

IMPÔTS ET TAXES

TAUX DE L'IMPÔT ET INTÉRÊT GÉNÉRAL : « LA TÊTE À (TO)TAUX »

Si les taux d'imposition ont souvent été utilisés par les pouvoirs publics dans le but d'inciter au développement d'un secteur, on ne peut dire que ce soit le cas pour les associations, dont l'intérêt général est pourtant régulièrement mis en avant.



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

En matière fiscale, les associations présentent de nombreuses spécificités et font l'objet d'un régime particulier supposé favoriser le développement des activités d'intérêt général. Pourtant, s'agissant des taux d'imposition, la complexité reste de mise et de nombreuses incohérences persistent, sans réelle prise en compte des pouvoirs publics.

LA TVA SUR LES GROUPEMENTS DE MOYENS

L'exemple le plus récent est celui des groupements d'associations dont les moyens mis en commun (des fonctions supports) peuvent très vite se voir assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) dès lors

que ceux-ci ne peuvent être centralisés au sein d'une même entité, comme un groupement autonome de personnes¹ (GAP) au sens de l'article 261 B du code général des impôts (CGI).

Il arrive en effet souvent que les salariés d'une ou de plusieurs associations appartenant au groupement et qui consacrent une partie

de leur temps à d'autres entités de celui-ci ne souhaitent pas ou ne puissent pas être transférés à une entité centralisatrice. Il peut en aller de même d'autres moyens communs (par exemple, le local professionnel ou le matériel informatique), dont le transfert entraînerait des coûts supplémentaires. Refacturés de façon ascendante au groupement autonome de personnes ou de façon horizontale vers d'autres membres de celui-ci afin d'être mis à la disposition de l'ensemble des membres, ces moyens doivent aujourd'hui supporter la TVA au taux de 20 %, sans que l'utilisateur final puisse la récupérer. Issues des fameux arrêts de 2017 de la Cour de justice de l'Union

européenne (CJUE)², ces nouvelles règles visaient pourtant à sanctionner, pour des raisons sociales – les associations étaient les principales visées –, l'exonération de TVA entre les membres d'un même groupement³.

Suivie à ces arrêts, les banques et les compagnies d'assurances dont les services sont exonérés de TVA se trouvèrent exclues du dispositif. Aussitôt, le ministère des Finances et du Budget s'empressa de leur inventer le « groupe TVA »⁴, prévu à l'article 256 C du CGI, qui rétablissait à leur profit le bénéfice de l'exonération sous une autre forme. Les associations sollicitèrent pour elles une extension de ce dispositif. Il leur fut répondu que celui-ci ne pouvait s'appliquer à elles du fait de l'absence de liens financiers entre elles et ●●●

1. V. not. JA 2023, n° 675, p. 39, étude T. Guillois, J. Chevalier.

2. CJUE 21 sept. 2017, aff. C-326/15, C-605/15 et C-616/15, JA 2017, n° 567, p. 3, édito. B. Clavagnier ; *ibid.*, p. 10, obs. C. Bur.

3. CJUE 4 mai 2017, aff. C-274/15, JA 2017, n° 560, p. 15, obs. R. Fievet.

4. V. JA 2024, n° 692, p. 37, étude A.-L. Benoist, R. Lalanne, V. Deboudt ; JA 2022, n° 656, p. 37, étude T. Guillois, C. Bur.

■ Les taux d'imposition sont une variable importante pour appuyer le développement économique d'un secteur.

■ Les associations imposables doivent composer avec la complexité des différents taux applicables.

●●● qu'elles n'entraient pas dans le périmètre d'une combinaison obligatoire des comptes. L'extension était exclue. Malgré l'opposition du gouvernement, un amendement avait pourtant été adopté par le Sénat, dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2024, afin de permettre aux associations d'en bénéficier. Arrivé à l'Assemblée nationale, l'article concerné fut naturellement

“ Nous sommes parvenus à ce paradoxe où les excédents destinés à être répartis aux actionnaires sont imposés au taux de 25 % alors que les revenus patrimoniaux ayant vocation à financer des actions d'intérêt général le sont à 24 % ”

rejeté. Plusieurs députés, y compris de la majorité présidentielle, en présentèrent de nouveaux, qui subirent le même sort. Depuis lors, curieusement, le gouvernement n'encourage plus les associations à regrouper leurs moyens⁵ !

LE TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS SUR LES REVENUS PATRIMONIAUX

Sont imposés au taux de 24 % les revenus que tirent les associations non lucratives de leur patrimoine immobilier (location d'immeubles dont elles sont directement propriétaires ou au travers d'une société civile immobilière de copropriété, ou bénéfices d'exploitation agricole ou forestière). Il en va de même des revenus mobiliers (produits de créances non négociables, cautionnements ou comptes courants, produits de contrats de capitalisation, etc.). Certains revenus sont imposables au taux de 15 % (dividendes) et, enfin, d'autres le sont à 10 % (produits des obligations et emprunts négociés).

