gestion des biens ou la réalisation des travaux ou si, au contraire, elle agit en son nom propre <sup>61</sup>.

S'il apparaît que l'association agit dans ses rapports avec ses prestataires au nom et pour le compte de ses adhérents, que ce soit pour la gestion des immeubles relevant de son périmètre ou dans le cadre d'une maîtrise d'ouvrage déléguée, toutes les sommes potentiellement perçues de ses membres, remboursements de frais de fonctionnement (personnels, courrier, etc...) et redevances ou cotisations, devront être soumises à la TVA en application de la jurisprudence Bernadet.

La TVA ne sera néanmoins pas due si l'association peut bénéficier de la franchise en base de TVA. En revanche, les sommes qui lui sont remboursées par les propriétaires au titre des dépenses engagées pour leur compte et en leur nom auprès de tiers n'ont, en application du 2° du II de l'article 267 du CGI, pas à être soumises à la TVA <sup>62</sup>, l'entremise de l'association étant ici neutre. En conséquence bien évidemment, cette dernière n'est pas habilitée à déduire la TVA facturée par les tiers, prestataires ou entrepreneurs de travaux, auxquels elle a fait appel. Elle doit en revanche établir, à l'intention de ses adhérents, un compte rendu exact de ces dépenses justifiant de leur engagement et de leur montant exact. La TVA facturée par l'association au titre de sa prestation d'entremise et celle mentionnée sur le compte rendu des dépenses engagées au nom des propriétaires membres de l'association peut être déduite dans les conditions de droit commun par ces derniers s'ils sont eux-mêmes redevables de la TVA <sup>63</sup>. Par tolérance administrative, il est admis qu'alors même que l'association a souscrit en son nom propre un emprunt en vue de financer les travaux réalisés au profit de ses membres, elle peut continuer à être considérée comme un intermédiaire transparent du point de vue de la TVA lorsque les conditions de la négociation de ce prêt et de son remboursement attestent d'une gestion collective du financement des travaux<sup>64</sup>.

S'il apparaît, à l'inverse, que l'association assure en son nom propre une mission de gestionnaire de biens ou de maîtrise d'ouvrage au profit de ses membres, la TVA devra être appliquée sur l'ensemble des sommes perçues de ses membres.

Ainsi par exemple si une association syndicale de propriétaires est chargée de la gestion d'espaces communs d'un ensemble immobilier, elle devra en principe soumettre à la TVA l'ensemble des remboursements de charges opérés à son profit par les propriétaires ou syndicats de copropriété concernés (entretien des espaces verts, piscine, frais de gardiennage, etc.)<sup>65</sup>. Elle sera alors en toute logique habilitée à déduire la TVA qui a grevé ces charges. Si l'association est chargée de réaliser des aménagements s'incorporant aux immeubles compris dans son périmètre (par exemple des travaux d'irrigation), et dont la propriété revient donc à ses membres, son activité est, de leur point de vue, celle d'un entrepreneur de travaux. Comme tout entrepreneur de travaux, elle devra alors soumettre à la TVA l'ensemble des sommes reçues à raison des travaux réalisés, qu'il s'agisse des redevances versées par ses membres ou des subventions complément de prix reçues d'un tiers pour la réalisation de ces travaux. L'Administration admet néanmoins que, dans cette hypothèse, l'association soit considérée comme un simple intermédiaire pour la distribution des subventions publiques destinées en fait à ses membres et qu'en conséquence ces subventions ne soient pas soumises à la TVA. Dans cette hypothèse, l'association devra en revanche facturer toute taxe comprise la part des travaux financés par les subventions même si celles-ci lui ont été directement versées. Dans les deux cas, la taxe correspondant au montant des travaux qui ont été financés par les subventions sera déductible par l'adhérent bénéficiaire des travaux<sup>66</sup>. Lorsque la mission de l'association la conduit à réaliser des équipements collectifs dont elle devient propriétaire (par exemple, une station de pompage, une station d'épuration pour

rester dans le domaine de l'aménagement rural) et qu'elle met ensuite à disposition de ses membres, cette dernière ne peut être considérée comme agissant au nom et pour le compte de ses membres. Sa situation est, selon l'Administration, alors comparable à celle d'un propriétaire qui met à disposition de tiers des installations lui appartenant à titre onéreux. Les sommes correspondant à l'entretien et à la mise à disposition de l'équipement doivent donc être soumises à la TVA. Dans toutes ces hypothèses, les documents transmis aux adhérents doivent comporter mention de la TVA facturée par l'association et potentiellement déductible par ceux qui sont redevables de la TVA.

