

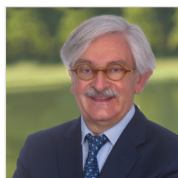
■ Les associations qui ont une activité lucrative accessoire ne paient pas nécessairement la TVA.

■ Pour autant, lorsque le seuil de franchise des impôts commerciaux est dépassé, elles sont alors soumises à la franchise en base de TVA.

IMPÔTS
COMMERCIAUX

UNE FRANCHISE FRANCHEMENT PAS SIMPLE !

L'exonération d'impôts commerciaux, pour les associations, implique de savoir faire usage de la notion de franchise (d'impôts commerciaux ou en base). Voici comment procéder en pratique.



AUTEUR **Thierry Guillois**
TITRE Avocat à la Cour,
associé, cabinet PDGB



AUTEUR **Jérémy Chevalier**
TITRE Avocat à la Cour,
cabinet PDGB

Exonération d'impôts commerciaux, activités lucratives accessoires, application de la franchise des impôts commerciaux, franchise en base de taxe sur la valeur ajoutée (TVA)... La fiscalité, et à plus forte raison lorsqu'il s'agit de TVA, possède un aspect rugueux qui découragerait presque les plus téméraires d'entre nous, fussent-ils dotés d'un esprit de mathématicien chevronné. Pourtant, elle est un enjeu majeur de la vie économique associative. Ainsi en est-il de la question la suivante : comment appliquer les franchises de TVA lorsqu'on est une association ?

1. CGI, art. 206, 1 bis.

2. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 du 7 juin 2017, § 10.

3. Ibid.

BREF RAPPEL : LES FRANCHISES D'IMPÔTS COMMERCIAUX ASSOCIATIVES

En principe, les associations dont la gestion est désintéressée ne sont pas soumises aux impôts commerciaux lorsque leurs activités non lucratives restent significativement prépondérantes et que le montant de leurs recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 76 679 euros¹. Cette exonération est également reprise en matière de TVA².

Il résulte de cette règle qu'une association peut être exonérée d'impôts commerciaux tout en développant des activités lucratives, à condition qu'elles soient accessoires. Étant rappelé que la gestion de l'entité doit être désintéressée, il lui faut pour ce faire répondre à une double condition :

■ avoir une activité non lucrative significativement prépondérante. En d'autres termes, lorsque l'ensemble de ses activités sont passées au crible de l'analyse de la concurrence et de la règle dite des « 4P »³, il faut, lorsque le chiffre d'affaires de ces différentes activités est calculé, que son activité non lucrative demeure significativement prépondérante ;

■ avoir un chiffre d'affaires lucratif ne dépassant pas le seuil de 76 679 euros en 2023. Si ce seuil est dépassé, l'association peut malgré tout créer un secteur distinct d'activité, mais devra payer les impôts commerciaux correspondant aux activités lucratives, dès le premier euro (v. « Exemple 1 »).

Exemple 1

Une association réalise un chiffre d'affaires de 1 million d'euros. 10 % de son chiffre d'affaires correspond à une activité lucrative. L'activité non lucrative demeure donc significativement prépondérante. Pour autant, l'activité lucrative (100 000 euros de chiffre d'affaires) dépasse le seuil de 76 679 euros annuels. L'association devra ainsi s'acquitter des impôts commerciaux sur les 100 000 euros. Pour éviter toute contamination de l'ensemble, elle doit sectoriser son activité.

■ Si elles ne franchissent pas les seuils de cette franchise en base, elles demeurent exonérées de TVA.

Le seuil mentionné correspond donc à une franchise d'impôts commerciaux. Cela étant, un autre élément de complexité vient s'ajouter au régime fiscal de l'exonération : comment calculer le chiffre d'affaires ayant vocation à être comptabilisé dans le seuil de la franchise et celui ne devant pas l'être ?

