

RECOURS INCIDENT ET RÉGIME FISCAL DES ASSOCIATIONS

Par

Jean-Marie Pontier

Professeur à l'université d'Aix-Marseille

Résumé : Deux questions sont ici liées, la première porte sur le recours incident, la seconde sur le champ d'application des dispositions du code général des impôts relatives à l'impôt sur les sociétés et aux exonérations applicables. Le Conseil d'Etat précise l'étendue de l'exception des bases d'imposition pour les recettes en attente d'emploi des associations.

Les personnes physiques et morales sont soumises à l'impôt, dont la nécessité repose sur la légitimité de l'Etat, investi de fonctions d'intérêt général, fonctions qui se ramènent, en simplifiant, et en reprenant la classification aristotélicienne et thomiste, à l'ordre et à la justice. Il importe peu (ici) de savoir en quoi consistent l'un et l'autre, ni dans quelle mesure et jusqu'à quel point les prélèvements sont justes ou ne le sont pas.

Ce qui nous importe, en revanche, est le fait que les pouvoirs publics ont admis que certaines activités n'étaient pas soumises à l'impôt. C'est le critère de la lucrativité : si une activité est lucrative, elle est soumise à l'impôt, si elle ne l'est pas, elle n'y est pas soumise. Plus exactement la doctrine fiscale administrative parle du « caractère intéressé ou désintéressé de la gestion »¹. Les associations ne poursuivent pas de but lucratif, donc leurs activités ne sont pas soumises à l'impôt.

Mais cela est un schéma purement théorique, et très simpliste. La simplicité ne peut pas être de ce monde, les réalités peuvent être différentes de ce que suggère une apparence examinée sans détail. Le droit fiscal tient compte des réalités, non des schémas abstraits. C'est pourquoi la question du régime fiscal des associations, comme de bien d'autres structures et activités, peut se poser, et se pose en fait. Une instruction du ministère chargé de l'économie et des finances précise d'ailleurs le régime fiscal applicable aux organismes sans but lucratif². La décision rendue par le Conseil d'Etat le 4 juillet 2014³ en est une nouvelle et intéressante application.

I – LA QUESTION DE L'APPEL INCIDENT DANS L'AFFAIRE DE LA CARPA LYON ARDÈCHE

Les questions soulevées ne sont pas seulement fiscales, elles sont souvent liées à des questions procédurales. Ces dernières ne nous intéressent pas directement ici, cependant il convient d'évoquer dans un premier temps l'une de ces questions procédures qui revient régulièrement, celle de l'appel incident, appelé aussi recours incident. L'hypothèse du recours incident est simple, c'est celle dans laquelle un requérant n'a obtenu que partiellement gain de cause en première instance

Ainsi que l'écrit B. Pacteau : « C'est donc la réponse de l'intimé à l'appelant, et plus précisément la riposte de la partie à qui le jugement n'avait pas, non plus qu'à l'appelant, donné

¹ Instruction 4H-5-06 BOI n° 208, 18 décembre 2006, qui concerne les articles 206-1, 206-1 bis, 206-5, 1447 du code général des impôts.

² Ces organismes sans but lucratif ne sont pas seulement représentés par les associations mais également par les congrégations religieuses (qui sont une forme d'association, mais particulière), les fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise.

³ CE 4 juillet 2014, Caisse des règlements pécuniaires des avocats (CARPA) Rhône-Alpes, req. n° 361316.

entier gain de cause mais qui s'en était satisfait, et qui voit l'autre partie tenter d'obtenir la réformation du jugement à son seul profit »⁴.

L'*appel incident* est donc formé par une partie de première instance qui n'est pas l'appelant principal. Ce recours doit être formé après le recours principal. Normalement, la recevabilité du recours incident est suspendue à celle du recours principal et à la nécessité de porter sur un litige identique à celui soulevé par l'appel principal. En revanche, le désistement de l'appelant principal ne rend pas irrecevable l'appel incident : le sort de celui-ci ne saurait dépendre d'une manifestation unilatérale de l'autre partie. L'appelant principal peut, à son tour, relever appel incident à la suite de l'appel incident de l'intimé. Ce dernier appel peut, en effet, avoir étendu le litige à des points non évoqués dans l'appel principal.

