

# Associations et contrôles fiscaux : quelles réglementations en vigueur ?

**Comme tout contribuable, les associations peuvent être soumises au contrôle de l'administration fiscale. Les nouvelles dispositions administratives récentes sont l'occasion de rappeler la réglementation générale en matière de contrôle fiscal et de préciser les nouvelles dispositions en vigueur.**

## Rappel des types de contrôle possibles

L'administration peut intervenir au travers de différentes procédures de contrôle.

### Vérification de comptabilité

En principe, cela ne peut concerner que les associations astreintes à une comptabilité d'engagement, comme les associations soumises aux impôts commerciaux. Toutefois, l'administration procède parfois à des vérifications sur place, alors même que l'association n'est pas tenue à une comptabilité, l'objectif étant alors de vérifier que l'association présente bien un caractère non lucratif. La jurisprudence valide que l'administration est en droit de contrôler les documents comptables, si elle dispose d'indices sérieux d'une taxation possible aux impôts commerciaux<sup>1</sup> ou exerce indirectement une activité de nature commerciale<sup>2</sup>.

### Examen de la comptabilité à distance

Lorsque la comptabilité est tenue de manière informatisée, l'administration peut recourir à une procédure d'examen de comptabilité à distance depuis le 31 décembre 2016, d'après le Fichier des Ecritures Comptables (FEC) (LPF, art 13 G issu de l'article 14 de la loi 2016-1918 du 29 décembre 2016). Après réception de l'avis, l'association est tenue d'adresser à l'administration copie des FEC sous forme dématérialisée. L'amende en cas de non-transmission s'élève à 5 000 €<sup>3</sup>.

### Contrôle sur demande de l'association

Cette procédure est réservée aux associations dont le chiffre d'affaires n'excède pas

450 K€ (1 500 K€ si le commerce principal concerne la vente de marchandise ou la fourniture de logement) ; la position prise par l'administration lui sera ensuite opposable ; si des erreurs ou inexactitudes sont constatées, l'association pourra régulariser en bénéficiant d'un taux réduit des intérêts de retard (70 % du taux légal).

### Contrôle spécifique aux associations délivrant des reçus fiscaux

A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'administration fiscale pourra contrôler sur place, dans les locaux de l'association, que les montants portés sur les reçus correspondent bien aux dons et versements effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (LPF, art L. 14)<sup>4</sup>. Une procédure spécifique de contrôle de la délivrance des reçus fiscaux permettant d'obtenir les réductions d'impôts prévues aux articles 200 (IR), 238 bis (IS) et 885-0 V bis A (ISF) du CGI a été créée. Les associations devront présenter à l'administration fiscale « *les documents et pièces de toute nature* » permettant de justifier des dons effectués (LPF, art L 102 E). L'administration a donc un accès élargi aux documents de l'association. Les délais de conservation de ces pièces justificatives ont été fixés à 6 années, pour l'ensemble des dons et versements effectués. A noter, les investigations ne pourront pas porter sur le point de savoir si l'association remplit les conditions légales lui permettant de délivrer des reçus fiscaux.

### Contrôle sur pièces

Ce contrôle est souvent effectué à l'insu de l'association, à partir des éléments issus du dossier fiscal de l'association (si celle-



Jean-François Cottin,  
Expert-comptable,  
commissaire aux comptes,  
associé du cabinet Fideliante



et Fabien Pourbaix,  
Commissaire aux Comptes,  
associé du cabinet Dauge Fideliante

ci dépose une déclaration) ou d'éléments demandés à des tiers (par exemple la banque, si l'association détient un portefeuille d'actions) ; l'association n'en prend connaissance que lorsque l'administration lui demande des éclaircissements ou décide de pousser plus en avant, en effectuant un contrôle sur place.

## Modalités de vérifications et garanties octroyées aux associations

Pour tous les contrôles formels, l'administration doit adresser un **avis de vérification ou d'examen** qui doit :

- préciser les années soumises à vérification ou examen ;
- mentionner la faculté de se faire assister ;
- rappeler l'accès à la charte des droits et obligations du contribuable.

