

RÉFORME DES SAD

LA FISCALITÉ DES SAD

**Quels sont les grands principes applicables
en la matière ?**

Janvier 2024

Sommaire

Les principes généraux applicables aux acteurs des services autonomie à domicile	p. 4
Règles applicables en matière de TVA	p. 7
Règles applicables en matière d'impôt sur les résultats	p. 11
Autres impôts	p. 12
Application aux GCSMS	p. 13
Application aux associations	p. 15
Application aux sociétés commerciales	p. 16
Pour aller plus loin	p. 17

Note de l'Anap

La réutilisation des productions de l'Anap est autorisée, sous réserve que les informations qu'elles contiennent ne soient pas altérées, que leur sens ne soit pas dénaturé et que leurs sources et date de dernière mise à jour soient mentionnées. Toute réutilisation à des fins commerciales doit faire l'objet d'un échange préalable avec l'Anap.



L'ESSENTIEL

La présente fiche a pour objet de décrire les principes généraux applicables aux services autonomie à domicile. À ce titre, il convient de distinguer le régime fiscal des structures selon qu'elles se livrent ou non à des opérations de caractère lucratif.

Dans ce cadre, le régime d'imposition des structures dépend d'une analyse *in concreto* de la réalité des opérations exercées (activités d'aide et de soins ou activité d'aide uniquement) et de la nature de l'activité de l'organisme, ainsi que des conditions dans lesquelles cette activité est exercée.

Les enjeux se situent en matière de fiscalité directe (impôt sur les sociétés notamment), de TVA et d'impôts locaux.

CE QU'IL FAUT RETENIR

- Les impôts commerciaux s'appliquent aux sociétés, associations ou organismes publics et privés se livrant à des opérations de caractère lucratif.
- En particulier, sont soumis à l'impôt sur les sociétés les sociétés commerciales et associations remplissant les critères de la lucrativité.
- Les groupements de coopération sociale ou médico-sociale (GCSMS) qui se livrent à des opérations lucratives n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés, sauf option. En revanche, chacun de leurs membres est personnellement passible, à proportion des excédents correspondant à ses droits, soit à l'impôt sur les sociétés soit à l'impôt sur le revenu.
- En matière de TVA, pour les activités de soins à domicile, les personnes publiques sont hors champ d'application de la TVA alors que les personnes privées sont exonérées. En revanche, les activités d'aide à domicile sont, en règle générale, des prestations de services soumises à la TVA susceptibles de relever du taux réduit de TVA, du taux intermédiaire ou du taux normal.

Définitions :

- » CET : contribution économique territoriale ;
- » CFE : cotisation foncière des entreprises ;
- » CGI : code général des impôts ;
- » CVAE : cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ;
- » IS : impôt sur les sociétés ;
- » SAD : service autonomie à domicile ;
- » TVA : taxe sur la valeur ajoutée.



LES PRINCIPES GÉNÉRAUX APPLICABLES AUX ACTEURS DES SERVICES AUTONOMIE À DOMICILE

D'une façon générale, les impôts commerciaux (IS, TVA, CET) s'appliquent à l'ensemble des personnes morales de droit privé ou de droit public **qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif¹**.

En théorie, le champ d'application des impôts commerciaux est indépendant de la nature juridique des structures en cause, du but qu'elles poursuivent, ainsi que de la nature des revenus dont elles jouissent².

À RETENIR :

La détermination du régime fiscal d'un organisme dépend en premier lieu du caractère lucratif ou non de son activité.

Une différence doit être opérée pour l'appréciation de ce critère entre les personnes publiques et les personnes privées.