Le Conseil d'Etat a paru donner parfois une certaine extension à la notion de recours incident. Par exemple, dans un affaire intéressante, le Conseil d'Etat déclarait : « Considérant qu'en présentant par leur recours incident des conclusions tendant à ce que l'Etat soit déclaré intégralement responsable du préjudice subi tel qu'il a été évalué par le tribunal administratif de Pau, le sieur Starr et la British Commonwealth Insurance Company doivent, dans les circonstances de l'affaire, être regardés comme ayant entendu, en cas d'annulation pour incompetence du jugement (...), saisir le Conseil d'Etat, compétent en premier et dernier ressort, de conclusions subsidiaires tendant à ce qu'il y statue »⁵.

L'une des questions récurrentes soulevées lors des appels incidents porte sur les impositions. Cette question dans les recours incidents porte sur une contestation relative à des années d'imposition autres que celle faisant l'objet de l'appel principal. Le Conseil d'Etat s'était prononcé pour l'irrecevabilité de tels recours dans une décision de 1973⁶.

Dans l'affaire qui nous intéresse est en cause la Caisse des règlements pécuniaires des avocats aux barreaux de Lyon et de l'Ardèche (CARPA Lyon Ardèche), constituée sous forme d'une association à but non lucratif régie par la loi du 1^{er} juillet 1901. La Caisse a pour but d'organiser tous services destinés à faciliter l'exercice de la profession d'avocat et, en particulier, de tenir une caisse pour le maniement des fonds provenant des séquestres amiables et judiciaires et des ventes immobilières.

Elle a spontanément déclaré et acquitté, au titre des années 2000 à 2005, l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 10% sur ses revenus issus de placement de fonds. Pour l'exercice 2006, elle n'a pas acquitté la cotisation d'impôt sur les sociétés établie sur la base de sa déclaration qui a été mise en recouvrement le 5 octobre 2007. Elle a demandé le dégrèvement d'office des impositions acquittées au titre des exercices 2000 à 2003 et la décharge des cotisations d'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des exercices 2004 à 2006. Ses réclamations ont été rejetées par l'administration le 22 février 2008.

⁴ B. Pacteau, Manuel de contentieux administratif, PUF 2010, § 300 p. 274.

⁵ CE 4 décembre 1970, *Ministre d'Etat chargé de la Défense nationale et Ministre de l'Equipement et du Logement c/ Sieur Starr* (on retient habituellement cet arrêt sous le nom abrégé de *Sieur Starr*)

⁶ CE 30 mai 1973, *Ministre de l'Economie et des Finances c/ Cassard*, req. n° 85 841, Rec. T. p. 944. Malheureusement la décision ne figure que dans les tables du Lebon, il n'est pas possible de connaître le raisonnement suivi par le juge.

Par un jugement en date du 22 février 2011, le tribunal administratif de Lyon, d'une part, a considéré que la CARPA Lyon Ardèche était fondée à demander la décharge des cotisations à l'impôt sur les sociétés auxquelles elle a été assujettie au titre des années 2004 à 2006, dans la limite, en ce qui concerne les années 2004 et 2005, d'une somme de 88 655 euros, d'autre part, a rejeté les conclusions de l'association tendant à l'annulation de la décision de l'administration de ne pas accorder le dégrèvement d'office au titre des années 2000 à 2003.

Le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat a interjeté appel de ce jugement en tant qu'il avait déchargé partiellement la CARPA Lyon Ardèche et l'avait condamné au versement d'une somme de 1000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative. Par des conclusions incidentes, la CARPA Lyon Ardèche a interjeté également appel de ce jugement en tant qu'il avait rejeté ses conclusions tendant à l'annulation de la décision de l'administration de ne pas lui accorder le dégrèvement d'office au titre des années 2000 à 2003.