### Notes

1. CE, 9<sup>th</sup>-7<sup>th</sup> s-s, 1<sup>er</sup> avril 1992, n° 86168-86169, R.J.F. 5/92, n° 642.

2. Cass. com. 15 mai 2007, n° 06-77845 F-D, R.J.F. 11/07 n° 1341 ; Cass. com. 13 janvier 2009, n° 08-10193 F-D, R.J.F. 5/09, n° 517.

3. LPF art L 47 AA 1 et 2 et CGI art. 1729 D II, issu de la loi 2016-1918 du 29-12-2016, art. 14.

4. V. G. Cattani, O. Ramond, "Associations, dons et contrôle fiscal", dans ce dossier, p. x.



L'avis doit parvenir à l'association avant le début des opérations de contrôle<sup>5</sup>, mais la loi autorise toutefois les vérificateurs à effectuer des opérations inopinées, limitées à des constats matériels (valeur de caisse, relevés de prix...) et à la prise de copie de fichiers informatiques.

La vérification a lieu au siège de l'association, sauf accord entre les parties sur un autre lieu.

**A l'issue de cette vérification**, l'administration doit porter les résultats à la connaissance de l'association. Une fois le contrôle effectué, l'administration ne peut procéder à une nouvelle vérification sur le même impôt et la même période.

Enfin, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat que l'association faisant l'objet de la vérification doit avoir la possibilité d'un débat oral et contradictoire, lors d'une réunion de synthèse avec le vérificateur, avant l'envoi de la rectification, sous peine d'irrégularité de la procédure<sup>6</sup>.

Les garanties octroyées aux organismes sans but lucratif qui feront l'objet de la procédure de contrôle sur place des reçus fiscaux qu'ils ont délivrés, applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, ont été précisées<sup>7</sup> et sont comparables à celles applicables aux autres formes de contrôle.

L'association doit être préalablement avertie du contrôle par un avis mentionnant les années concernées et la faculté de se faire assister du conseil de son choix (LPF, art. R\*14 A-1).

**Six mois au plus tard après la présentation de l'ensemble des justificatifs**, l'administration doit informer l'organisme du résultat du contrôle et de son éventuelle intention de lui appliquer l'amende pour délivrance irrégulière de reçus fiscaux (CGI, art. 1740 A), au moyen d'un document motivé lui permettant de présenter ses observations (LPF, art. R\*14 A-2 al. 1<sup>er</sup> et s.). L'amende ne peut toutefois être mise en recouvrement avant l'expiration d'un délai de trente jours suivant la notification de ce document. Une fois

achevé, le contrôle ne peut être renouvelé pour la même période.

### Sanctions fiscales

Elles sont comparables à celle appliquées pour les entreprises.

**Concernant les intérêts de retard**, le coût est de 0,40% par mois (CGI, art. 1727) auquel s'ajoutent les majorations et pénalités. Ces intérêts ne s'appliquent pas en cas de :

- mention expresse sur le sujet objet de la contestation ;
- demande à l'administration restée sans réponse ;
- rehaussement de la valeur locative dû à une erreur de l'administration ;
- application de tolérance légale (CGI, art. 1727 II-2) ;
- application de la majoration pour paiement tardif.

Concernant le défaut ou le retard de paiement, l'administration sanctionne par :

- **une majoration de 10 % pour les impôts locaux**, l'intérêt de retard n'étant alors pas dû ;
- **une majoration de 5 % et des intérêts de retard pour les autres impôts** (TVA, IS, taxe sur les salaires) ; celle-ci n'est toutefois pas due, notamment lorsqu'une déclaration est déposée tardivement, mais accompagnée du paiement total des droits ;
- **une majoration de 40 %** (CGI, art 1729), **en cas de manquement délibéré**, en plus de l'intérêt de retard, **portée à 80 %** en cas de manœuvres frauduleuses.

Rappelons par ailleurs que l'article 1740 A du CGI sanctionne **la délivrance irrégulière de documents**, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, par une **amende égale à 25 % de sommes qui y sont indûment mentionnées** ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu. Cette amende s'applique même si l'association est de bonne foi.