En pratique il est courant qu'une association effectue certaines opérations en qualité d'intermédiaire transparent pour le compte des propriétaires des immeubles relevant de son périmètre et d'autres en son nom propre. Elle doit, pour en assurer un traitement correct en TVA, disposer d'une comptabilité lui permettant de suivre chacune de ces opérations de manière distincte.

\*\*\*

Si la situation fiscale des associations syndicales de propriétaires apparaît nettement plus claire en matière de TVA qu'en matière d'impôt sur les sociétés, il n'en reste pas moins qu'en toute matière elle dépend non pas de la forme juridique de ces groupements mais d'une appréciation réelle et minutieuse des missions de chacune. Pour ne pas ajouter de l'insécurité juridique à une démarche qui en comporte déjà beaucoup, l'Administration fiscale serait, nous semble-il, bien inspirée de produire une instruction posant de manière exhaustive et systématique les règles fiscales qu'il convient de leur appliquer.

### *Notes de bas de page*

1. L'auteure remercie chaleureusement Roseline Brieu, enseignante de droit fiscal à l'Université Toulouse-Capitole, pour son attentive relecture.
2. Il en est de même des associations régies par des textes particuliers : en ce sens pour les associations foncières voir l'article L. 133-1 du Code rural et de la pêche maritime et pour les associations foncières urbaines, l'article L. 322-1 du Code de l'urbanisme.
3. Le régime dit « Malraux », avant de prendre la forme d'une réduction d'impôt, permettait aux propriétaires qui s'engageaient dans des opérations de restauration immobilière dans certains quartiers urbains (secteurs sauvegardés) de bénéficier d'une déduction de leur revenu global, sans limite de montant, des déficits résultant de ces travaux. Cet avantage a, jusqu'à l'intervention de la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994, été subordonné à ce que les propriétaires agissent dans le cadre d'un groupement, notamment dans le cadre d'une association syndicale agréée par le représentant de l'État dans le département. Voir sur l'application de ce dispositif CE, 10e et 9e ch. 3 juin 2020, n° 423068, Dr. fisc. 2020, n° 40, comm. 389 et sur sa description P. Pellas, Le régime fiscal et financier des associations foncières urbaines (AFU), RA, 39e année, n° 230 (mars-avril 1986), p. 131 à 136.
4. BOI-IR-RICI-270, 7 mai 2014, § 130
5. BOI-RFPI-PVI-10-40-60, 12 sept. 2012, § 230
6. Le régime fiscal des associations syndicales de propriétaires n'est abordé que deux fois par la doctrine administrative : un rescrit publié au § 50, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40 du 4 avr. 2018 examine le point de savoir si une AFUL peut être soumise à l'IS : les § 150 et suivants du BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20 du 12 septembre 2012 décrivent le régime applicable en TVA aux associations syndicales autorisées et aux associations syndicales libres. Les développements qui suivent s'appuieront en partie sur ces commentaires.
7. BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40, 4 avr. 2018, § 50.
8. BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40, 4 avr. 2018, § 50.
9. CE, sect., 1er oct. 1999, n° 170289, Assoc. Jeune France : Lebon, p. 285 ; Dr. fisc. 2000, n°

7, comm. 106, concl. J. Courtial ; RJF 11/1999, n° 1354, chron. E. Mignon, p. 823.

10. Pour les établissements publics et alors même que l'article 1654 du CGI prévoit que les établissements publics créés sur l'ordre ou avec le concours de l'État ou des collectivités locales doivent acquitter, dans les conditions de droit commun, les impôts et taxes de toute nature auxquels seraient assujetties des entreprises privées effectuant les mêmes opérations, le Conseil d'État considère que les activités des établissements publics, qu'il soient administratifs ou industriels ou commerciaux, doivent être considérées comme lucratives si leurs prestations sont de même nature que celles fournies par des personnes privées poursuivant un but lucratif et si elles ne sont pas fournies dans des conditions particulières : CE, 20 juin 2012, n° 341410, Cne La Ciotat : Dr. fisc. 2012, n° 30-35, comm. 394.

11. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 4 mars 2013, § 90 ; CE, 9e et 10e ss-sect., 16 mai 2007, n° 272727, Cte de communes du pays de Landernau-Daoulas : RJF 8-9/2007, n° 929 ; BDCF 8-9/2007, n° 100, concl. L. Vallée ; AJDA 2007, n° 26, p. 1420 à 1424.

12. Article 29 du décret n° 2006-504 du 3 mai 2006 portant application de l'ordonnance n° 2004-623 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires.

