

ARTICLE

FISCAL

L'ESSENTIEL

■ La loi de finances pour 2018 a acté l'abaissement du taux de l'impôt sur les sociétés, par palier, pour les entreprises commerciales.

■ Le secteur associatif, supportant des contraintes particulières, devrait également pouvoir bénéficier d'un calendrier de réduction spécifique.

IMPÔT SUR
LES SOCIÉTÉS

COMMENT FINANCER L'INTÉRÊT GÉNÉRAL ?

Alors que le Parlement a abaissé le taux de l'impôt sur les sociétés (IS) pour les entreprises commerciales, il est urgent d'intervenir sur le taux de l'IS touchant les associations et les groupes associatifs.



AUTEUR

TITRE Président de la commission juridique et fiscale du Haut-Conseil à la vie associative (HCVA), avocat associé, cabinet PDGB



AUTEUR

TITRE Ancien professeur à l'École nationale des impôts

AUTEUR

TITRE

à l'École nationale des impôts

Dans le prolongement du programme présidentiel, le gouvernement a entrepris de nombreuses réformes visant à assouplir les contraintes pesant sur les entreprises afin de les rendre plus compétitives et de favoriser la création d'emplois¹. Ces adaptations profiteront, pour une partie, aux associations, et c'est une bonne chose ! Mais ces dernières supportent des contraintes que ne connaissent pas les sociétés commerciales.

Contraintes du monde associatif

Les associations exercent des activités peu rentables, voire structurellement déficitaires, en direction de publics peu solvables.

L'apparition, depuis bientôt 30 ans, d'une concurrence commerciale sur des créneaux ou des catégories de population plus rémunératrices est venue progressivement réduire leur capacité à mutualiser leurs recettes. Enfin, l'érosion des aides publiques et le recours plus fréquent aux procédures du code des marchés publics ont fait le reste pour fragiliser sensiblement leur modèle économique, alors que la demande de services associatifs dans les domaines de la famille, des aides aux personnes âgées, de l'éducation populaire, des services sociaux et médico-sociaux, du sport ou de la culture n'a jamais été aussi forte et que jamais autant qu'aujourd'hui ne s'est fait sentir le besoin de rediffuser dans le corps social les valeurs de la citoyenneté et de la confiance.

L'équation à résoudre est donc délicate et le gouvernement l'a bien compris, qui a récemment engagé une réflexion en vue de mettre en œuvre une politique ambitieuse pour la vie associative au service d'une société de l'engagement, laquelle doit aboutir, à la fin du premier trimestre 2018, à une « nouvelle stratégie de développement de la vie associative »². Le soutien au développement des activités d'utilité sociale est également l'un des chantiers

entrepris. Les thèmes abordés sont les soutiens financiers directs et indirects de l'État et des autres autorités publiques, ainsi que le soutien à l'emploi associatif. S'agissant du soutien indirect et notamment fiscal, le vote de la loi de finances pour 2018³ et la mesure que celle-ci renferme de réduction progressive du taux de l'IS⁴ pour les entreprises sont l'occasion de s'interroger sur l'opportunité de prévoir un calendrier de réduction spécifique au secteur associatif qui tienne compte de ses contraintes particulières. De même, l'annonce d'une réflexion d'ensemble doit être l'occasion de s'interroger sur la mise en œuvre d'un régime fiscal des groupes associatifs tenant compte de l'affection des résultats à des activités d'intérêt général. ●●●

1. Notamment réforme du code du travail (J. Marfisi, JA n° 565/2017, p. 40), transformation programmée du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) en allégement de charges, réduction progressive du taux de l'impôt sur les sociétés (A. Verjat, JA n° 571/2018, p. 35).

2. Discours du Premier ministre, « Lancement du plan de développement pour la vie associative », 9 nov. 2017, JA n° 569/2017, p. 3 ; JA n° 571/2018, p. 3.
3. L. n° 2017-1837 du 30 déc. 2017, JO du 31, art. 84, A. Verjat, JA n° 571/2018, p. 35.
4. V. égal. JA n° 570/2017, p. 3.

ARTICLE

FISCAL

●●● Pour une réduction programmée du taux d'IS pour les associations assujetties

Pour la généralité des entreprises, le calendrier de la baisse du taux de droit commun de l'IS arrêté en 2017 a été modifié par la loi de finances pour 2018. La diminution progressive interviendra en cinq étapes : 28 % pour la fraction de bénéfice n'excédant pas 500 000 euros au 1^{er} janvier 2018, 31 % (28 % pour la fraction de bénéfice n'excédant pas 500 000 euros) au 1^{er} janvier 2019, 28 % au 1^{er} janvier 2020, 26,5 % au 1^{er} janvier 2021 et 25 % au 1^{er} janvier 2022.