La notion d'irrégularité peut provenir<sup>8</sup> :

- d'irrégularités affectant le document lui-même : irrégularités purement formelles (par exemple, omission de la date du versement ou du mode de règlement), mentions fausses ou de complaisance (indication de montants de versements ne correspondant pas à ceux réellement versés, mentions antédattées...) et les montants correspon-

dants à des versements n'ouvrant pas droit à avantage fiscal ;

- d'irrégularités quant à la situation de l'association émettrice, situation qui vise, en particulier, les associations sorties du cadre de la non-lucrativité ;
- le fait d'établir le reçu non pas au nom du donateur, mais au nom d'un tiers désigné par ce dernier<sup>9</sup>.

Enfin, indépendamment des pénalités énumérées ci-dessus, il existe certaines sanctions destinées à réprimer des infractions de natures particulières :

- **dissimulation de prix en matière de droits d'enregistrement** (par exemple, lors de la donation d'un immeuble si les parties ont sciemment porté un prix inférieur à celui convenu) : majoration de 80 % ainsi que des intérêts de retard ;
- **établissement ou d'utilisation de factures de complaisance ou fictives** (CGI, art. 1737) : amende de 50 % ;
- **manœuvres frauduleuses en cas d'achats et ventes sans factures** : majorations de 80 % et intérêts de retard ;
- **distributions occultes** : amende de 75 % ou de 100 % des sommes versées ou distribuées lorsque, interrogée sur le bénéficiaire des sommes correspondant aux revenus distribués réalisés, l'association s'abstient de répondre (CGI art. 1759).

*Remarque : en cas de manquement délibéré, les dirigeants de droit ou de fait sont solidairement responsables du paiement de l'amende.*

### Obligation de fournir un FEC

Les associations et autres organismes à but non lucratif sont assujettis à l'obligation de fournir un FEC uniquement dans l'un des 3 cas suivants :

- s'ils sont soumis à des obligations de tenue de comptabilité d'engagement ;
- s'ils tiennent ou font tenir leur comptabilité sur un logiciel comptable ;
- s'ils exercent une activité commerciale ou lucrative (ou que cette activité accessoire est supérieure au seuil de franchise de 61 634 €, pour 2017) et qu'ils sont, de ce fait, soumis à ce titre aux impôts commerciaux.

Si l'association a une activité lucrative, le FEC n'est obligatoire que pour cette activité. A noter, les charges mixtes peuvent rendre la tâche plus difficile. Il conviendra de conseiller à l'association de s'assurer de la conformité

### Notes

5. CE 14 mars 1990, n° 65110, RJF n° 574 : 2 jours pleins, au minimum, sont nécessaires avant le début de la vérification pour que l'association puisse s'organiser.

6. CE 7<sup>e</sup> s-s., 2 mai 1990, n° 58215, RJF 6/90, n° 721.

7. D. 2017-1187 du 21 juillet 2017 relatif aux garanties applicables aux organismes faisant l'objet du contrôle prévu à l'article L 14 A du LPF.

8. BOI-CF-INF-10-40-60 n° 130.

9. Rép. Pemezec : AN 3 février 2003, n° 8324.





de l'ensemble de sa comptabilité au regard du FEC, avec possibilité d'extraire uniquement les éléments liés à la partie fiscalisée. Une vigilance particulière doit être faite sur les clés de répartition utilisées pour affecter les charges mixtes, point faisant fréquemment l'objet de discussion lors des contrôles.

### Remarque : organismes de formation

Certains organismes de formation, qui n'ont pas d'activité lucrative, ont néanmoins opté à la TVA. Ils doivent alors produire un FEC pour que l'administration puisse contrôler la collecte et la récupération de la TVA dans les règles.

### Dons par SMS : nouvelles opportunités et réglementation associée

La loi pour une République numérique<sup>10</sup> donne la possibilité aux associations (organismes faisant appel public à la générosité au sens de la loi 91-772 du 7 août 1991) de solliciter auprès de leurs donateurs des dons par SMS (CMF, art. L 521-3-1). Sont visés les organismes qui soutiennent « une cause scientifique, sociale, familiale, humanitaire, philanthropique, éducative, sportive, culturelle ou concourant à la défense de l'environnement ».

