



This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>
for further resources and research from countries all over the world.

Disclaimers

Content. The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

Translations. Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

Warranty and Limitation of Liability. Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

ETUDE 429

Impôt sur les sociétés

SOMMAIRE

Généralités	429-1	Exonération des revenus mobiliers	429-13
		Cas particulier des revenus distribués	429-14
		Tableau récapitulatif	429-15
SECTION I		SECTION II	
Champ d'application		Taux d'IS applicables en vertu de l'article 206-5 du CGI	
Dispositions légales	429-2	Taux normalement applicables	429-20
§ 1 Location d'immeubles		Cas particulier des caisses de retraite et de prévoyance	429-21
Revenus fonciers imposables	429-3		
Revenus fonciers exonérés de manière expresse	429-4	SECTION III	
Revenus fonciers exonérés en vertu de la doctrine et la jurisprudence	429-5	Obligations déclaratives	
Détermination du revenu net foncier imposable	429-6	Cas général	429-26
§ 2 Bénéfices des exploitations agricoles ou forestières		Cas dans lequel une association relève simultanément de l'article 206-1 et de l'article 206-5 du CGI	429-27
Principe général	429-7		
Cas particulier d'exonération	429-8	SECTION IV	
Détermination du revenu imposable	429-9	Paiement de l'impôt	
§ 3 Revenus de capitaux mobiliers et dividendes de certaines sociétés		Principe général	429-32
Revenus de capitaux mobiliers imposables	429-10	Exonération — Décote — Abattement	429-33
Revenus non imposables	429-11	Cas particulier des fondations reconnues d'utilité publi- que	429-34
Dividendes de sociétés immobilières et de certaines sociétés agréées	429-12	Imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt	429-35

429 1 Généralités

Une association peut avoir une activité de nature économique et en tirer des ressources (voir 408 et s.)

Elle peut également disposer de revenus provenant de la gestion de son patrimoine. Ce patrimoine peut, comme celui d'un particulier, comprendre des immeubles, des terrains, des bois, des forêts, une exploitation agricole, un portefeuille d'actions ou d'obligations, un livret de caisse d'épargne...

Les ressources provenant de la gestion de ces biens sont, en principe, passibles de l'IS. Elles peuvent également être assujetties à la TVA (voir 432) ou à la contribution annuelle représentative du droit de bail (voir 435).

SECTION I

Champ d'application**429 2** Dispositions légales

Sous réserve des exonérations prévues aux articles 1382 et 1394 du CGI (voir 429-4), les associations non soumises à l'impôt sur les sociétés en vertu d'une autre disposition sont assujetties à l'IS en raison :

- de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont elles sont propriétaires, et de ceux auxquels elles ont vocation en qualité de membres de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI ;
- de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières ;
- des revenus de capitaux mobiliers dont elles 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 du CGI ; ces revenus sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut ;
- des dividendes des sociétés immobilières et des sociétés agréées visées au 3^o ter à 3^o sexies de l'article 208 et à l'article 208-B du CGI, perçus à compter du 1^{er} janvier 1987. Ces dividendes sont comptés dans le revenu imposable pour leur montant brut (CGI, art. 206-5).

Si l'organisme sans but lucratif limite effectivement son activité à la poursuite de son objet désintéressé, il n'est imposable que sur les seuls revenus énumérés à l'article 206-5 du CGI. Or, ceux-ci n'incluent les plus-values sur cessions d'éléments d'actif immobilisé que si les éléments cédés étaient affectés à une exploitation agricole imposée d'après le régime du bénéfice réel. En dehors de ce cas, il est admis qu'il n'y a pas imposition des gains en capital.

Mais si les gains en capital sont en fait de la nature de ceux visés aux articles 35 ou 92 du CGI (achats d'immeubles en vue de la vente, cessions d'immeubles lotis, opérations de bourse faites à titre habituel, etc.) et qu'il ne soit pas possible de les insérer dans le cadre de l'activité désintéressée, ces gains sont alors imposables dans les conditions de droit commun.

Il en est de même des gains en capital qui se rattachent à une exploitation lucrative effectivement passible de l'IS en vertu de l'article 206-1 du CGI (cession d'un élément d'actif servant à cette exploitation).

Toutefois, si, bien que passible de l'IS, cette exploitation lucrative en est cependant exonérée par une disposi-

tion législative ou une solution administrative libérale sans que le bénéfice de cette exonération ait été formellement étendu aux gains en capital s'y rattachant, il sera admis de ne calculer le montant de la plus-value imposable que sur la différence entre le prix de cession et la valeur d'origine du bien considéré, dans la mesure où les amortissements éventuellement pratiqués n'auront pas été déduits du point de vue fiscal.

Par ailleurs, si les biens dont la réalisation est génératrice d'un profit étaient concurremment utilisés à la fois dans le cadre de la mission désintéressée et pour l'exercice d'une activité lucrative, il y aurait lieu de ventiler le montant de la plus-value entre les deux secteurs suivant une clef de répartition à déterminer dans chaque affaire en fonction des circonstances de fait (Doc. adm. 4 H-6123, n^{os} 10 et s., 15 déc. 1988).

§ 1 Location d'immeubles**429 3** Revenus fonciers imposables

Sont imposables les revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis dont l'association est propriétaire ou dont elle a la jouissance en sa qualité de membre d'une société immobilière de copropriété.

Sont également imposables les revenus accessoires tirés de la location du droit d'affichage ou du droit de chasse ou de toutes autres redevances ayant leur origine dans le droit de propriété.

A noter que la location d'immeubles munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation présente un caractère commercial. C'est ainsi par exemple que la location, par une association à une société exploitante, d'un terrain lui appartenant et aménagé par ses soins en terrain de camping comportant les réseaux et équipements en blocs sanitaires et locaux à usages collectifs suffisants pour permettre son classement dans la catégorie « une étoile » pour 500 emplacements, a été jugé comme se rattachant à une exploitation commerciale. Par conséquent les loyers perçus à raison de cette location ne pouvaient pas bénéficier des dispositions de l'article 206-5 du CGI et devaient être soumis à l'IS de droit commun (CE 26 janv. 1990, n^{os} 78653, 82699, 82700, RJF 1990, n^o 274).