Ainsi, avant même de pouvoir affecter ces revenus à leur activité désintéressée et bien souvent d'intérêt général – au sens fiscal du terme –, les associations doivent s'acquitter d'un impôt... Soit ! Mais

il faut se souvenir que, jusqu'en 1985, le taux de l'impôt sur les sociétés (IS) pour les sociétés commerciales était de 50 %. Puis, en 1993, à la suite de baisses successives, il fut ramené à 33,33 %. Afin d'inciter les entreprises étrangères à s'installer sur notre territoire et d'encourager le dynamisme des entreprises françaises, ce taux connut une nouvelle décade à partir de la loi de finances pour 2017⁶ : 28 % en

2020, pour parvenir à 25 % à compter du 1^{er} janvier 2022, étant précisé que les petites et moyennes entreprises (PME) peuvent relever du taux de 15 %. Nous étions alors parvenus à ce paradoxe – qui perdure... – où les excédents destinés à être répartis aux actionnaires sont imposés au taux de 25 % alors que les revenus patrimoniaux ayant vocation à financer des

actions d'intérêt général le sont à 24 %. De nombreux acteurs – dont le Haut-Conseil à la vie associative (HCVA) – s'en émurent sans que leur trouble n'interpelle les autorités. Ne serait-il pas opportun de rétablir l'écart de 9 % qui existait entre le taux de l'IS de droit commun de 33,33 % et le taux réduit d'IS des revenus patrimoniaux de 24 % en abaissant ce dernier à 15 % ?

LE TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS APPLICABLE AUX RÉSULTATS DU SECTEUR LUCRATIF

Un autre exemple illustre cette problématique : une association qui développe des activités lucratives accessoires⁷ et qui ne bénéficie pas de la franchise en base (de 76 679 euros pour l'année 2023)⁸ a la possibilité de les isoler soit au sein d'un secteur distinct, soit dans celui d'une filiale commerciale.

La création d'un secteur distinct est une tolérance de l'administration qui limite l'assiette de l'impôt sur les sociétés aux excédents dégagés par les activités dudit secteur. Si l'association ne souhaite pas procéder à cette sectorisation, l'impôt a pour assiette la totalité des résultats, bénéficiaires ou déficitaires, de l'association, tous secteurs confondus. Dans un cas comme dans l'autre, ils sont imposés au

5. V. JA 2024, n° 691, p. 3, édito T. Guillois.

6. L. n° 2016-1917 du 29 déc. 2016, JO du 30, JA 2017, n° 551, p. 39, étude R. Fievet.

7. V. JA 2021, n° 635, p. 35, étude

A. Bernard ; JA 2021, n° 634,

p. 36, étude A. Bernard.

8. CGI, art. 206, 1^{er} bis, art. 261,

7, 1^{er}, b) et art. 1447, II.

■ Les pouvoirs publics peinent à prendre en compte les spécificités associatives pour favoriser l'intérêt général.

taux de 25 %. Pour autant, les associations sectorisées n'ont pas la possibilité de se prévaloir du dispositif du mécénat pour réduire de leur résultat imposable une part correspondant aux articles 200 ou 238 bis du CGI : « les valeurs financières [...] peuvent être transférées du secteur lucratif vers le secteur non lucratif [...]. Ces sommes ne sont pas éligibles au dispositif prévu en faveur du mécénat et ne peuvent donc pas être admises en déduction du résultat imposable du secteur lucratif »⁹.

À la question de savoir s'il ne serait pas logique d'appliquer un taux différencié selon que les excédents sont affectés au financement de l'activité principale d'intérêt général de l'association ou réinvestis dans le secteur lucratif, Alain Juppé, alors Premier ministre, avait répondu au Conseil national de la vie associative (CNVA) – devenu le HCVA –, qu'il recevait à l'hôtel Matignon, que ce sujet était technique et qu'il fallait l'aborder avec les services de l'administration. Ce qui fut fait.

Paradoxalement, l'administration entendait ainsi étanchéifier totalement les flux circulant entre les comptes de l'association. Pour autant, cette dernière y parvient difficilement, ce qui lui impose, en filigrane, la réalisation de montages plus complexes pour parvenir au même résultat.

Le même sujet peut être reproduit à propos des dividendes d'une filiale commerciale au sein de laquelle une association a externalisé une activité lucrative devenue trop importante.

REVENIR À UNE IMPOSITION DIFFÉRENCIÉE SELON L'AFFECTATION DU RÉSULTAT

Entre 1988 et 1992, le code général des impôts prévoyait un taux d'impôt différent selon que le bénéfice dégagé par une société était distribué aux actionnaires ou réinvesti dans l'entreprise, notamment pour la recherche : il était de 42 % pour les bénéfices distribués et de 35 % pour les bénéfices réinvestis. Il s'agissait alors de privilégier l'investissement sur la distribution de dividendes. Mais cette distinction a été abandonnée depuis. Ne pourrait-on pas la ressusciter au profit du secteur associatif, en tenant compte naturellement des niveaux actuels d'impôt sur les sociétés ? En d'autres termes, le financement de l'intérêt général doit-il être imposé au même taux que le résultat distribué ou affecté au secteur lucratif ?

9. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018, § 500.

10. V. Tchernonog, L. Prouteau, « Les associations : état des lieux et

évolutions – Vers quel secteur associatif demain ? », oct. 2018, JA 2018, n° 588, p. 6, obs. E. Benazeth.



Dans un contexte où le volume global des subventions publiques continue de diminuer d'année en année (-1,7 % par an en moyenne ; elles représentaient 34 % du budget moyen d'une association en 2005, 25 % en 2011, pour chuter encore à 20 % en 2017)¹⁰, où la contribution du mécénat à ce même budget stagne aux alentours de 5 %, ne serait-il pas temps d'appréhender la réalité en face : le modèle économique d'un grand nombre d'associations vacille, avec des répercussions que l'on devine sur les publics accueillis et alors que tout le monde constate une paupérisation de la population. N'est-il pas temps de faire prévaloir l'intérêt général ? N'est-il pas temps de desserrer les taux ? ■