Elles doivent alors établir un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public, qui précise notamment l'affectation des dons par type de dépenses. Enfin, elles doivent effectuer une déclaration d'appel à la générosité publique auprès de la Préfecture du département de leur siège social, comme toute association faisant appel public à la générosité.

Un donateur souhaitant effectuer un don n'a alors qu'à envoyer un SMS au numéro que lui a transmis l'association. Pour pouvoir disposer d'un numéro de SMS, les associations doivent solliciter l'AFMM (Association Française du Multimédia Mobile) et déposer

un dossier selon une procédure établie (coût autour de 1 000 € HT).

Le montant du don est prélevé directement sur la facture téléphonique du donateur. L'opérateur se charge d'effectuer le versement à l'association choisie.

*Remarque : interrogée sur le sort, au regard de la TVA, de ces sommes perçues par les opérateurs de téléphonie mobile, l'administration fiscale a précisé que le coût pour l'abonné se décompose en deux parties :*

- l'une relative au prix du SMS en tant que tel, soumise à TVA ;
- l'autre correspondant au don versé qui ne constitue pas la contrepartie d'une opération fournie par l'association bénéficiaire ; elle n'est pas soumise à TVA, l'opérateur qui la collecte est réputé agir au nom et pour le compte de l'association au profit de laquelle il le reverse. Ce don ne constitue pas un élément du prix de la prestation de télécommunication de l'opérateur et n'est pas inclus dans sa base d'imposition, sous réserve qu'il soit comptabilisé dans des comptes de passage de l'opérateur<sup>11</sup>.

Les opérateurs de communications électroniques peuvent désormais collecter des promesses de dons, sans avoir recours à un intermédiaire prestataire de services de paiement, ou peuvent mettre eux-mêmes en place des établissements de paiement ou de monnaie électronique. En pratique, le don sera toujours directement prélevé sur la facture téléphonique du donateur.

Ces dons sont limités à 50€, avec un plafond mensuel fixé à 300 € par personne. Un don supérieur à 5 € devra être confirmé par un second SMS.

*Remarque : dans le cas d'un abonnement souscrit à des fins professionnelles, ce montant s'apprécie au niveau de l'utilisateur*

*final, c'est-à-dire du salarié, et non au niveau de « l'abonné », c'est-à-dire de l'entreprise. Une vigilance est à prévoir sur ce point.*

L'opérateur téléphonique reverse ainsi les montants collectés à l'association, sans transmettre l'identité du donateur. Un donateur souhaitant disposer d'un reçu de son don (notamment pour bénéficier de la réduction fiscale) devra solliciter l'association en adressant le SMS de confirmation de l'opérateur téléphonique (2 SMS de confirmation, si le don est supérieur à 5 € ou 1 SMS de confirmation, pour les dons inférieurs à 5€).

La charte de conception et de déontologie de l'AFMM prévoit les modalités de confirmation par SMS du don. L'association qui émet le don devra informer le donateur des risques encourus en cas d'utilisation du reçu fiscal sans acquittement de la facture de l'opérateur et avoir un dispositif de communication appropriée pour avoir l'identification du donateur, ses coordonnées et le montant du don via les SMS.



Longtemps éloignées des obligations fiscales, les associations rentrent de plus en plus dans le giron de l'administration et l'on peut supposer que les nouveautés législatives vont entraîner un renforcement des contrôles. En tant qu'experts-comptables, souvent sollicités pour être trésoriers, présidents bénévoles ou conseil de ces structures, il est central d'anticiper ce risque et de s'assurer de la mise en conformité comptable et fiscale au regard de ces obligations, d'autant que les dirigeants sont solidairement responsables du paiement des amendes... ■

### Notes

10. L. 2016-1321 du 7 octobre 2016 pour une République numérique.

11. Rép. de La Raudière : AN 15 janvier 2013, p. 416, n° 730.