13. Article 29 de l'ordonnance n° 2004-623 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires.

14. BOI-IS-CHAMP-10-60, 4 mars 2013, § 150.

15. Circulaire du 11 juillet 2007 relative aux associations syndicales de propriétaires, Fiche n° 3 : La création des associations syndicales autorisées – NOR INT B 07 00081 C, p. 4.

16. BOI-IS-CHAMP-10-30-40, 4 avr. 2018, § 50.

17. Rép. Ollier, n° 51376, JO AN 17-2-1992 p. 773 ; Rép. Chevallier, n° 3554, JO AN 13-3-2000 p. 1617, malheureusement non reprises au BOFIP.

18. CE, 19 janvier 2015, n° 360009, 9e et 10e s.-s., Commune d'Auberive ; RJF 4/15, n° 322 ; voir dans le même sens s'agissant des SAFER qui n'exercent pas d'activités imposables à la taxe professionnelle lorsqu'elles agissent conformément à leur mission de service public administratif : CAA Nancy, 20 février 1992, n° 152, 1e ch., Safer de Lorraine : RJF 7/93 n° 995.

19. Tout en rappelant que la gestion désintéressée est une condition d'assujettissement à l'IS de l'organisme concerné, l'Administration admet que la rémunération des dirigeants ne la remette pas en cause lorsqu'un certain nombre de conditions sont remplies ; ces conditions qui tiennent à la transparence financière, au fonctionnement démocratique de l'organisme, à l'adéquation de la rémunération aux sujétions des dirigeants et au plafonnement des rémunérations sont décrites au BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 7 juin 2017, § 90 et résultent des dispositions du d du 1° du 7 de l'article 261 du CGI qui pourtant ne visent qu'une exonération de TVA.

20. BOI-IS-CHAMP-30-70, 4 avr. 2018, § 250 ; voir également Rep. Bono, n° 55 663, JO AN 14 janv. 2002, p. 178.

21. CE, sect., 1er oct. 1999, n° 170289, Assoc. Jeune France, préc.

22. La concurrence doit être une concurrence effective sur le marché et dans la zone géographique où opère l'association : CE, 13 févr. 2013, n° 342953, 9e et 10e s.-s., Association Groupe de Plongée de Carantec : RJF 5/13 n° 472, concl. F Aladjidi BDCD 5/13 n° 53.

23. A ce titre, on pourrait se demander si les associations syndicales de lotissement dont la création est rendue obligatoire par l'article R. 431-24 du décret n° 2007-18 du 5 janvier 2007 pris pour l'application de l'ordonnance n° 2005-1527 du 8 décembre 2005 relative au permis de construire et aux autorisations d'urbanisme relèvent de l'IS dans la mesure où, sauf gestion par la copropriété, les voies et espaces communs ne peuvent être gérés et entretenus que dans le cadre d'une association syndicale.

24. CE, sect., 1er oct. 1999, n° 170289, Assoc. Jeune France : Dr. fisc. 2000, n° 7, comm. 106, concl. J. Courtial ; RJF 11/1999, n° 1354, chron. E. Mignon, p. 823 ; et à propos d'une mutuelle, CE, 8e et 3e ch., 20 déc. 2017, n° 401794, Harmonie mutuelle, Dr. fisc. 2018, n° 27, comm. 322. ; règle dite des 4 P décrite au BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10, 11 mars 2020.

25. T. Guillois, De l'utilité sociale critère de non-lucrativité, Dr. fisc. 1998, n° 7, 100067.

26. Voir sur ce critère particulier de lucrativité et la jurisprudence y attachée : Régis VABRES, Critères de lucrativité : regards et perspectives : Dr. fisc. 2016, n° 25, 380.

27. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30, 12 oct. 2012, § 40 ; cette analyse a été confirmée par le Conseil d'État qui a jugé que « ces commentaires se bornent à réitérer, sans y ajouter, la règle qui découle de dispositions législatives, et notamment du 1 de l'article 206 du CGI, dans leur version applicable tant à la date de publication des commentaires administratifs attaqués qu'à la date à la lecture de la présente décision » : CE QPC, 8e ch., 13 nov. 2019, n° 433632, Fédération Française du Bâtiment.
28. BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40, 4 avr. 2018, § 50.
29. CE, 8 juillet 2015 n° 371466, 9e et 10e s.-s., Sté hippique de Marseille : RJF 11/15 n° 916 ; BOI-IF-CFE-10-20-20-20, 27 janv. 2019.
30. CGI, art. 1451, I, 3° ; BOI-IF-CFE-10-30-10-30, 1er juil. 2015, § 380. L'Administration considère que ces dispositions s'appliquent aux associations qui relèvent de l'ordonnance de 2004 mais également aux associations foncières visées aux articles L. 133-1 et suivants du Code rural et de la pêche maritime.
31. Circulaire du 11 juillet 2007 relative aux associations syndicales de propriétaires, Fiche n° 8 : Les interventions des associations syndicales autorisées, p. 4.
32. CGI, article 1447, II.
33. Rép. Chevallier : AN 13-3-2000 p. 1617 n° 31428.
34. Les réponses ministérielles antérieures à la création du BOFIP, soit le 12 septembre 2012, et qui n'ont pas été reprises dans cette base doivent être regardées comme rapportées. En conséquence, elles ne sont plus opposables à l'Administration sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF. : CE, 8e et 3e ss-sect., 27 févr. 1013 ; n° 357537 : Dr. fisc. 2013, n° 15, comm. 241.
35. BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, 3 oct. 2018.
36. CE, Plén., 27 nov. 1987, n° 47042 et n° 4703 : Dr. fisc. 1988, n° 28, comm. 1497 ; CE, 8e et 3e s.-s., 19 mars 2001, 19 mars 2001, Port autonome de la Nouvelle-Calédonie : Dr. fisc. 2001, comm. 823 ; L. Levoyer, L'assujettissement des personnes publiques à l'impôt sur les sociétés, Dr. fisc. 2006, n° 7, comm. 6.
37. BOI-IS-CHAMP-10-50-30-40, 21 nov. 2013, § 50.
38. Exonérations dont la jurisprudence considère qu'elles s'étendent aux opérations annexes et marginales à ces activités : par exemple pour des sociétés d'HLM, CE, 9e et 10e s.-sect., 4 juillet 2001, n° 217 290, SA d'HLM « Immobilière 3 F » ; Dr. fisc. 2001, n° 49, comm. 1130 ; ou une régie chargée d'assurer des prestations obligatoires de transport et de traitement des déchets ménagers : TA Strasbourg, 3e ch., 15 oct. 2019, n° 1704939, Régie Ecotri Moselle Est : Dr. fisc. 2019, n° 50, comm. 480.
39. BOI-IS-CHAMP-30-70, 4 avr. 2018, §250 ; voir infra, pour une exonération en TVA des mêmes prestations mais rendues par des organismes qui poursuivent un objectif syndical.
40. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40, 25 mars 2013 ; le 5 de l'article 206 du CGI vise les « associations et collectivités », les associations syndicales libres de propriétaires semblent pouvoir être rattachées à cette dernière catégorie même si l'Administration ne les visent pas expressément pas ses instructions.
41. BOI-IS-CHAMP-10-60, 4 mars 2013, § 530.
42. BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 20 nov. 2013, § 1.
43. CJCE, 8 mars 1988, aff. C-102/86, Apple and Pear Development Council / Commissioners of Customs and Excise : Dr. fisc. 1989, n° 15, comm. 813 ; Rec. CJCE 1988, p. 1443 ; RJF 1988, n° 970 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-10, 7 août 2019, § 20 et s.
44. Th. GUILLOIS, Organismes sans but lucratif : la question du lien entre la TVA, l'IS et la taxe professionnelle : Dr. fisc. 1996, n° 40, 100077.
45. Garantis par une hypothèque légale sur les immeubles des propriétaires membres de l'association compris dans le périmètre de l'association : art. 6 de l'ordonnance n° 2004-632 du 1er juillet 2004.
46. Article 15 de la loi du 21 juin 1865 relative aux associations syndicales.
47. CE, Section, 28 juillet 1993, req. n° 46 886, M. Bernadet, concl. Fouquet : Dr. fisc. 1996, n° 44, comm. 1347 et Dr. fisc. 1993, n° 52, comm. 2519.
48. Art. 34, II loi n° 2004-632 du 1er juillet 2004 relative aux associations syndicales de propriétaires : Les redevances syndicales sont établies annuellement et réparties entre les membres en fonction des bases de répartition des dépenses déterminées par le syndicat. Ces bases tiennent compte de l'intérêt de chaque

propriété à l'exécution des missions de l'association.

49. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 270.

50. Sur les subventions et la TVA : BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2012, § 320 et s.

51. CE, 6 juil. 1990, n° 88224, Codiac : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1849.

52. CJCE, 22 nov. 2001, Aff. C-184/00, Office des produits wallons ABS : Dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 74 ; BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2012, § 320.