La cour administrative d'appel de Lyon a considéré que la CARPA Lyon Ardèche n'avait pas interjeté appel, dans le délai du recours contentieux, du jugement du tribunal administratif de Lyon en tant que ce jugement rejetait ses conclusions tendant à l'annulation de la décision de l'administration de ne pas lui accorder le dégrèvement d'office demandé au titre des années 2000 à 2003. Elle a considéré que la CARPA n'était pas recevable à former un appel incident devant elle concernant ces années, dès lors que le recours du ministre ne portait que sur les impositions établies au titre des années 2004 à 2006.

Le Conseil d'Etat, dans sa décision précitée du 4 juillet 2014, déclare qu'un appel incident est recevable, sans condition de délai, s'il ne soumet pas au juge un litige distinct de celui soulevé par l'appel principal, portant notamment sur des années d'imposition différentes. La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit en rejetant comme irrecevables les conclusions incidentes de la CARPA Rhône-Alpes portant sur les impositions des années 2000 à 2003, dès lors que l'appel du ministre ne portait que sur celles des années 2004 à 2006.

Relevons encore qu'en vertu des dispositions de l'article R. 194-1 du livre des procédures fiscales, un contribuable qui présente une réclamation contre une imposition établie d'après les bases indiquées dans la déclaration qu'il a souscrite ne peut obtenir la charge ou la réduction de l'imposition qu'en démontrant son caractère exagéré. En l'espèce la CARPA Lyon Ardèche a spontanément déclaré et acquitté l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 10% sur les revenus issus des placements financiers en litige au titre des années 2000 à 2005. Par suite, c'est elle qui doit supporter la charge de la preuve de l'exagération des impositions contestées.

II – LES DISPOSITIONS APPLICABLES EN MATIÈRE D'IMPOSITION

Plusieurs dispositions sont en cause dans la présente affaire qu'il est indispensable de rappeler pour comprendre la solution adoptée par le juge administratif.

La première est l'article 206 du code général des impôts (CGI). Dans sa rédaction applicable à cette date cet article dispose : « 1. Sous réserve des dispositions des articles 8 ter, 239 bis AA et 1655 ter, sont passibles de l'impôt sur les sociétés, quel que soit leur objet, les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes dans les conditions prévues au IV de l'article 3 du décret n°

55-594 du 20 mai 1955 modifié, les sociétés coopératives et leurs unions ainsi que, sous réserve des dispositions des 6° et 6° bis du 1 de l'article 207, les établissements publics, les organismes de l'Etat jouissant de l'autonomie financière, les organismes des départements et des communes et toutes autres personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif (...)/ 5. Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394, les établissements publics, autres que les établissements scientifiques, d'enseignement et d'assistance, ainsi que les associations et collectivités non soumis à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont assujettis audit impôt en raison : (...) c. Des revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent, à l'exception des dividendes des sociétés françaises, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut (...) ».

L'article 219 bis du même code dispose que les revenus visés au 5 de l'article 206 sont soumis à l'impôt sur les sociétés à un taux réduit.

L'article 27 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques disposait, dans sa rédaction alors applicable : « Il doit être justifié, soit par le barreau, soit collectivement ou personnellement par les avocats, soit à la fois par le barreau et par les avocats, d'une assurance garantissant la responsabilité civile professionnelle de chaque avocat membre du barreau, en raison des négligences et fautes commises dans l'exercice de leurs fonctions./ Il doit également être justifié d'une assurance au profit de qui il appartiendra, contractée par le barreau ou d'une garantie affectée au remboursement des fonds, effets ou valeurs reçus./ Le bâtonnier informe le procureur général des garanties constituées (...) ».