ANALYSE DE LA NOTION DE LUCRATIVITÉ POUR LES PERSONNES PRIVÉES

■ Un organisme privé est considéré comme non lucratif sur le plan fiscal et échappe en principe aux impôts commerciaux lorsqu'il remplit les conditions suivantes :

- » sa gestion doit être désintéressée ;
- » son activité ne doit pas concurrencer le secteur commercial ou, s'il y a concurrence, elle doit s'exercer dans des conditions différentes de celles du secteur marchand ;
- » l'organisme ne doit pas entretenir de relations privilégiées avec des entreprises.

Ces critères sont communs aux différents impôts commerciaux.

■ Le caractère lucratif d'un organisme est déterminé au moyen d'une démarche **en trois étapes** conduites pour chaque activité réalisée par l'organisme :

1/ Examen du caractère intéressé ou non de la gestion de l'organisme

Pour qu'il y ait gestion désintéressée, il faut que les conditions suivantes soient réunies :

- » L'organisme doit être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation, ce qui n'interdit toutefois pas aux dirigeants de percevoir une rémunération sous certaines conditions strictement encadrées par la loi ou la doctrine administrative.

À NOTER :

En synthèse, il existe deux dispositifs régissant les rémunérations des dirigeants versées au sein des associations :

- » Sur la tolérance administrative : elle permet de rémunérer les dirigeants à hauteur de $\frac{3}{4}$ du SMIC sans remettre en cause le caractère désintéressé de l'organisme.
- » Sur le dispositif légal :
 - Ce dispositif légal permet aux associations dont les ressources financières, hors financements publics, dépassent une moyenne de 200 000 € sur trois exercices, de rémunérer certains de leurs dirigeants pour un montant supérieur, sans que le caractère désintéressé de leur gestion ne soit remis en cause. Le nombre de dirigeants pouvant être rémunérés varie en fonction du montant des ressources propres de l'association. Une association ne peut donc pas rémunérer ses dirigeants pour un montant supérieur aux $\frac{3}{4}$ du SMIC au plus tôt lors de sa 4^{ème} année d'existence.
 - Le montant de l'ensemble des rémunérations ne peut pas excéder trois fois le montant du plafond de la sécurité sociale, visé à l'article L. 241-3 du Code de la sécurité sociale, pour chaque dirigeant.

¹ Articles 256 et 1654 CGI et BOI-IS-CHAMP-10-60.

² BOI-IS-CHAMP-10-60 n°1.

LES PRINCIPES GÉNÉRAUX APPLICABLES AUX ACTEURS DES SERVICES AUTONOMIE À DOMICILE

À NOTER (suite) :

- Le bénéfice de ce dispositif est soumis au respect de plusieurs obligations (mention expresse dans les statuts, indication dans l'annexe des comptes sociaux des rémunérations versées, certification des comptes par un CAC, communication à l'administration fiscale dans les 6 mois de la clôture de chaque exercice d'un document attestant du montant des ressources de l'association et de l'identité des dirigeants rémunérés, etc.).

L'ensemble des conditions s'applique y compris lorsque la rémunération est la contrepartie d'une activité effective exercée par la personne concernée au sein de l'organisme à un titre autre que ses fonctions de dirigeant.

- » L'organisme ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit.
- » Les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports.

Par ailleurs, le fait que l'organisme recoure à une main-d'œuvre salariée ne remet pas en cause la gestion désintéressée. Cela étant, les rémunérations versées à ce titre ne doivent pas présenter un caractère excessif.

2/ Examen de la situation de l'organisme au regard de la concurrence

Un organisme peut être reconnu comme lucratif **s'il concurrence des entreprises commerciales** en recourant à des méthodes de gestion analogues à celles du secteur marchand.

Pour qu'il y ait concurrence, la jurisprudence considère qu'il faut qu'une entreprise commerciale exerce effectivement une activité identique à celle de l'organisme, dans la même zone géographique d'attraction et en s'adressant au même public.