429 4 Revenus fonciers exonérés de manière expresse**a) Immeubles exonérés de l'impôt foncier**

Les revenus fonciers provenant des immeubles exonérés de la taxe foncière en vertu des dispositions des articles 1382 et 1394 du CGI ne sont pas imposables.

Il s'agit, en ce qui concerne les associations :

- des édifices affectés à l'exercice du culte attribués ou appartenant à certaines associations (CGI, art. 1382-4^o).
- des bâtiments qui appartiennent aux associations de mutilés de guerre ou du travail reconnues d'utilité publique et sont affectés à l'hospitalisation des membres de ces associations (CGI, art. 1382-5^o) et les jardins attenants (CGI, art. 1394-6^o) ;
- des bâtiments qui servent aux exploitations rurales (CGI, art. 1382-6^o) ;
- des hangars qui appartiennent à des associations de sauveteurs reconnues d'utilité publique et servent à abriter les canots de sauvetage (CGI, art. 1382-8^o) ;

- des immeubles et les terrains qui appartiennent aux associations syndicales de propriétaires prévues par l'article 23 de la loi du 11 octobre 1940 modifiée par la loi du 12 juillet 1941 relative à la reconstruction des immeubles d'habitation partiellement détruits par suite d'actes de guerre (CGI, art. 1382-9° et 1394-5°) ;
- des terrains sis dans les communes de plus de 5 000 habitants, qui appartiennent aux organismes de jardins familiaux et qu'ils utilisent pour la réalisation de leur objet social, tel qu'il est défini à l'article L. 561-1 du Code rural (CGI, art. 1394-6°).

b) Immeubles dont les associations se réservent la jouissance

L'exonération s'applique non seulement aux logements dont les associations conservent la disposition ou les locaux destinés à abriter leurs services, mais d'une manière plus générale à tous les immeubles bâtis ou non bâtis dépendant de leurs propriétés urbaines ou rurales dont les revenus entreraient dans la catégorie des revenus fonciers, dès lors que ces biens ne sont pas donnés en location. Ainsi sont notamment susceptibles d'entrer dans le champ d'application de l'exonération : les parcs, les terrains de sport, les terrains non cultivés réservés pour la chasse.

Elle concerne également ceux des immeubles mis gratuitement à la disposition d'autres personnes physiques ou morales, ou moyennant un loyer symbolique, sans qu'il y ait lieu dans ce dernier cas de rechercher si les parties sont liées ou non par une véritable convention.

En revanche, les revenus accessoires, tels que la location du droit d'affichage ou du droit de chasse, produits éventuellement par les immeubles dont les associations se réservent la jouissance, demeurent imposables (L. 12 juill. 1965, art. 43 ; Doc. adm. 4 H 6112, n° 5, 15 déc. 1988).

429 5 Revenus fonciers exonérés en vertu de la doctrine et la jurisprudence

Revenus provenant de SCI. - Les revenus qu'une association perçoit, en sa qualité d'associée d'une société civile immobilière, ne ressortissent pas de la catégorie des revenus fonciers, mais de celle des revenus de capitaux (voir 429-10).

En effet, seuls sont imposables en tant que revenus fonciers les revenus perçus à l'occasion de la location de locaux dont l'organisme sans but lucratif est propriétaire unique ou indivis (Rép. min., n° 18984, JOANQ 1^{er} juill. 1975, p. 5096).

Locations à caractère non lucratif. - Le Conseil d'Etat considère que dans la mesure où une association sans but lucratif consent à un autre organisme, lui-même sans but lucratif, une location à un loyer anormalement bas, les loyers ainsi perçus ne doivent pas rentrer dans le champ d'application de l'article 206-5 du CGI

Cette jurisprudence a été appliquée, par exemple, à une association qui, ayant pour objet *la création et la gestion de tout établissement concernant l'équipement sanitaire et social de la région boulonnaise* - a donné en location des immeubles lui appartenant à deux autres associations, l'une qui héberge des personnes âgées, l'autre qui gère un foyer de jeunes gens.

Ces locations ont été consenties pour un montant très inférieur à la valeur locative cadastrale des immeubles et selon des modalités prévues pour permettre seulement de compenser les charges des emprunts souscrits pour l'acquisition des immeubles loués. Par ailleurs, les deux associations locataires ont des statuts semblables à ceux de

l'association propriétaire et poursuivent, sans but lucratif, des activités complémentaires de celles de cette dernière. Dans ces conditions, les locations dont il s'agit ne peuvent pas être regardées comme ayant été réalisées dans un but lucratif, mais comme s'intégrant à l'activité désintéressée de l'association propriétaire. Par suite, elles n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 206-5 du CGI (CE 24 févr. 1986, n° 54.683, RJF 1986, n° 354, p. 212).

429 6 Détermination du revenu net foncier imposable

a) Principe général

Dans la mesure où les associations sont passibles de l'IS, elles devraient avoir l'obligation de déterminer leurs revenus fonciers selon un mode réel, c'est-à-dire sur la base des revenus bruts et des charges effectivement supportées. Mais il a été admis que les organismes passibles de l'IS en vertu de l'article 206-5 du CGI pouvaient bénéficier du mode de détermination des revenus fonciers réservé aux personnes physiques (cf. Lamy fiscal). Cette mesure de tolérance a pour objet de faciliter la gestion des associations en leur permettant de déduire de manière forfaitaire certaines catégories de frais.

Les associations qui entendent bénéficier de ce régime particulier doivent en faire l'option sur papier libre auprès du service des impôts compétent pour recevoir la déclaration (voir 429-26). Cette option est ensuite irrévocable.

Cela étant précisé, le revenu net foncier est constitué par la différence entre le revenu brut et les charges déductibles.