Le taux réduit de 15 % pour la fraction de bénéfice n'excédant pas 38 120 euros au profit des entreprises dont le chiffre d'affaires est inférieur à 7,630 millions d'euros est maintenu.

Les associations sont soumises en 2017 à des taux d'IS différenciés selon que sont en cause les résultats du secteur lucratif ou les revenus patrimoniaux du secteur non lucratif. Au titre des résultats du secteur lucratif, s'appliquent, à condition que le chiffre d'affaires soit inférieur à 7,630 millions d'euros, le taux de 15 %⁵ dans la limite de 38 120 euros de bénéfice imposable, le taux de 28 % pour la fraction de bénéfice imposable entre 38 120 euros et 75 000 euros, et, au-delà, le taux de droit commun de 33,1/3 %. Entre 7,630 et 50 millions d'euros de chiffre d'affaires, le taux est de 28 % pour la fraction de bénéfice imposable inférieure à 75 000 euros, de 33,1/3 % au-delà. Au titre des revenus patrimoniaux, le taux d'IS de base des organismes sans but lucratif (OSBL)⁶ est de 24 % (revenus de la location d'immeubles détenus en propriété, d'exploitations agro-forestières, de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants, produits de bons et contrats de capitalisation, revenus distribués autres que les dividendes). Il est de 15 % sur les dividendes et de 10 % sur les produits des obligations, titres participatifs, effets publics et autres titres négociables émis depuis le 1^{er} janvier 1987, produits de titres de créances négociables sur un marché réglementé.

Dans un contexte d'abaissement des taux pour les entreprises avec, à terme, un taux d'IS de droit commun de 25 % et, pour les particuliers, un taux de prélèvement sur les revenus de valeurs mobilières de 30 % dont 17,2 % de prélèvements sociaux, soit un taux d'impôt sur le revenu (IR) de 12,8 %, les taux auxquels sont soumis les associations doivent être tous revus à la baisse pour tenir compte de l'évolution de leurs contraintes.

5. CGI, art. 219, I, b).

6. CGI, art. 206, 5 et 219 bis.

7. Dossier « Groupes associatifs – L'envers du décor », JA n° 567/2017, p. 17.

Les associations engagées dans des activités d'intérêt général doivent faire face à plusieurs nécessités. Celle d'abord d'adapter leur modèle économique pour répondre aux nouveaux enjeux (développement de la concurrence sur les parts de marché rentables, érosion des crédits publics), celle ensuite de rechercher l'hybridation de leurs revenus pour continuer à développer leurs activités, notamment en direction des plus fragiles. Dans ces conditions, il conviendrait :

- de réduire le taux d'IS sur les résultats du secteur lucratif des associations à 10 % à compter de 2021 (au lieu de 25 % pour toutes les entreprises) ;
- d'unifier le taux d'IS sur les revenus patrimoniaux en le fixant uniformément à 10 % à compter de 2019.

Pour un aménagement de la fiscalité des groupes associatifs

Avec la nécessité de l'hybridation des ressources, le développement des associations conduit à la création de groupes associatifs⁷ composés de différentes structures, les unes étant des OSBL, les autres des sociétés commerciales, l'ensemble étant chapeauté par une « structure mère » ayant la forme associative. Pour autant, de tels groupes associatifs ne bénéficient d'aucun régime de groupe puisque l'intégration fiscale est réservée aux seules sociétés passibles de l'IS de droit commun. Cela a pour conséquence :

- l'application du taux d'IS de droit commun aux sociétés filiales ;
- une exonération de 95 % au titre du régime mère-fille sur les dividendes reçus des filiales, du fait de l'imposition d'une quote-part de frais et charges de 5 %, lorsque la structure mère est dans le cas d'une détention active des titres de la filiale ;
- l'application du taux de 15 % sur les dividendes en l'absence de détention active et du taux de 24 % pour les revenus distribués hors dividendes ;
- des risques de requalification de l'activité de la structure mère en cas de complémentarité commerciale.

En cette période d'allégement de l'impôt, la fiscalité des groupes dont la tête est une association devrait être aménagée dans le sens d'une baisse des prélèvements fiscaux :

- au profit des filiales avec l'abaissement à 10 % en 2021 du taux d'IS ;
- au profit de l'association mère par exonération de la quote-part des frais et charges sur les dividendes passibles du régime mère-fille en cas de titres faisant l'objet d'une détention active ou par abaissement à 10 % sur les revenus distribués hors détention active des titres.

Enfin, la notion de relation privilégiée avec des entreprises commerciales devrait être revisitée. ■