

■ Amplifiés par la crise sanitaire actuelle, les dons des invendus aux associations prennent, plus que jamais, tout leur sens.

■ Au début de l'année 2020, le législateur a ainsi souhaité faire prévaloir la gratification sur la destruction.

TVA

# À VOS « MARQUES », PRÊTS... DONNEZ !

Modifiant le régime fiscal de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la loi relative à la lutte contre le gaspillage et à l'économie circulaire<sup>1</sup> vise à inciter les entreprises à donner leurs invendus plutôt qu'à les détruire. Analyse.



AUTEUR Charles Dubreuil  
TITRE Avocat,  
cabinet PDGB



AUTEUR Arnaud Giroire  
TITRE Avocat,  
cabinet PDGB

**E**stimée à 1,4 milliard d'euros<sup>2</sup>, la perte des recettes d'activités associatives liée à la crise sanitaire est sans précédent ! Dans ce contexte où, plus que jamais, les actions des associations demeurent cruciales, celles-ci doivent s'organiser. Sollicitant notamment, pour leurs bénéficiaires, des produits non alimentaires (vêtements, produits d'hygiène, etc.), les associations se trouvaient confrontées à une difficulté liée au régime de TVA applicable aux entreprises donatrices ; celle-ci s'ajoutant d'ailleurs au fait que, depuis quelques années déjà, un certain nombre de mesures ont conduit à une diminution de leurs ressources : suppression de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) et création de l'impôt sur la fortune immobi-

lière (IFI), suppression de la réserve parlementaire, diminution de la réduction d'impôt au titre du mécénat.

Fort des urgences sociale et environnementale, le législateur a néanmoins cherché, au début de l'année 2020, à lutter contre le gaspillage en favorisant le réemploi solidaire des invendus, alimentaires et non alimentaires<sup>3</sup>. L'objectif recherché est d'inciter les entreprises qui souhaitent alléger leur stock de marchandises invendues à ne plus les détruire. En effet, jusqu'à cette loi, la destruction des invendus

pouvait rester avantageuse, pour certaines entreprises, au regard notamment de l'absence de reversement de la TVA déduite lors de l'acquisition dudit stock<sup>4</sup>. Depuis le 12 février 2020, l'introduction d'un système d'amende pouvant aller jusqu'à 15 000 euros pour les entreprises détruisant leurs invendus a rebattu les cartes<sup>5</sup>, même si les modalités d'application de ces amendes devront être précisées. Dès lors, il peut s'avérer intéressant d'analyser les conséquences fiscales de ces deux comportements : la destruction et la gratification.

Par exemple, dans le cas d'une entreprise, soumise à l'impôt sur les sociétés (IS) – au taux de

28 %<sup>6</sup> – et à la TVA, souhaitant alléger son stock d'invendus non alimentaires dont le prix de revient s'élève à 1 200 euros, dont 200 euros de TVA. Le coût de la destruction s'élèvera à 15 720 euros, soit 1 000 euros de perte du stock, 15 000 euros d'amende et une économie d'IS de 280 euros (perte déductible du résultat). Cette somme constitue un référentiel à partir duquel l'analyse du coût des dons faits aux associations devra être mise en perspective. L'hétérogénéité des associations bénéficiaires implique toutefois des conséquences fiscales propres à chaque entreprise<sup>7</sup> (TVA, réduction d'impôt, amendes, etc.) qui devront s'apprécier *in concreto* et qui ne sauraient dispenser ces structures d'une analyse individuelle.

1. L. n° 2020-105 du 10 févr. 2020, JO du 11, JA 2020, n° 614, p. 6 et p. 12 ; JA 2020, n° 619, p. 34, étude X. Delpesch.  
2. Le Mouvement associatif, « ASSOS, faire face à la crise Covid-19 – Du diagnostic aux mesures d'urgence »,

avr. 2020, JA 2020, n° 619, p. 9.

3. L. n° 2020-105, préc.

4. JA 2019, n° 604, p. 13.

5. C. envir., art. L. 541-15-8.

6. Par hypothèse, le taux réduit de 15 % n'est pas applicable.

7. Ne seront pas pris en compte ici les coûts de destruction ou de transport des invendus dans la mesure où ces coûts varient en fonction de la nature et de la quantité desdites marchandises.

8. Sous réserve que le don ne soit pas

contraire à l'intérêt de l'entreprise.

Dans le cas contraire, la valeur du stock ferait l'objet d'une réintégration extra-comptable au résultat de l'entreprise.

9. CGI, art. 238 bis, 2.

10. À la condition toutefois que

■ De la qualité du récipiendaire impliquera un certain nombre de conséquences fiscales pour l'entreprise donatrice.