3/ Examen des conditions d'exercice de l'activité de l'organisme

Lorsqu'il est démontré que l'organisme entre en concurrence avec une entreprise, il peut toutefois échapper à la taxation s'il exerce son activité dans des **conditions différentes** de celles des entreprises commerciales. Cet examen implique d'apprécier successivement 4 critères (règle dite des « 4P ») :

- » **produit** proposé et **public** visé représentatifs de l'utilité sociale de l'activité qui doit tendre à satisfaire un besoin non pris en compte par le marché, ou de façon insuffisante ;
- » **prix** pratiqués inférieurs à ceux du secteur lucratif ;
- » **publicité commerciale**, indice de lucrativité.

À NOTER :

Dans sa doctrine sur le régime fiscal des mutuelles et de leurs unions régies par les livres I et III du Code de la mutualité, l'administration fiscale s'est prononcée sur l'activité liée aux services de soins infirmiers à domicile (secteur médico-social) et sur l'aide à domicile.

Elle s'est prononcée au regard des dispositions en vigueur à la date des rescrits sur :

- le caractère non concurrentiel des services de soins infirmiers à domicile du fait notamment du service complet offert qui diffère de celui fourni par les intervenants du secteur libéral ;
- le caractère concurrentiel des activités d'aide à domicile s'il existe une entreprise privée exerçant la même activité que la mutuelle dans un rayon significatif de kilomètres, ce qui nécessite d'aller apprécier les conditions dans lesquelles opère l'organisme.

Elle donne des précisions utiles sur l'appréciation des conditions de lucrativité (**BOI-ANNX-000185** et **BOI-ANNX-000177**).

LES PRINCIPES GÉNÉRAUX APPLICABLES AUX ACTEURS DES SERVICES AUTONOMIE À DOMICILE

NB : Absence de relations privilégiées avec des entreprises

Même s'ils remplissent l'ensemble des critères de non-lucrativité, les organismes dont l'objet consiste à fournir des services à des entreprises, qui en retirent un **avantage concurrentiel**, sont soumis dans tous les cas aux impôts commerciaux.

À NOTER :

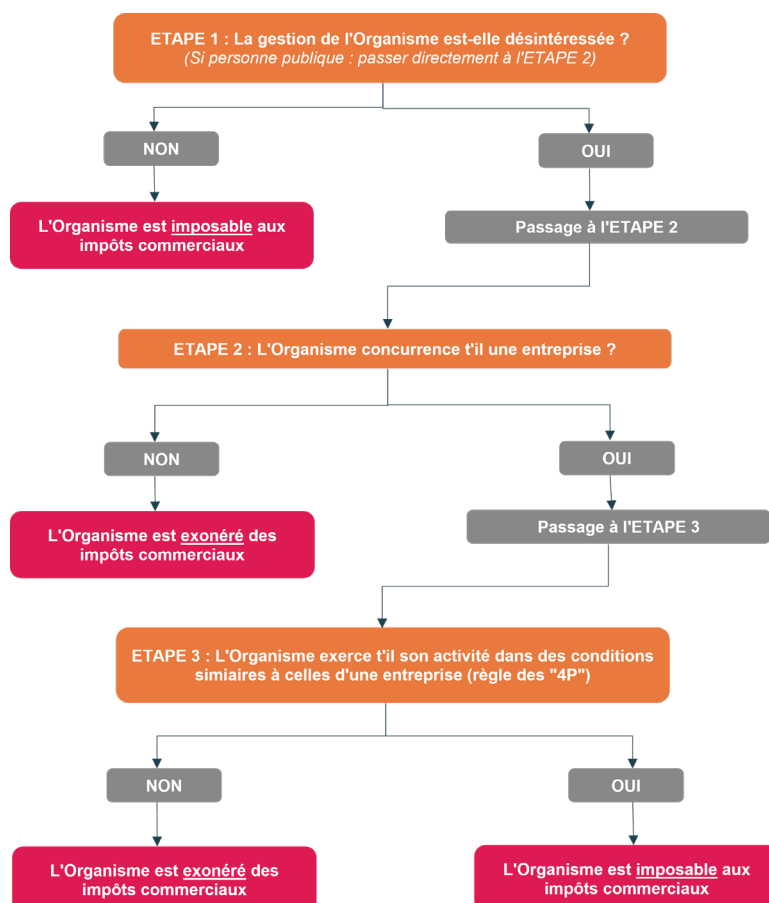
En matière d'impôt sur les résultats, un organisme sans but lucratif peut, sous certaines conditions, constituer un secteur dit « lucratif » qui sera seul soumis à l'IS.