Revenu brut. - Le revenu brut est constitué au titre d'une année par le montant des recettes brutes, c'est-à-dire toutes les sommes encaissées par le bailleur, à quelque titre que ce soit, au cours de l'année d'imposition. Il est augmenté du montant des dépenses incombant normalement au propriétaire et mis par convention à la charge des locataires. Il est diminué du montant des dépenses supportées par le propriétaire pour le compte de ses locataires. Le revenu brut comprend également les revenus accessoires (location du droit d'affichage...) et les revenus exceptionnels (pas-de-porte, subventions, indemnités d'assurance...). Il en est ainsi :

- des subventions versées par l'ANAH ou l'ANAHF, dès lors qu'elles permettent de financer des charges déductibles en application de l'article 31 du CGI ;
- des indemnités d'assurance versées à un propriétaire sinistré pour couvrir des dépenses déductibles, étant précisé que ne sont pas imposables les indemnités qui servent à reconstruire même partiellement l'immeuble puisque les dépenses d'investissement qu'elles financent ne sont pas déductibles ;
- des indemnités versées à un propriétaire pour réparer les détériorations commises par les locataires.

A noter que les indemnités ou subventions sont imposables même si les travaux qu'elles sont destinées à couvrir ne sont pas réalisés.

Il a été précisé que les subventions versées par les collectivités locales pour la construction ou des travaux de grosses réparations d'immeubles donnés en location par des associations constituent des revenus imposables à l'impôt sur les sociétés de droit commun quand l'activité des organismes bénéficiaires est lucrative. En revanche, si leur activité est non lucrative, les subventions qui se rattachent à leur patrimoine immobilier sont comprises, au titre de l'année de leur encaissement, dans les recettes brutes des revenus fonciers soumis à l'impôt sur les sociétés au

§ 3 Revenus de capitaux mobiliers et dividendes de certaines sociétés

429 10 Revenus de capitaux mobiliers imposables

Sont imposables à l'IS, en vertu de l'article 206-5, c du CGI les revenus de capitaux mobiliers dont disposent les associations lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis du CGI

Revenus imposables au taux de 24 %. - Les revenus de capitaux mobiliers taxables pour leur montant brut, au taux de 24 % sont :

- les intérêts, arrérages et autres produits des créances, dépôts, cautionnements et comptes courants ;
- les revenus des valeurs mobilières étrangères encaissés à l'étranger ou en France, sous réserve de l'application des conventions internationales ;
- les avances, prêts ou acomptes reçus en qualité d'associés de sociétés de capitaux.

Revenus imposables au taux de 10 %. - Les revenus de capitaux mobiliers taxables, pour leur montant brut, au taux de 10 %, sont :

- les produits attachés aux titres de créances négociables sur un marché réglementé en application d'une disposition législative particulière et non susceptibles d'être cotés.

Entrent, actuellement dans cette définition les certificats de dépôts, les billets de trésorerie, les billets dénommés bons des institutions financières spécialisées et les bons du Trésor en compte courant ainsi que les bons des sociétés financières (Doc. adm. 4 H-6112, n° 16, 15 déc. 1988).

Les produits imposables sont les intérêts et tous produits du capital représenté par le titre de créance. Sont imposables en plus de l'intérêt, toutes les prestations que le créancier reçoit à titre de rémunération complémentaire du capital, notamment sous forme de prime de remboursement (Doc. adm. 4 H-6112, n° 23, 15 déc. 1988) ;

- les revenus des obligations, des titres participatifs, des effets publics et de tous autres titres d'emprunts négociables émis à compter du 1^{er} janvier 1987 par l'Etat, les départements, les communes, les établissements publics français, les associations de toute nature, les sociétés, les compagnies et entreprises quelconques financières, ainsi que les lots et primes de remboursement attachés à ces titres.

429 11 Revenus non imposables

L'IS aux taux réduits n'est pas applicable :

- aux dividendes distribués par les sociétés françaises, y compris quand ces dividendes sont distribués par des SICAV (CGI, art. 206-5) ;
- aux intérêts de sommes inscrites sur les livrets de caisse d'épargne (premier livret, dont le plafond des dépôts a été fixé à 500 000 F par D. n° 91-1124 du 28 oct. 1991), sur les comptes d'épargne-construction et sur les comptes d'épargne-crédit (CGI, art. 208 ter, a) ;
- aux intérêts de sommes inscrites aux comptes spéciaux sur livrets (livrets bleus dont le plafond des dépôts a été fixé à 500 000 F par D. n° 91-1245, 13 déc. 1991) ouverts par les caisses de crédit mutuel (CGI, art. 208 ter B-1).

Le bénéfice de cette disposition est réservé (en vertu du II de l'article 208 ter B du CGI) aux organismes suivants :

- les associations sans but lucratif régies par la loi de 1901 ou régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle ;
- les organismes sans but lucratif à caractère culturel ;
- les syndicats professionnels et leurs unions ;
- les comités d'entreprise ;
- aux intérêts, arrérages et autres produits des emprunts non négociables contractés par les régions, départements, communes, syndicats de communes et établissements publics ;
- aux produits des emprunts, même s'ils ne sont pas représentés par des titres négociables, visés à l'article 138-4° du CGI et ceux visés à l'article 146 quater (CGI art. 208 ter, c). Il s'agit d'emprunts émis avant le 1^{er} janvier 1965, par certains organismes d'HLM et de crédit immobilier et certains concessionnaires d'aménagement de zone à urbaniser en priorité (ZUP) ;
- aux produits qui entrent dans le champ d'application de la retenue à la source :
 - ceux des obligations et autres titres non négociables émis avant le 1^{er} janvier 1987 ;
 - ceux des bons de caisse (CGI, art. 1678 bis) ;
- aux intérêts de bons sur formule qui sont soumis d'office à un prélèvement libératoire.