MODALITÉS DE CALCUL DE LA FRANCHISE D'IMPÔTS COMMERCIAUX

Qu'il s'agisse de la détermination de ce qu'est une activité non lucrative significativement prépondérante⁴, ou même de la méthode de calcul du seuil de la franchise, la chose n'est pas aisée. Certaines activités, même exonérées de TVA, devront être comptabilisées parmi les activités lucratives pour savoir si le seuil de 76 679 euros a été dépassé.

Selon le code général des impôts (CGI)⁵, pour être exonérés de TVA, il est nécessaire que les organismes et leurs activités « remplissent les conditions » de l'article 206, 1 bis du même code. En clair, l'activité ne doit pas entrer en concurrence avec celle portée par un organisme fiscalisé et, le cas échéant, doit être soumise à l'analyse de la règle des « 4P ». Or, de nombreuses activités bénéficient de l'exonération de TVA, non pas en raison de l'absence de situation concurrentielle, mais bien en raison d'une disposition expresse du CGI qui exonère l'opération. Par exemple, les recettes issues de la location d'un logement non meublé peuvent être exonérées de TVA. Il en est de même de certaines activités relatives à la santé, à l'éducation et à la formation⁶, ou même des recettes tirées des services rendus dans les groupements autonomes de personnes⁷.

Ces recettes doivent donc, malgré l'exonération de TVA, être prises en compte pour le calcul du franchissement du seuil de 76 679 euros⁸. C'est d'ailleurs ce que semble affirmer en l'état la doctrine fiscale : « En revanche, il est rappelé que les recettes lucratives non expressément exclues pour l'appréciation du seuil fixé par le second alinéa du b du 1^o du 7 de l'article 261 du CGI, doivent être imputées sur ce seuil même lorsqu'elles sont, par ailleurs, susceptibles de bénéficier d'une mesure d'exonération spécifique »⁹ (v. « Exemple 2 » et « Exemple 3 »). Pour les associations exerçant une activité lucrative accessoire, il y a tout lieu de se méfier. Encore faut-il se poser la question des conséquences du dépassement du seuil et des autres franchises applicables.

4. Le critère du chiffre d'affaires n'est pas toujours le plus pertinent pour établir l'activité de l'association. Il convient alors de privilégier d'autres critères afin d'apprécier le poids réel relatif des activités de l'organisme (BOFIP-

Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018, § 210).

5. CGI, art. 261, 7, 1^o, b), al. 2.

6. CGI, art. 261, 4.

7. CGI, art. 261 B.

8. Ne sont cependant pas prises en

Exemple 2

Une association agit dans le milieu sanitaire et social. Elle développe une activité d'accueil de personnes en situation de précarité. Cette activité constitue l'essentiel de son chiffre d'affaires (410 000 euros par an).

Pour autant, disposant d'un certain nombre de salles de réunion, elle accueille aussi des séminaires dans ses locaux. Cette activité consiste en la location de salles équipées. Elle est effectuée aux conditions du marché et au profit de sociétés commerciales. L'activité rapporte un chiffre d'affaires de 50 000 euros.

L'activité non lucrative est donc significativement prépondérante (50 000 euros / 410 000 euros) et le seuil de 76 679 euros n'est pas dépassé.

Exemple 3

Selon une seconde hypothèse, cette même association exerce une activité de formation continue dans son domaine de compétence. Cette activité concurrentielle est lucrative. Elle lui rapporte 30 000 euros par an.

L'activité de formation est exonérée de TVA au titre de l'article 261, 4 du CGI. Pour autant, l'exonération procède d'une disposition spéciale et non de celle de l'article 261, 7, 1^o, b), alinéa 2 du CGI. Cette somme doit donc être additionnée à celle de 50 000 euros. Dès lors, l'activité lucrative représente 80 000 euros de chiffre d'affaires par an et le seuil annuel est dépassé.

Du fait de ce dépassement, il sera nécessaire de créer un secteur lucratif pour éviter toute contamination fiscale de l'activité.