ANALYSE DE LA NOTION DE LUCRATIVITÉ POUR LES PERSONNES PUBLIQUES

La nature lucrative ou non des activités ou opérations réalisées par les organismes de droit public s'apprécie uniquement au regard de leur activité.

Dès lors, il convient d'appliquer la même méthodologie que celle applicable aux organismes de droit privé, sous réserve de la condition tenant au caractère désintéressé de leur gestion, qui est présumée remplie à leur égard³.

EN SYNTHÈSE :



³ BOI-IS-CHAMP-10-60 n° 90 et CE 20 juin 2012 n° 341410.

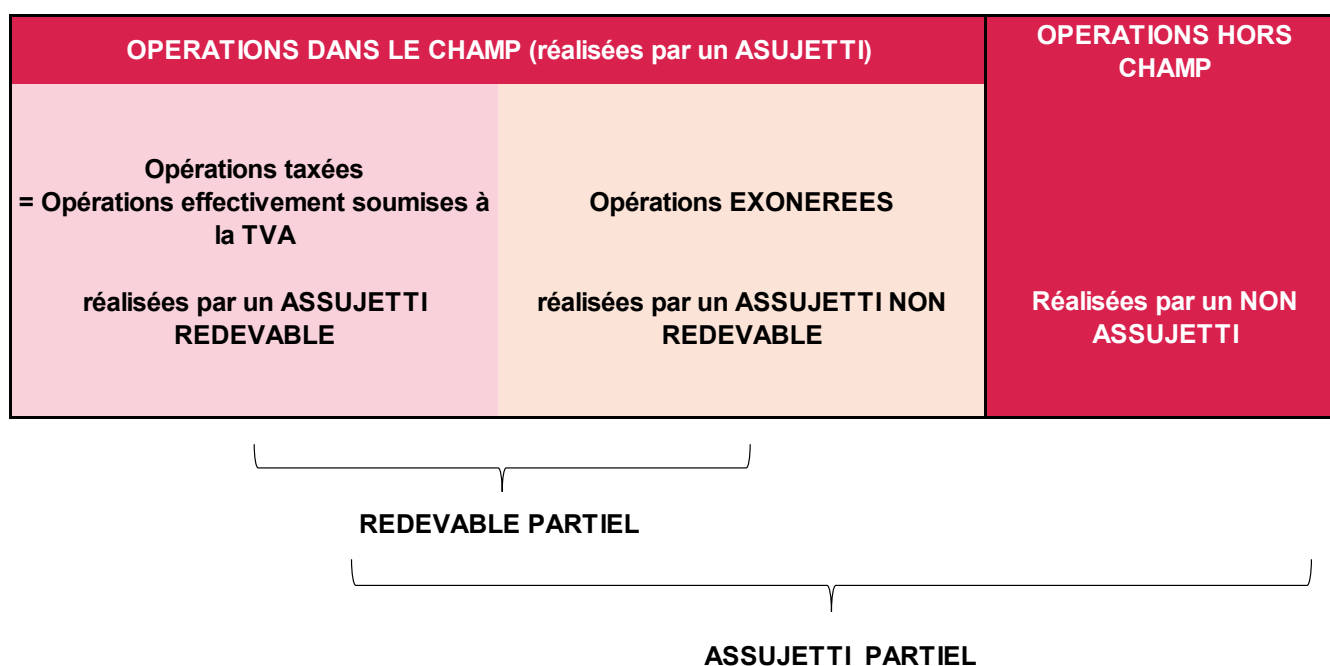
RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