429 12 Dividendes de sociétés immobilières et de certaines sociétés agréées

L'IS, au taux réduit de 10 %, est applicable aux dividendes distribués aux associations par les cinq catégories de sociétés suivantes :

- sociétés immobilières de gestion ;
- sociétés immobilières pour le commerce et l'industrie ;
- sociétés agréées pour le financement des télécommunications ;
- sociétés agréées exerçant une activité relative aux économies d'énergie et à l'utilisation de la chaleur ;
- sociétés immobilières d'investissement.

Ces dividendes sont taxés pour leur montant brut (CGI, art. 206-5, d).

429 13 Exonération des revenus mobiliers

Le Conseil d'Etat considère que les dispositions de l'article 206-5 du CGI, c'est-à-dire l'assujettissement à l'IS des revenus de la gestion patrimoniale, ne trouvent pas à s'appliquer aux associations dont les revenus de cette nature proviennent d'une activité indissociable du but non lucratif qu'elle s'est assignée.

Cette jurisprudence qui a été élaborée à l'égard des revenus fonciers (voir 429-5) et des bénéfices agricoles (voir 429-7) est également applicable aux revenus de capitaux mobiliers.

En effet, le Conseil d'Etat a considéré que les revenus, qu'un comité interprofessionnel du logement (CIL) retire des prêts consentis à des taux plus avantageux que ceux du marché à des personnes appartenant à des catégories sociales dignes d'intérêt, ne sont pas imposables à l'IS.

Ces prêts qui sont consentis dans un but non lucratif participent de l'objet même du comité et les revenus qui en sont retirés ne résultent pas de la gestion du patrimoine au sens des dispositions de l'article 206-5 du CGI (CE 12 févr. 1988, n° 50.368, RJF 1988, n° 409).

Dans ses conclusions, le commissaire du Gouvernement Le Roy a indiqué la distinction qu'il lui semblait devoir être faite des « trois régimes d'imposition dont sont susceptibles de relever les intérêts de créances perçus par un organisme non lucratif tel qu'un CIL, selon l'affectation du patrimoine qui les produit :

- non assujettissement des intérêts qui naissent de l'affectation du patrimoine (en l'espèce les fonds collectés) à l'objet non lucratif ;
- assujettissement au taux de droit commun (art. 206-1) pour les intérêts qui proviendraient, le cas échéant, d'une activité commerciale (et s'y rattacherait) ;
- assujettissement en vertu de l'article 206-5 pour les seuls intérêts nés des placements s'apparentant à une gestion civile du patrimoine, non assimilable, ni rattachable à des BIC ... (Concl. Le Roy, RJF 1988, p. 217).

Cette jurisprudence a été confirmée en ce qui concerne des intérêts perçus par un CIL à raison de prêts consentis à des sociétés de construction. En effet, précise l'arrêt, le comité fait valoir, sans être contredit par l'administration, que lesdits intérêts résultent de l'application de conventions conclues en conformité avec les dispositions réglementaires applicables en la matière et ont été utilisés, conformément aux prescriptions de l'article R 313-25 du Code de la construction, pour la réalisation de l'objet social dudit comité. Le moyen invoqué par l'administration pour justifier l'assujettissement des intérêts dont il s'agit est inopérant dès lors qu'il consiste simplement à relever que les prêts productifs des intérêts en litige ont été consentis pour une durée pouvant aller jusqu'à 5 ans, à des sociétés commerciales de droit commun à des taux allant de 8 à 13,5 % (CE 19 oct. 1988, n° 63.939, RJF 1988, n° 1310). En revanche, le Conseil d'Etat a jugé que le CIL de Voiron n'était pas fondé à revendiquer l'exonération des revenus de capitaux mobiliers ou les produits des placements des sommes en attente d'emploi dont il disposait. En effet, ces revenus ne pouvaient pas 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 (CE 1^{er} oct. 1993, n° 96424, RJF 1993, n° 1433).

En revanche, les produits financiers tirés du placement des ressources dont bénéficie le Groupement national interprofessionnel des semences et plants qui a pour objet la surveillance et le contrôle du marché des graines de semences et des plants, ont été considérés comme taxables par le Conseil d'Etat. En effet, bien que le groupement ait soutenu que, compte tenu des aléas culturels inhérents à toute activité agricole et dont dépend le volume de ses ressources, il est tenu de se constituer des recettes financières lui permettant d'assurer la permanence de ses activités, le juge a, pour sa part, considéré que les produits financiers que le Groupement tire du placement des sommes non utilisées constituent des revenus de capitaux mobiliers qui ne peuvent être regardés comme des recettes procurées par une activité indissociable du but non lucratif qu'il poursuit et dont la perception découlerait de la réalisation même de sa mission désintéressée (CE 25 janv. 1989, n° 58.887, Bull. July 1989, p. 362 et s., note Jeantin).

De la même façon, il a été jugé que les revenus perçus par l'Office franco-québécois pour la jeunesse ne peuvent

être regardés comme indissociables du but poursuivi par cet organisme dès lors que ces revenus sont le produit de placements de sommes en attente d'emploi (CAA Paris, 6 déc. 1990, n° 908, RJF 1991, n° 154).

429 14 Cas particulier des revenus distribués

Par une instruction du 12 mai 1995 (BOI 4 H-9-95), l'administration fiscale a précisé que les revenus distribués, au sens des articles 109 ou 111 du CGI, à des organismes sans but lucratif constituaient pour ces derniers des revenus de capitaux mobiliers imposables à l'IS au taux de 24 % en application des articles 206-5 et 219 bis I du CGI. A noter que les revenus distribués dont il s'agit sont notamment les suivants :

- tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ;
- toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevés sur les bénéfices ;
- sauf preuve du contraire, les sommes mises à disposition des associés, directement ou par personnes ou sociétés interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes.

Les dispositions de l'article 109 du CGI trouvent notamment à s'appliquer au montant des redressements apporté aux bénéfices déclarés par une société dès lors que les sommes correspondant à ces redressements ne sont pas demeurées investies dans l'entreprise. L'administration admet cependant que les organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 238 bis du CGI, c'est-à-dire ceux ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel..., ne soient pas soumis à l'IS au taux de 24 % sur les dons effectués par les entreprises qui excèdent les limites de 2 et 3 % du chiffre d'affaires, étant entendu que les sommes excédant ces limites, réintégrées aux bénéfices de la société versante, devraient être considérées comme des revenus distribués.