Aux termes de l'article 53 de la même loi : « Dans le respect de l'indépendance de l'avocat, de l'autonomie des conseils de l'ordre et du caractère libéral de la profession, des décrets en Conseil d'Etat fixent les conditions d'application du présent titre. Ils présentent notamment : (...) 9° Les conditions d'application de l'article 27 et, notamment, les conditions des garanties, les modalités du contrôle et les conditions dans lesquelles les avocats reçoivent des fonds, effets ou valeur pour le compte de leurs clients, les déposent dans une caisse créée obligatoirement à cette fin par chaque barreau ou en commun par plusieurs barreaux et en effectuent le règlement (...) ».

Par ailleurs la loi n° 91-647 du 10 juillet 1991 (JO 13 juillet 1991, p. 9170) dispose dans son article 68 : « Le financement de l'aide à l'accès au droit est notamment assuré par : (...) – les contributions des caisses des règlements pécuniaires des barreaux du ressort (...) ».

Enfin une dernière disposition est l'article 235-1 du décret du 27 novembre 1991⁷ selon lequel : « Les produits financiers des fonds, effets ou valeurs mentionnés au 9° de l'article 53 de la loi du 31 décembre 1971 précitée sont affectés exclusivement : / 1° Au financement des services d'intérêt collectif de la profession, et notamment des actions de formation, d'information et de prévoyance, ainsi qu'aux œuvres sociales des barreaux ; / 2° A la couverture des dépenses de fonctionnement du service de l'aide juridictionnelle et au financement de l'aide à l'accès au droit ».

Selon l'article 235-2 du même décret : « Les avocats ne peuvent procéder aux règlements pécuniaires mentionnés au 9° de l'article 53 de la loi du 31 décembre précitée que par l'intermédiaire

⁷ Décret n° 91-1197 du 27 novembre 1991 organisant la profession d'avocat, JO 28 novembre 1991, p. 15 502.

de la caisse prévue au même article. / Il est interdit aux avocats de recevoir une procuration ayant pour objet de leur permettre de disposer de fonds déposés sur un compte ouvert au nom de leur client ou d'un tiers, autre que l'un des sous-comptes mentionnés à l'article 240-1 ».

L'article 237 de ce même décret prévoit que : « La caisse des règlements pécuniaires des avocats est constituée sous forme d'association déclarée régie par la loi du 1^{er} juillet 1901 (...). Elle est placée sous la responsabilité du ou des barreaux qui l'ont instituée ».

L'article 240 de ce même texte ajoute que : « Les fonds, effets ou valeurs mentionnés à l'article 53-9° de la loi du 31 décembre 1971 précitée, reçus par les avocats, sont déposés à un compte ouvert au nom de la caisse des règlements pécuniaires des avocats dans les écritures d'une banque ou de la caisse des dépôts et consignations ».

Selon l'article 240-1 de ce décret, les écritures afférentes à l'activité de chaque avocat sont retracées dans un compte individuel ouvert à son nom, lui-même divisé en autant de sous-comptes qu'il y a d'affaires traitées par l'avocat.

Enfin, aux termes de l'article 241 du décret : « Aucun retrait de fonds du compte mentionné à l'article 240-1 ne peut intervenir sans un contrôle préalable de la caisse des règlements pécuniaires des avocats effectué selon des modalités définies par l'arrêté mentionné à l'article 241-1. / Aucun prélèvement d'honoraires au profit de l'avocat ne peut intervenir sans l'autorisation écrite préalable du client ».