## DONS À DES ASSOCIATIONS SIMPLEMENT DÉCLARÉES

À titre liminaire, il convient de préciser que les associations dites « simplement déclarées » regroupent celles relevant de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 et qui ne sont éligibles à aucun dispositif fiscal de faveur. Le don d'inventus à ces associations entraîne l'obligation pour l'entreprise donatrice de régulariser la TVA sans que cette entreprise puisse, au titre de la donation, bénéficier d'un régime fiscal de faveur, à l'exception de la déduction de la perte du stock de son résultat taxable. Ainsi, dans l'exemple précité, l'entreprise évite l'amende de 15 000 euros, mais perd 1 000 euros de valeur de stock. Comptablement, elle déduit la valeur du stock de son résultat taxable, soit une économie d'IS de 280 euros<sup>8</sup>, et se trouve dans l'obligation de reverser 200 euros correspondant à la TVA déduite initialement. En conséquence, le coût pour l'entreprise s'élève à 920 euros. Cela étant, plus la valeur du stock sera élevée, moins le don sera avantageux comparé à la destruction.

## DONS À CERTAINS ORGANISMES D'INTÉRÊT GÉNÉRAL, NON RECONNUS D'UTILITÉ PUBLIQUE

En premier lieu, les dons aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 238 *bis* du code général des impôts (CGI) ouvrent droit, pour les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, à une réduction d'impôt, dite « réduction d'impôt mécénat ». Lorsque le montant des dons – en nature ou en numéraire – est inférieur à 2 millions d'euros, le taux de la réduction d'impôt est égal à 60 % et la fraction supérieure à ce montant ouvre droit à une réduction d'impôt au taux de 40 %. Toutefois, et par dérogation, ce dernier taux ne s'applique pas aux dons réalisés au profit d'organismes sans but lucratif qui œuvrent pour les personnes en difficulté<sup>9</sup>. Pour le calcul du montant de la réduction d'impôt, l'ensemble des versements est pris dans la limite de 20 000 euros – pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2020 – ou de 5 % du chiffre d'affaires lorsque ce dernier montant est plus élevé ; au-delà, l'excédent est reporté sur les cinq exercices suivants. Pour les dons en nature, tels que les dons d'inventus non alimentaires, l'assiette de la réduction d'impôt est déterminée à partir du prix de revient des stocks inventus. Ce prix est majoré des frais de transport, de manutention et autres coûts directement engagés pour donner lesdits inventus<sup>10</sup>.

ces coûts soient effectivement supportés par l'entreprise.

11. *BOFiP-Impôts*, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 du 7 août 2019, § 40.

12. En partant de l'hypothèse où toutes les conditions d'application du régime sont remplies.

13. CGI, art. 238 *bis*.

14. L. n° 2020-105, préc., art. 36.

15. CGI, art. 273 *septies* D.

16. *BOFiP-Impôts*, BOI-RES-000068 du 22 avr. 2020, JA 2020, n° 618, p. 8 ; BOI-RES-000068 du 13 mai 2020, JA 2020, n° 620, p. 7.

En deuxième lieu, précisons que les dons ne sont pas fiscalement déductibles. Par conséquent, ce versement nécessite une réintégration extracomptable sur l'imprimé n° 2058-A. La valeur du stock donné étant comprise dans le résultat taxable de la société, aucune économie d'impôt n'est effectuée.

En dernier lieu, les entreprises devront reverser le montant de TVA déduit au moment de l'acquisition des inventus donnés. Toutefois, le montant de la TVA viendra augmenter le prix de revient du stock donné pour le calcul de la réduction d'impôt<sup>11</sup>. Ainsi, dans l'exemple précité, cela se traduit – de la même façon que pour les associations simplement déclarées – par une perte de stock de 1 000 euros non déductibles et le reversement de la TVA initialement déduite de 200 euros. L'entreprise pourra néanmoins bénéficier d'une réduction d'impôt de 60 %<sup>12</sup>, en retenant le prix de revient et la TVA régularisée – pouvant s'élever à 720 euros<sup>13</sup> et dont le montant pourra être augmenté des éventuels frais de transport et/ou de manutention. En définitive, le coût du don s'élèvera, pour l'entreprise, à 480 euros.

## DONS À DES ASSOCIATIONS RECONNUES D'UTILITÉ PUBLIQUE (ARUP)

Les dons d'inventus non alimentaires à des ARUP doivent s'apprécier à l'aune de l'article 273 *septies* D du CGI, issu de la loi du 10 février 2020<sup>14</sup>. Ce nouveau dispositif permet à l'entreprise donatrice notamment d'inventus non alimentaires neufs<sup>15</sup> de ne pas avoir à régulariser la TVA ayant grevé l'achat du stock. Ces dons bénéficient également de la réduction d'impôt au titre du mécénat décrite précédemment. Par conséquent, le coût du don s'élèvera au prix de revient du stock (1 000 euros), diminué de la réduction d'impôt précédemment évoquée, calculée en retenant uniquement le prix de revient (600 euros) et dont la TVA non reversée est exclue. En définitive, le coût du don sera de 400 euros pour l'entreprise.

Il ressort donc que la destruction d'inventus non alimentaires peut représenter un coût, pour l'entreprise, bien supérieur à celui induit par la gratification à l'une des associations susvisées. Dans une période où la pandémie a engendré une crise économique et sociale d'une ampleur inédite, la fiscalité apparaît ainsi comme un levier indispensable pour pérenniser la place des associations. Conscient de l'efficacité de ce levier, le législateur n'hésite d'ailleurs pas à y recourir lorsque la situation le commande : la dispense de régularisation de la TVA concernant les dons de matériel sanitaire en constitue l'un des exemples les plus récents<sup>16</sup>. ■