Cette mesure de tolérance n'est toutefois pas applicable si, par des circonstances de fait propres à chaque affaire, il s'avère que l'organisme d'intérêt général était en mesure de savoir que les dons effectués par les entreprises excédaient les limites prévues à l'article 238 bis du CGI. Tel serait, en particulier, le cas dans l'hypothèse où l'organisme d'intérêt général aurait un dirigeant de droit ou de fait qui serait en même temps dirigeant de l'entreprise mécène.

Aucune mesure de tolérance n'est en revanche applicable pour les revenus distribués à des organismes qui ne constituent pas des organismes d'intérêt général au sens de l'article 238 bis du CGI.

429 15 Tableau récapitulatif

L'administration fiscale a dressé le tableau suivant pour récapituler le régime fiscal applicable aux différentes catégories de revenus de capitaux mobiliers perçus par des organismes sans but lucratif (Doc. adm. 4 H-6112, n° 43).

Nature des revenus ou produits	Imposition retenue à la source (R.A.S.) ou avoir fiscal (A.F.) ou prélèvement	Impôt sur les sociétés : CGI art. 206-5
Dividendes en provenance de sociétés françaises, y compris les SICAV	33 1/3 % [A.F.] (1)	Pas d'imposition
Dividendes en provenance de SII, SICOMI, sociétés agréées pour le financement des télécommunications, sociétés immobilières de gestion et sociétés agréées dans le cadre des économies d'énergie	0	10 % (produits perçus à compter du 1 ^{er} janvier 1987)
Produits des obligations et autres titres d'emprunt négociables émis en France :		
- titres émis avant le 1 ^{er} janvier 1987	10 % ou 12 % (R.A.S.)	Pas d'imposition
- titres émis à compter du 1 ^{er} janvier 1987	0	10 %
Intérêts des rentes sur l'État ou des emprunts d'État :		
- titres émis avant le 1 ^{er} janvier 1987	0	Pas d'imposition
- titres émis à compter du 1 ^{er} janvier 1987	0	10 %
Produits des bons de caisse émis par les entreprises industrielles ou commerciales et, quel que soit leur objet, par les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés	10 % (R.A.S.)	Pas d'imposition
Intérêts des bons du Trésor sur formule	15 % + 1 % (prélèvement d'office, cf. CGI, art. 125-A-II)	Pas d'imposition (5)
Intérêts des effets représentatifs de créances hypothécaires	0	24 % ou 10 % (2)
Agios d'escompte ou de pension sur bons du Trésor en compte courant et sur effets représentatifs de créances hypothécaires	0	24 % ou 10 % (2)
Intérêts des dépôts bancaires	0	24 % ou 10 % (2)
Intérêts des créances hypothécaires non représentées par des effets, mais répondant aux conditions requises pour l'accès au marché hypothécaire	0	24 % ou 10 % (2)
Intérêts des autres créances non négociables	0	24 %
Revenus des valeurs mobilières étrangères	0	24 % (3)
Intérêts des sommes inscrites (dans la limite de 500 000 F) (8) sur les livrets A des caisses d'épargne	0	Pas d'imposition (4)
Intérêts des sommes inscrites (dans la limite de 500 000 F) (9) sur les livrets spéciaux des caisses de crédit mutuel	15 % + 1 % sur 1/3 des produits (prélèvement d'office, cf. CGI, art. 125-A-II bis.)	Pas d'imposition (4)
Intérêts de titres de créances mentionnés à l'article 37 de la loi n° 85-1321 du 14 décembre 1985 (certificats de dépôts, billets de trésorerie, bons du Trésor en compte courant)	0	10 % (6)
Gains sur MATIF (7)	0	0

(1) Les " caisses de retraite et de prévoyance ", les associations et les fondations reconnues d'utilité publique ont droit à l'imputation ou éventuellement au remboursement de l'avoir fiscal.
 (2) 10 % si ces produits sont perçus par des " caisses de retraite et de prévoyance " (cf. CGI, art. 219 *quater*).
 (3) Sous réserve des dispositions des conventions internationales qui prévoient, dans certains cas, la possibilité d'imputer un crédit d'impôt.
 (4) Cf. CGI, art. 208 *ter*.
 (5) Cf. *Doc. adm.* 4 H-61 n° 10, *B.O.C.D.* 1969-II-4378, § 9.
 (6) Art. 38, L. n° 85-1321 14 déc. 1985.
 (7) Décision ministérielle du 29 novembre 1985.
 (8) D. n° 91-1124 28 oct. 1991 (*JO* 30 oct.).
 (9) D. n° 91-1245 13 déc. 1991 (*JO* 15 déc.).

SECTION II

Taux d'IS applicables en vertu de l'article 206-5 du CGI

429 20 Taux normalement applicables

L'article 219 bis du CGI prévoit que par dérogation aux dispositions de l'article 219 — lequel fixe le taux de droit commun de l'IS — le taux de l'IS est fixé à 24 % en ce qui concerne les revenus visés au 5 de l'article 206, perçus par les associations et les collectivités sans but lucratif.

Toutefois, ce taux est fixé à 10 % en ce qui concerne certains revenus de titres (voir 429-10).

L'article 219 bis du CGI précise, *in fine*, que ces taux dérogatoires ne s'appliquent pas aux revenus visés à l'article 206-5 précité qui se rattachent à une exploitation commerciale, industrielle ou non commerciale. Ils sont, alors, passibles du taux de droit commun.