III – LA QUESTION DE L'ASSUJETTISSEMENT DES ASSOCIATIONS À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DANS LA JURISPRUDENCE ADMINISTRATIVE

Dans une affaire jugée en 1988⁸ un organisme dénommé *Comité intercoopératif et interprofessionnel du logement* contestait le supplément d'impôt sur les sociétés auquel il avait été assujéti au titre de la période du 1^{er} février 1974 au 31 janvier 1980 alors que le litige portait sur les impositions primitives à cet impôt mises en recouvrement à la suite des déclarations souscrites par le requérant au titre des années 1975, 1976, 1977, 1978, 1979 et 1980, sur les résultats des exercices clos au cours de chacune desdites années. L'erreur matérielle n'était pas de nature à entacher le jugement du tribunal administratif de Paris. Mais l'important était le principe de l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Le *Comité intercoopératif et interprofessionnel du logement*, qui avait le statut d'une association à but non lucratif régie par la loi du 1^{er} juillet 1901, était chargé de collecter la participation des employeurs à l'effort de construction instituée par l'article L. 313-1 du code de la construction et de l'habitation et de promouvoir le logement social conformément aux dispositions de ce texte.

S'il procédait, dans l'accomplissement de cette mission, à l'octroi de prêts à intérêt pour les candidats à la construction, il ne pouvait, en vertu des dispositions réglementaires applicables, accorder ces prêts qu'à des catégories particulières de bénéficiaires regardés comme socialement dignes d'intérêt et à des taux ou selon des modalités plus avantageuses que ceux du marché. Dans l'affaire il n'était pas allégué que les excédents éventuels de gestion seraient utilisés à des fins autres

⁸ CE 12 février 1988, Sect. *Comité intercoopératif et interprofessionnel du logement*, req. n° 50368.

que celles prévues par la loi, il n'était pas plus allégué que les membres de l'association retireraient un avantage matériel de l'activité déployée par celle-ci.

Le Conseil d'Etat en déduit que le comité ne se livrait pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au sens des dispositions du 1 de l'article 206 et ne pouvait être assujéti à l'impôt sur les sociétés au titre des années mentionnées sur le fondement desdites dispositions du 1 de l'article 206 mais seulement dans les limites qui sont définies au 5 du même article et au taux fixé à l'article 219 bis.

Pour l'application des dispositions du 5 de l'article 6, doivent être compris dans les bases d'imposition, déclare le Conseil d'Etat, les revenus des capitaux mobiliers dont le comité dispose, et notamment les produits des placements de sommes en attente d'emploi, alors même que le comité n'en aurait la disposition qu'à titre de dépositaire. Doivent, en revanche, être exceptés de ces bases, celles des recettes du comité qui ont été procurées par une activité indissociable du but non lucratif poursuivi par lui et dont la perception découle, non de la mise en valeur d'un patrimoine ou du placement de sommes disponibles, mais de la réalisation même de la mission désintéressée qui correspond à l'objet social du comité.

En ce qui concerne le bénéfice de l'exonération édictée par l'article 207 5° bis du CGI, aux termes du I de l'article 207, dans sa rédaction issue de la loi n° 75-1278 du 30 décembre 1975, applicable aux résultats des exercices clos les 31 janvier 1976, 1977, 1978, 1979 et 1980 : « Sont exonérés de l'impôt sur les sociétés : (...) 5° bis) Les organismes sans but lucratif mentionnés à l'article 261-7 °1 pour les opérations à raison desquelles ils sont exonérés de la taxe à la valeur ajoutée ». Et aux termes du 7 de l'article 261 de ce même code, sont exonérés de la taxe sur la valeur ajoutée d'une part certaines catégories de services rendus à leurs membres par des organismes d'utilité générale dont la gestion est désintéressée et d'autre part des opérations faites au bénéfice de toutes personnes par des œuvres sans but lucratif, lorsque les prix pratiqués ont été homologués par l'autorité publique ou que des opérations analogues ne sont pas couramment réalisées à des prix comparables par des entreprises commerciales.