53. CJCE, 2e ch. 15 juill. 2004, aff. C- 495/01, Finlande c/Commission : Dr. fisc. 2004, n° 42, comm. 770 ; CE, 10e et 9e ss-sect., 16 avr. 2012, n° 323232, Sté Geodis Messagerie Services : Dr. fisc. 2012, n° 46, comm. 519 ; Sur les éléments d'identification de subventions complément de prix, voir Y. Sérandour, Les critères d'identification de la subvention à inclure dans l'assiette de la TVA, Dr. fisc. 2003, n° 3, 2.

54. Qu'il s'agisse d'une subvention d'équipement ou de fonctionnement : BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 240 ; voir également, Rép. J.-F. Husson, n° 16506, JO sénat 28 mai 2015, p. 1222.

55. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 250 ; L'Administration admet dans ce cas, que bien que la subvention ne soit pas soumise à la TVA, l'association puisse « exercer ses droits à déduction sur les investissements ainsi financés si l'ensemble des sommes soumises chaque année à la taxe, et ce quelle que soit leur origine, est au moins égal à l'annuité d'amortissement des équipements en cause calculée à partir de la durée normale d'utilisation du bien » : Rép. R. Lecou, n° 13555, JO AN 14 juil. 2003, p. 5605.

56. Une décision ministérielle du 29 décembre 1976 permettait cependant aux associations créées avant le 1er janvier 1977 de pas soumettre leurs opérations à la TVA. Ce dispositif continue à s'appliquer aux associations encore en activité, sous réserve qu'elles n'y aient pas renoncé pour pouvoir exercer leur droit à déduction ou à transférer des droits à déduction à leurs adhérents : BOI-TVA-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 370.

57. Article 261, 7, 1°, a du CGI : exonération des services sportifs, éducatifs, culturels ou sociaux rendus par des organismes sans but lucratif à leurs membres : Article 261, 7, 1°, b du CGI : exonération des opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres qui présentent un caractère social et philanthropique.

58. Pour exemple, il nous semble que les ASA et les ASCO ne peuvent revendiquer l'exonération prévue à l'article 256 B du CGI en faveur des personnes morales de droit public « pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsions dans les conditions de la concurrence ». Outre, que la nature de l'activité des ASA et des ASO semble éloignée des services énumérés dans cet article, il ne fait aucun doute que le non-assujettissement des ASA ou des ASO entraînerait des distorsions dans les conditions de concurrence, notamment par rapport aux associations syndicales libres ou toutes autres formes de travaux groupés. Il provoquerait également des distorsions au niveau des membres, par exemple dans l'hypothèse d'un agriculteur assujetti à la TVA, adhérent forcé d'une association, qui ne pourrait pas répercuter sur la TVA dont il est redevable, la taxe qui aura grevé les travaux effectués par l'association.

59. Sur cette distinction, voir conclusions Olléon, sous CE, 8e et 3e ss-sect., 21 nov. 2011, n° 320089, SARL Editions Ixora ; Dr. fisc. 2012, n° 12, comm. 203.

60. Soit, notamment, que le contrat mentionne expressément qu'il agit au nom d'autrui, soit que les factures mentionnent le nom du commettant et non celui de l'intermédiaire : BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-40, 4 mars 2015, § 10 et s.

61. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 150 et s. L'instruction ne vise que certaines associations syndicales autorisées mais les principes semblent pouvoir être étendus à la plupart de ces associations.

62. Sur le traitement des débours en TVA : BOI-TVA-BASE-10-10-30, 15 janv. 2014, § 200.

63. Le compte rendu doit répondre aux conditions de forme prévues à l'article 289 du CGI en matière de factures et l'association doit tenir à disposition de l'Administration fiscale tous les justificatifs de la nature et du montant des dépenses concernées.

64. Sur ces conditions, voir BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 220.
65. On remarquera que s'agissant des syndicats de copropriétaires assurant la gestion d'une propriété dont l'usage est limité à l'habitation ou à l'usage professionnel, l'Administration fiscale admet par tolérance que le remboursement de certaines charges soit exclu de l'assiette de la TVA. Rien ne laisse penser dans la rédaction de l'instruction que cette solution soit transposable pour une ASL : BOI-TVA-BASE-10-10-30, 15 janv. 2014, § 230.
66. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 260 et 290
49. BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-20, 12 sept. 2012, § 270.
50. Sur les subventions et la TVA : BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2012, § 320 et s.
51. CE, 6 juil. 1990, n° 88224, Codiac : Dr. fisc. 1990, n° 41, comm. 1849.
52. CJCE, 22 nov. 2001, Aff. C-184/00, Office des produits wallons ABS : Dr. fisc. 2002, n° 5, comm. 74 ; BOI-TVA-BASE-10-10-10, 15 nov. 2012, § 320.