C'est ainsi par exemple que la location, par une association à une société exploitante, d'un terrain lui appartenant et aménagé par ses soins en terrain de camping comportant les réseaux et équipements en blocs sanitaires et locaux à usage collectif suffisants pour permettre son classement dans la catégorie « une étoile » pour 500 emplacements, a été jugé comme se rattachant à une exploitation commerciale. Par conséquent les loyers perçus à raison de cette location ne pouvaient pas bénéficier des dispositions de l'article 206-5 du CGI et devaient être soumis à l'IS de droit commun (CE 26 janv. 1990, n^{os} 78.653, 82.699, 82.700, RJF 1990, n^o 274).

429 21 Cas particulier des caisses de retraite et de prévoyance

L'article 219 quater du CGI prévoit qu'à titre dérogatoire, les caisses de retraite et de prévoyance sont assujetties à l'IS au taux réduit de 10 %.

a) Organismes concernés

Il s'agit des :

— caisses de Sécurité sociale du régime général ;

- caisses des divers régimes particuliers et spéciaux de Sécurité sociale ;
- caisses des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance mentionnées à l'article L 731-1 du Code de la Sécurité sociale et autorisées par un arrêté du ministre du Travail ;
- caisses de prévoyance visées à l'article 1050 du Code rural et qui ont pour objet de servir aux salariés et employés affiliés obligatoirement aux assurances sociales agricoles, des prestations complémentaires de celles versées par les caisses de mutualité sociale agricole ;
- caisses destinées à venir en aide aux travailleurs privés d'emploi ou en chômage partiel, ou à indemniser des pertes de salaires dans certaines professions, à l'exclusion des caisses de congés payés ;
- sociétés mutualistes régies par le Code de la Mutualité (les sociétés d'assurances mutuelles ou à forme mutuelle et les sociétés de capitalisation ne sont pas visées par le Code de la Mutualité et ne peuvent donc profiter du taux de 10 %).

b) Revenus imposables au taux de 10 %

Il s'agit des :

- intérêts des bons du Trésor en compte courant, que les caisses de retraite et de prévoyance ont autorisées à négocier sur le marché monétaire (les intérêts des bons sur formules soumis obligatoirement à un prélèvement sont en fait exonérés d'IS chez les organismes non lucratifs) ;
- intérêts des effets émis en représentation des créances hypothécaires ; il s'agit des effets éligibles au marché hypothécaire qui sont susceptibles d'être acquis par le Crédit foncier de France ;
- intérêts de prêts immobiliers que ces organismes sont autorisés à consentir dans le cadre de leur réglementation, sous réserve que lesdits prêts soient affectés au financement de logements destinés aux particuliers et satisfassent aux normes de taux et de durée exigées pour la mobilisation éventuelle des créances au marché hypothécaire ;
- agios provenant des opérations d'escompte ou de pension de bons du Trésor en compte courant ou d'effets représentatifs de créances hypothécaires, même si les Caisses en cause se livrent habituellement à ces opérations ;
- intérêts des dépôts de sommes d'argent à vue ou à terme (Doc. adm. 4 H-6132, n^{os} 7 et s., 15 déc. 1988).

SECTION III

Obligations déclaratives

429 26 Cas général

Les associations assujetties à l'IS sur le fondement de l'article 206-5 du CGI doivent déclarer leurs revenus imposables ainsi que les bénéfices des exploitations agricoles ou forestières au moyen d'un imprimé spécial n° 2070.

Cette déclaration doit être adressée, en un seul exemplaire, au centre des impôts de lieu du principal établissement soit avant le 1^{er} avril de l'année suivant celle de la disposition des revenus ou de la réalisation des bénéfices, soit, si les comptes sont arrêtés à une date ne coïncidant pas avec le dernier jour de l'année civile, dans les trois mois de la clôture de l'exercice (BOI 4 H-2-77, n° 49).

Les associations qui disposent de bénéfices agricoles imposables selon un régime réel doivent, en outre, joindre à leur déclaration n° 2070 les tableaux de résultats prévus par l'administration fiscale.

Il s'agit des tableaux n° 2144 à 2152 bis N quand l'exploitation relève du bénéfice agricole réel, et des tableaux 2139 AN et 2139 BN quand le régime simplifié d'imposition d'imposition est applicable (voir 429-7).

Si une association réalise uniquement des profits qui ne se rattachent pas à une activité de caractère lucratif, elle peut, étant donné le caractère global de l'IS, compenser le déficit découlant de la gestion d'immeubles ou d'une exploitation agricole avec des revenus de capitaux mobiliers, que ceux-ci soient imposables au taux de 24 % ou même au taux de 10 %.

Le report peut s'opérer sur les revenus des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement. En outre, ces déficits sont susceptibles, le cas échéant, d'être compensés avec les bénéfices provenant d'une activité lucrative relevant du régime prévu à l'article 206-1 (Doc. adm. 4 H-6123, n°s 1 et 2, 15 déc. 1988).

429 27 Cas dans lequel une association relève simultanément de l'article 206-1 et de l'article 206-5 du CGI

Une association peut à la fois, d'une part, gérer ses biens mobiliers et immobiliers, faire valoir directement une propriété agricole ou forestière et, d'autre part, s'adonner à une exploitation lucrative. Elle est susceptible dans ce cas de disposer de revenus provenant de chacune de ces sources et elle est alors redevable de l'IS au taux de droit com-

mun au titre de ses activités de caractère lucratif, aux taux réduits au titre de ses revenus patrimoniaux.

Les revenus et bénéfices correspondant à chacune des deux catégories envisagées doivent être déterminés distinctement selon les règles qui leur sont propres. C'est ce qui résulte du dernier alinéa du I de l'article 219 bis du CGI qui prévoit dans ce cas que chaque imposition doit être établie sous une cote distincte. Bien entendu, seules les charges directement exposées pour l'acquisition du revenu ou pour la réalisation du bénéfice sont, à l'exclusion de toutes autres dépenses, susceptibles d'être prises en compte pour l'assiette de l'impôt. Les charges communes aux deux secteurs doivent faire l'objet d'une ventilation.

Il n'y a toutefois qu'une seule imposition dans l'hypothèse prévue à l'avant-dernier alinéa du I du même article. Cette disposition, en effet, exclut l'application du taux réduit lorsque les revenus visés à l'article 206-5 se rattachent à une exploitation commerciale, industrielle ou non commerciale.