Le Conseil d'Etat a considéré en l'espèce que, d'une part, les revenus des capitaux mobiliers ou les produits des placements de sommes en attente d'emploi dont le comité dispose ne pouvaient être regardés, ni comme la contrepartie de services rendus à ses membres, ni comme le produit d'opérations faites à des prix homologués par l'autorité publique ou à des prix non comparables à ceux du secteur commercial. Ainsi, selon le Conseil d'Etat, le comité n'était, en tout état de cause, pas fondé à revendiquer le bénéfice de l'exonération à l'impôt sur les sociétés édictée par les dispositions combinées des articles 207 et 261 du code en ce qui concerne les revenus litigieux perçus au cours des exercices clos de 1976 à 1980.

D'autre part, selon le Conseil d'Etat, il résulte des considérations précédentes que le comité requérant ne pouvait, en tout état de cause, se prévaloir utilement, sur le fondement des dispositions de l'article 1649 quinquies E du CGI repris à l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales, en ce qui concerne les résultats de l'exercice clos le 31 janvier 1975, de l'interprétation conférant un caractère rétroactif aux dispositions de l'article 207 du code, qui aurait été contenue dans une instruction ministérielle du 21 mai 1977.

Ainsi, le *Comité intercoopératif et interprofessionnel du logement* était fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Paris avait rejeté sa demande dans la mesure où elle tendait à la décharge de la fraction des cotisations à l'impôt sur les sociétés au taux de 24% auxquelles il avait été assujéti en raison des produits procurés, au cours des exercices en question, par les prêts et participations consentis au titre des articles R. 313-21 et s. du code de la construction et de l'habitation⁹.

L'année suivante, le supplément d'instruction contradictoire conduit par l'administration ayant été réalisé, le Conseil d'Etat s'est prononcé sur les bases d'imposition¹⁰.

IV – LA QUESTION DE L'ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DANS L' AFFAIRE DE LA CARPA LYON ARDÈCHE

1 – L'arrêt de la cour administrative d'appel

En ce qui concerne tout d'abord l'imposition à l'impôt sur les sociétés :

Selon la cour administrative d'appel il résulte des dispositions de la loi du 31 décembre 1971 et du décret du 27 novembre 1991 que les caisses des règlements pécuniaires des avocats ont été instituées par le législateur et que leur ont été confiées différentes missions, au nombre desquelles figure la gestion des fonds, effets ou valeurs reçus par les avocats pour le compte de leurs clients. L'adhésion des avocats à ces caisses est obligatoire.

La loi prévoit que les fonds perçus par les caisses doivent obligatoirement être affectés aux services d'intérêts collectifs de la profession d'avocat, à la couverture des dépenses de fonctionnement de l'aide juridictionnelle et au financement de l'aide à l'accès au droit.

La CARPA Lyon Ardèche a fait valoir qu'elle était une association régie par la loi du 1^{er} juillet 1901, qui n'exerce, pour les avocats inscrits aux barreaux de Lyon et de l'Ardèche, que les attributions dévolues aux caisses des règlements pécuniaires des avocats par les dispositions législatives et réglementaires. Elle a ainsi établi que sa gestion était désintéressée et, dès lors, la cour a considéré qu'elle n'était pas passible de l'impôt sur les sociétés.

En ce qui concerne l'imposition au taux réduit de l'impôt sur les sociétés des revenus de capitaux mobiliers :

Selon la cour administrative d'appel, pour l'application des dispositions du 5 de l'article 206 du CGI, doivent être compris dans les bases d'imposition les revenus des capitaux mobiliers dont une association dispose, et notamment les produits des placements de sommes en attente d'emploi, alors même que l'association n'en aurait la disposition qu'à titre de dépositaire. Doivent en revanche être exceptées de ces bases, selon la cour, celles des recettes de l'association qui lui ont été procurées par une activité indissociable du but non lucratif poursuivi par elle et dont la perception

⁹ Mais, en l'espèce, l'état du dossier ne permettant pas au Conseil d'Etat de se prononcer sur les bases d'imposition, le juge a ordonné un supplément d'instruction contradictoire sur ce point. Et les impositions ayant été établies sur la base des déclarations du comité, il appartenait à celui-ci de produire tous éléments de nature à permettre l'évaluation desdits montants.