- En matière de TVA, pour analyser si une opération doit être effectivement taxée, il convient de répondre aux deux questions suivantes :
- 1. Est-ce que l'opération en cause se situe **dans le champ d'application de la TVA** ?
 - » En cas de réponse négative, l'opération n'est pas soumise à la TVA.
 - » En cas de réponse positive, il convient de passer à la seconde étape.
- 2. Si l'opération entre dans le champ d'application de la TVA, est-ce que celle-ci **peut bénéficier d'une exonération de TVA** ?
 - » En cas de réponse positive, l'opération est exonérée de TVA.
 - » En cas de réponse négative, l'opération est effectivement taxée.

- En matière de TVA, il convient de distinguer la notion d'assujetti et de redevable :

- » Un assujetti réalise des opérations dans le champ d'application de la TVA : il peut s'agir d'un assujetti redevable (si les opérations sont effectivement taxées) ou d'un assujetti non redevable (si les opérations sont exonérées).
- » Un non assujetti réalise des opérations hors du champ d'application de la TVA.

On peut par ailleurs combiner les notions (assujetti partiel et redevable partiel).



RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

PRINCIPES GÉNÉRAUX APPLICABLES AUX SERVICES AUTONOMIE À DOMICILE

Il convient de distinguer les personnes morales de droit public des organismes de droit privé :

- **Les personnes morales de droit public** ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, culturels et sportifs, sauf lorsque leur non-assujettissement entraînerait des distorsions dans les conditions de la concurrence⁴.

La déclinaison de ce principe général nécessite de distinguer les situations suivantes :

- » Les personnes publiques sont placées hors du champ d'application de la TVA pour leur activité de soins à domicile pour laquelle les établissements privés bénéficient d'une exonération⁵. Elles sont alors non assujetties à ce titre. En effet, l'administration fiscale estime que les soins à domicile bénéficient de l'exonération de TVA dans les mêmes conditions que les établissements hospitaliers⁶.

En conséquence, il n'est pas nécessaire de rechercher si cette activité entre en concurrence avec les activités similaires des personnes privées. Dès lors que les opérations réalisées par les personnes privées sont exonérées, aucune distorsion de concurrence ne peut être identifiée à leur détriment.

- » Les activités d'aide à domicile réalisées par les personnes publiques qui sont de même nature que celles réalisées par des établissements privés et effectuées dans des conditions similaires devraient entrer en concurrence avec ces dernières et doivent être, en principe, dans le champ d'application de la TVA. À ce sujet, une étude au cas par cas devra être menée pour savoir si les services d'aide à domicile entrent dans le champ de la TVA conformément aux règles édictées plus haut.

Les règles applicables sont identiques à celles du secteur privé.

- **Les opérateurs privés** qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au regard des critères visés plus haut sont en principe situés dans le champ d'application de la TVA et réalisent des opérations économiques de manière indépendante.

Il convient alors de distinguer la nature de l'activité réalisée :

- » Les **activités de soins à domicile** sont en principe exonérées.
- » Les **activités d'aide à domicile** sont, en règle générale, des prestations de services soumises à TVA.

Lorsqu'ils ne bénéficient pas d'exonération particulière (cf. encarts page suivante), les services d'aide à la personne peuvent ainsi être passibles :

- soit du taux de 5,5 % ;
- soit du taux de 10 % ;
- soit du taux normal de 20 %.

Le bénéfice du taux réduit de TVA à 5,5 % ou du taux intermédiaire de TVA à 10 % s'applique lorsque ces services sont fournis par des associations, des entreprises ou des organismes titulaires d'un agrément délivré par l'autorité préfectorale, ou qui sont déclarés sous réserve du respect d'un certain nombre de conditions (résumées sur la page suivante) – pour les activités pouvant concerner les services autonomie à domicile.