DE LA FRANCHISE DES IMPÔTS COMMERCIAUX À LA FRANCHISE EN BASE DE DROIT COMMUN

Le dispositif de la franchise des impôts commerciaux ne s'applique plus dès lors que l'une de ses trois conditions d'application n'est plus remplie, c'est-à-dire lorsque :

- l'organisme a une gestion intéressée ;
- les activités non lucratives sont non significativement prépondérantes ;
- les recettes des activités lucratives accessoires excèdent 76 679 euros.

Dès lors que le seuil est dépassé, la franchise n'est plus applicable dès le premier jour du mois suivant celui du dépassement. Par ●●●

compte les recettes tirées des six manifestations annuelles prévues par l'article 261, 7, 1^o, c) du CGI.

9. BOFIP-Impôts, BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10 du 26 avr. 2023, § 360.

ARTICLE

FISCAL

Le seuil d'exonération de TVA fixé par l'article

261, 7, 1^o, b), alinéa 2

du CGI (76 679 euros en 2023)
s'apprécie par référence au
montant des recettes encaissées
au cours de l'année civile
précédente.

●●● conséquent, les opérations réalisées jusqu'au dernier jour du mois du dépassement bénéficieront de l'exonération d'impôts commerciaux. Ce dépassement fait alors naître certaines obligations déclaratives.

L'année suivante, l'association sera tenue des mêmes obligations car le seuil d'exonération de TVA fixé par l'article 261, 7, 1^o, b), alinéa 2 du CGI (76 679 euros en 2023) s'apprécie par référence au montant des recettes encaissées au cours de l'année civile précédente.

Même si la franchise d'impôts commerciaux spécifique aux organismes sans but lucratif (OSBL) ne trouve plus à s'appliquer, il n'en demeure pas moins que le régime de droit commun s'imposera en année N+1. Dans ce cadre, il convient de rechercher si l'association répond ou non aux conditions de la franchise en base prévue par l'article 293 B, I du CGI :

« Pour leurs livraisons¹⁰ de biens et leurs prestations de services, les assujettis établis en France bénéficient d'une franchise qui les dispense du paiement de la taxe sur la valeur ajoutée, lorsqu'ils n'ont pas réalisé :

« 1^o un chiffre d'affaires supérieur à :

« a) 91 900 euros l'année civile précédente ;

« b) ou 101 000 euros l'année civile précédente, lorsque le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé le montant mentionné au a ;

« 2^o et un chiffre d'affaires afférent à des prestations de services, hors ventes à consommer sur place et prestations d'hébergement, supérieur à :

« a) 36 800 euros l'année civile précédente ;

« b) ou 39 100 euros l'année civile précédente, lorsque la pénultième année il n'a pas excédé le montant mentionné au a. »

Contrairement à la franchise des impôts commerciaux applicable à l'impôt sur les sociétés (IS), à la TVA et à la contribution économique territoriale (CET), la franchise en base est propre à la TVA. Elle exonère les entreprises de la déclaration et du paiement de la TVA sur les prestations ou ventes qu'elles réalisent. Ce régime fiscal s'applique à toutes les entreprises dont le chiffre d'affaires de l'année précédente ne dépasse pas certains seuils.

Il reste enfin à préciser qu'en cas d'assujettissement en année N+1, rien n'empêche ces organismes de bénéficier de nouveau de la franchise d'impôts commerciaux l'année N+2, le seuil de celle-ci s'appréciant vis-à-vis des recettes de l'année précédente. ■



10. Au sens de la TVA, la livraison de biens doit s'entendre de toutes les opérations portant sur des biens meubles corporels et qui donnent lieu à un transfert de propriété. Il

s'agit donc des ventes, des échanges (qui s'analysent fiscalement en des doubles ventes), des prêts à la consommation, etc. ; BOFIP-Impôts, BOI-TVA-BASE-20-10 du 21 déc. 2022, § 30.