¹⁰ CE 27 septembre 1989, *Comité intercoopératif et interprofessionnel du logement*, req. n° 50368.

découle, non de la mise en valeur d'un patrimoine ou du placement de sommes disponibles, mais de la réalisation même de la mission désintéressée qui correspond à son objet social.

La CARPA Lyon Ardèche a pour objet, aux termes de l'article 1^{er} de ses statuts « l'organisation d'une caisse pour les managements de fonds et la conservation des fonds collectifs provenant des séquestres amiables et judiciaires et des ventes immobilières, conformément aux dispositions légales et réglementaires, le contrôle desdites opérations et plus généralement l'organisation de tous les services destinés à faciliter l'exercice de la profession d'avocat et à répondre aux besoins et intérêts généraux du public dans les domaines judiciaire et juridique ». Elle est autorisée, de même que pour ses fonds propres, à procéder au placement de ces fonds.

Selon la cour, si les produits financiers qu'elle peut ainsi se procurer participent de ses sources principales de financement et doivent, par détermination de la loi, être obligatoirement réinvestis dans les missions d'intérêt collectif qu'elle gère, la perception de ces produits ne peut être regardée comme découlant directement de la réalisation même de la mission désintéressée qui correspond à son objet social mais de l'activité complémentaire de placement desdits fonds.

Par suite, déclare la cour, les produits financiers procurés par le placement par la CARPA de ses fonds propres ou de ceux qui lui sont confiés entrent dans le champ d'application des dispositions du 5 de l'article 206 du CGI. En conséquence, la cour décide que le ministre est fondé à faire valoir qu'en jugeant autrement le tribunal administratif de Lyon a entaché son jugement d'une erreur de droit.

2 – La solution donnée par le Conseil d'Etat

En cassation, le Conseil décide (considérant 4) qu'il résulte des dispositions de l'article 206 et 219 bis du CGI que « doivent être compris dans les bases d'imposition à l'impôt sur les sociétés au taux réduit des placements en attente d'emploi, alors même que l'association n'en aurait la disposition qu'à titre de dépositaire ; que doivent, en revanche, être exceptées de ces bases celles des recettes de l'association qui lui ont été procurées par une activité indissociable du but non lucratif poursuivi par elle et dont la perception découle, non de la mise en valeur d'un patrimoine ou du placement de sommes disponibles, mais de la réalisation même de la mission désintéressée qui correspond à son objet social ».

Le Conseil d'Etat applique ces principes à l'activité de la CARPA. Ayant rappelé l'article 53 de la loi du 31 décembre 1971, les articles 241 et 235-1 du décret du 27 novembre 1991, cités plus haut, le Conseil d'Etat déclare qu'il en résulte, d'une part que la création des CARPA a été rendu obligatoire avec pour objet de recevoir, de conserver et de manier les fonds, effets ou valeurs reçus par les avocats pour le compte de leurs clients avant qu'ils ne soient reversés à leur bénéficiaires, d'autre part, que le financement des missions d'intérêt collectif de la profession et des missions d'intérêt général prévues par l'article 235-1 du décret du 27 novembre 1991 entre dans l'objet assigné aux CARPA. En conséquence, « les produits financiers qu'elles perçoivent dans le cadre de leur mission de conservation de ces fonds ne procèdent pas d'une activité de gestion patrimoniale mais sont inhérents à la réalisation même de leur objet social, tel qu'il est défini par les textes qui les régissent ».

En jugeant que les produits obtenus du placement des fonds confiés à la CARPA par les avocats pour le compte de leurs clients renaient, comme les produits de placement de fonds propres, dans

le champ d'application du 5 de l'article 206 du CGI dès lors qu'ils découlaient d'une activité complémentaire de placement des fonds, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit.

Mots clés : associations, bases d'imposition, exonérations, impôt sur les sociétés, recettes