L'administration a la charge d'établir l'existence du lien de dépendance ainsi exigé par le législateur. Elle doit donc, en cas de désaccord sur ce point, démontrer par tous les moyens de preuves compatibles avec les règles de la procédure écrite que les immeubles loués, les exploitations rurales ou forestières ou les placements mobiliers sont affectés à la réalisation d'opérations lucratives au sens de l'article 206-1 du CGI. Elle est fondée, corrélativement, si le Trésor y a intérêt, à écarter les inscriptions faites aux bilans servant à déterminer l'assiette de l'impôt de droit commun lorsqu'elles portent sur des biens n'étant pas en réalité affectés à l'exploitation lucrative.

Lorsque l'activité exercée doit être regardée comme présentant pour le tout un caractère lucratif, les excédents de recettes sont pour leur totalité passibles du taux plein, sauf application, s'il y a lieu, des taux prévus pour les plus-values à long terme.

Les collectivités relevant à la fois du régime spécial et du régime de droit commun peuvent demander à compenser le déficit subi dans l'exploitation relevant du droit commun avec les revenus relevant du régime spécial et réciproquement. Le déficit ainsi compensé ne pourra plus être reporté pour l'établissement de l'impôt dû au titre des exercices suivants.

Mais il n'existe, bien entendu, aucune possibilité de compensation entre les bénéfices ou revenus relevant des articles 206-1 et 206-5 du CGI et les charges et dépenses supportées ou exposées par la personne morale sans but lucratif pour la réalisation de son objet désintéressé. C'est ainsi, par exemple, qu'il a été décidé que le conseil de fabrique d'une paroisse alsacienne ne pouvait imputer sur ses revenus fonciers les travaux effectués pour la restauration de l'église (Doc. adm. 4 H-6123, n°s 4 et s., 15 déc. 1988).

SECTION IV

Paiement de l'impôt

429 32 Principe général

La cotisation d'IS due en vertu des dispositions de l'article 206-5, est calculée et mise en recouvrement par le service des impôts. Les associations qui y sont assujetties n'ont ni à liquider l'impôt dû, ni à en verser spontanément le montant à la caisse du percepteur, contrairement aux règles fixées en la manière s'agissant de l'impôt sur les sociétés de droit commun.

429 33 Exonération — Décote — Abattement

L'impôt établi n'est pas mis en recouvrement si son montant annuel n'excède pas 1 000 F.

Si ce montant est compris entre 1 000 F et 2 000 F, la cotisation fait l'objet d'une décote égale à la différence entre 2 000 F et ledit montant (CGI, art. 219 bis II).

EXEMPLE

Soit une association bénéficiant d'un revenu net foncier de : 5 000 F
 — Impôt normalement dû : $5\,000\text{ F} \times 24\% = 1\,200\text{ F}$
 — Décote : $2\,000\text{ F} - 1\,200\text{ F} = 800\text{ F}$
 — Impôt dû après décote : $1\,200\text{ F} - 800\text{ F} = 400\text{ F}$

L'administration fiscale a précisé que l'application de la limite d'exonération ou de la décote est absolument indépendante du fait que, par ailleurs, l'organisme serait redevable de l'IS au taux de droit commun sous une cote distincte à raison de bénéfices d'une profession industrielle, commerciale ou non commerciale (Doc. adm. 4 H-6132, n° 16, 15 déc. 1988).

429 34 Cas particulier des fondations reconnues d'utilité publique

L'impôt dû par les fondations reconnues d'utilité publique (RUP) est diminué d'un abattement de 100 000 F (CGI, art. 219 bis III). L'application de cette mesure a donné lieu aux précisions suivantes (BOI 4 H-1-88).

L'abattement de 100 000 F sur l'impôt dû s'applique aux fondations R.U.P. qui répondent à la définition donnée par l'article 18 de la loi sur le développement du mécénat (L. n° 87-571, 23 juill. 1987, art. 18) et sont imposées à l'IS en application des dispositions de l'article 206-5 du CGI.

Aux termes de l'article 18 de la loi de 1987 précitée, la fondation est l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif.

La fondation jouit de la capacité juridique à compter de la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'Etat accordant la reconnaissance d'utilité publique. Elle acquiert alors le statut de fondation reconnue d'utilité publique.

Il importe de distinguer les fondations RUP d'autres institutions existantes qui n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 13 de la loi de 1987 précitée. Il en est ainsi :

— des associations reconnues d'utilité publique : constituées dans le cadre de la loi du 1^{er} juillet 1901, elles ne

répondent pas à la définition de l'article 18 de la loi sur le mécénat, même si elles sont également reconnues d'utilité publique ;

— des associations intitulées - Fondations - : l'article 20 de la loi de 1987 précitée interdit désormais à tout groupement qui n'a pas le statut de fondation RUP d'utiliser dans son titre ou de faire figurer dans ses statuts, contrats, documents ou publicité, l'appellation de fondation. Les groupements constitués avant la publication de la loi sur le développement du mécénat disposent aux termes de l'article 20 de la loi de 1987 précitée d'un délai de cinq ans pour se mettre en conformité avec le nouveau texte.

EXEMPLE

Une fondation RUP, taxable au titre de l'article 206-5 du Code général des impôts, a perçu l'année N :

Revenus fonciers : 400 000 F

Dividendes de SICOMI : 50 000 F

Dividendes de sociétés françaises ouvrant droit à un avoir fiscal de 3 000 F.

Impôt exigible avant abattement :

Au taux de 24 % : $400\,000\text{ F} \times 24\% = 96\,000\text{ F}$

Au taux de 10 % : $50\,000\text{ F} \times 10\% = 5\,000\text{ F}$

TOTAL : 101 000 F

Impôt exigible après abattement :

$101\,000\text{ F} - 100\,000\text{ F} = 1\,000\text{ F}$

Impôt mis en recouvrement = 0 F

Restitution de l'avoir fiscal = 2 000 F.

429 35 Imputation des avoirs fiscaux et crédits d'impôt

a) Avoirs fiscaux

Dans la mesure où les dividendes de sociétés françaises encaissés par les associations sont exclus des bénéfices imposables à l'IS, en vertu de l'article 206-5 du CGI, les avoirs fiscaux qui leur sont attachés ne sont ni déductibles de l'impôt dû, ni restituables, le cas échéant. En effet, les personnes morales ne peuvent imputer un avoir fiscal que dans la mesure où le revenu distribué correspondant est compris dans la base de l'IS dû par le bénéficiaire (CGI, art. 209 bis).

Toutefois par dérogation aux dispositions de l'article 209 bis 1 du CGI, l'avoir fiscal attaché aux dividendes des sociétés françaises perçus par les caisses de retraite et de prévoyance (voir 429-20) et par les fondations et associations reconnues d'utilité publique est reçu en paiement de l'IS dû par ces organismes. Il est restitué dans la mesure où son montant excède celui de l'impôt dont ils sont redevables (CGI, art. 209 bis 3).

La portée de cette dérogation a été limitée par la loi de finances pour 1993 (L. n° 92-1376, 30 déc. 1992, JO 31 déc., p. 18058). Désormais, les avoirs fiscaux ne sont restitués que dans la mesure où les organismes dont il s'agit ne détiennent pas des titres qui représentent au moins 10 % du capital de la société émettrice.

Bénéficient également de cette disposition les unions et fédérations d'associations reconnues d'utilité publique ainsi que les congrégations légalement reconnues et autorisées.

En revanche, le bénéfice de cette mesure ne peut pas être étendu aux ordres professionnels (Rép. min., n° 20284, JO Sénat Q. 4 juin 1992, p. 1261).

Pour obtenir l'imputation ou la restitution des avoirs fiscaux, les organismes intéressés doivent remplir notamment la rubrique relative aux dividendes de sociétés françaises portée en cadre I de la déclaration de résultats (imprimé n° 2070) et joindre à cette déclaration les certificats d'avoir fiscal établis par les établissements payeurs.

EXEMPLE

Une fondation RUP, taxable dans le cadre de l'article 206-5 déjà cité, a perçu l'année N :

Revenus fonciers : 250 000 F

Revenus de valeurs mobilières étrangères : 50 000 F

Dividendes de SICOMI 100 000 F

Au cours du même exercice, cette fondation a perçu 90 000 F de dividendes de sociétés françaises, qui ouvrent droit à avoir fiscal, dont le montant est de 40 000 F.

Au cours du même exercice, cette fondation a perçu 80 000 F de dividendes de sociétés françaises, qui ouvrent droit à avoir fiscal, dont le montant est de 40 000 F.

Impôt exigible avant abattements :

Au taux de 24 % : $(250\,000\text{ F} + 50\,000\text{ F}) \times 24\% = 72\,000\text{ F}$

Au taux de 10 % : $100\,000\text{ F} \times 10\% = 10\,000\text{ F}$

TOTAL : 82 000 F

Impôt dû après abattement :

$82\,000\text{ F} - 100\,000\text{ F} = 0\text{ F}$

Restitution de l'avoir fiscal : 40 000 F.

— *Si l'impôt dû avant abattement avait été de 150 000 F, l'impôt net du après abattement et imputation de l'avoir fiscal s'élèverait à :*

$150\,000\text{ F} - (100\,000\text{ F}) - (40\,000\text{ F}) = 10\,000\text{ F}$

— *Si l'impôt dû avant abattement avait été de 150 000 F et l'avoir fiscal de 60 000 F, le solde de l'avoir fiscal après abattement et imputation, soit 10 000 F serait restitué (BOI 4 H-1-88).*

L'article 219 bis II du CGI prévoit que l'impôt n'est pas mis en recouvrement s'il n'excède pas 1 000 F.

L'impôt mentionné par cet article est celui qui est dû. Il est donc déterminé au cas particulier après application de

l'abattement de 100 000 F, mais avant imputation de l'avoir fiscal qui est un moyen de paiement de l'IS.

L'avoir fiscal s'impute donc sur la totalité de la cotisation exigible que celle-ci soit effectivement versée ou qu'elle ne soit pas réclamée conformément à l'article 219 bis II du CGI.

EXEMPLE

Une fondation RUP, taxable au titre de l'article 206-5 a perçu l'année N :

Revenus fonciers : 400 000 F

Dividendes de SICOMI : 50 000 F

Dividendes de sociétés françaises ouvrant droit à un avoir fiscal de 3 000 F

Impôt exigible avant abattement :

Au taux de 24 % : $400\,000\text{ F} \times 24\% = 96\,000\text{ F}$

Au taux de 10 % : $50\,000\text{ F} \times 10\% = 5\,000\text{ F}$

TOTAL : 101 000 F

Impôt exigible après abattement :

$101\,000\text{ F} - 100\,000\text{ F} = 1\,000\text{ F}$

Impôt mis en recouvrement = 0 F

Restitution de l'avoir fiscal = 2 000 F

A noter que le montant de l'avoir fiscal attaché aux dividendes, utilisé à compter du 1^{er} janvier 1999 par une personne morale assujettie à l'IS, est réduit de 50 à 45 % des sommes nettes distribuées. Cette mesure s'applique aux associations visées à l'article 209 bis 3 du CGI.

b) Crédit d'impôt

Les crédits d'impôt attachés aux dividendes distribués par les sociétés étrangères — compris dans les bénéfices imposables — sont déductibles dans les limites et conditions fixées par les conventions internationales.

Les organismes qui demandent à bénéficier d'une imputation d'avoirs fiscaux ou de crédits d'impôt doivent joindre à leur déclaration d'IS (modèle n° 2070), les certificats délivrés par les établissements payeurs.

Dans la mesure où les revenus ont été encaissés directement de l'étranger, les organismes bénéficiaires doivent adjoindre une déclaration n° 2066 à leur déclaration 2070.