⁴ CGI, art. 256 B

⁵ BOI-TVA-CHAMP-10-20-10-10 n°130

⁶ BOI- TVA -CHAMP-30-10-20-20, 16 oct. 2019, § 150

RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

TAUX APPLICABLE	CONDITIONS D'ÉLIGIBILITÉ	ACTIVITÉS CONCERNÉES	MODALITÉ DÉCLARATIVE
5,5 %	Prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées ou âgées dépendantes à la condition d'être comprises dans une offre de services incluant un ensemble d'activités effectuées à domicile.	- Aide à la mobilité et au transport à partir du domicile, y compris la conduite du véhicule personnel de la personne. - Accompagnement et aide de ces personnes dans les activités de la vie sociale et de loisirs à domicile ou à partir du domicile.	Agrément ou autorisation
	Prestations de services exclusivement liées aux gestes essentiels de la vie quotidienne des personnes handicapées ou âgées dépendantes.	- Assistance à ces personnes qui ont besoin d'une aide personnelle à domicile, s'agissant des actes de la vie quotidienne (pour la toilette, l'habillage, l'alimentation, les fonctions d'élimination, etc.), à l'exclusion des soins. - Garde-malade, à l'exclusion des soins. - Assistance aux personnes handicapées, y compris les activités d'interprète en langue des signes, de technicien de l'écrit et de codeur en langage parlé complété.	Agrément ou autorisation
10 %	Activités rendues à un public particulier.	- Soins et promenades d'animaux domestiques, pour les personnes dépendantes. - Soins d'esthétique à domicile pour les personnes dépendantes.	Déclaration
	Activités comprises dans une offre de services incluant un ensemble d'activités à domicile.	- Livraison de repas à domicile. - Livraison de courses à domicile. - Collecte et livraison à domicile de linge repassé.	Déclaration
	Autres activités.	- Entretien de la maison et travaux ménagers. - Prestations de petit bricolage dites « hommes toutes mains ». - Préparation de repas à domicile, y compris le temps passé aux commissions. - Assistance administrative à domicile.	Déclaration

À NOTER :

Des exonérations spécifiques s'appliquent à certaines associations de services d'aide à la personne.

Ainsi, une exonération spécifique de TVA est susceptible de s'appliquer aux associations de services aux personnes, lorsqu'ils sont réalisés au profit de populations en situation de fragilité ou de dépendance par des associations agréées ou autorisées dans les conditions visées par les textes et dont la gestion est désintéressée.

RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE DE TVA

LES CONSÉQUENCES DE L'EXERCICE DE DEUX ACTIVITÉS SOUMISES À UN RÉGIME DIFFÉRENT AU REGARD DE LA TVA

- Les organismes dispensant de l'aide et du soin sont susceptibles de relever de deux régimes distincts en matière de TVA, et au sein du secteur taxable de plusieurs taux de TVA.
- Les secteurs d'activité qui ne sont pas soumis à des dispositions identiques au regard de la TVA doivent être comptabilisés dans des comptes distincts pour l'application du droit à déduction.

Remarque : s'agissant des dispositions concernant l'application des règles de la TVA, on ne parle, en principe, de « secteur distinct » qu'à propos d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

Néanmoins, en principe, l'obligation de sectoriser s'impose lorsqu'un même assujetti exerce plusieurs activités, ce qui suppose en principe l'utilisation de moyens différents d'exploitation (investissements, personnels distincts), et la tenue d'une comptabilité séparée. Cette condition devra faire l'objet d'une appréciation au cas par cas en fonction de l'activité de chaque organisme.

EXEMPLE :

Une entité privée exerce des services de soins à domicile (exonérés de TVA) et des services d'aide à domicile (soumis à la TVA). Elle doit constituer deux secteurs distincts d'activité :

- le premier comprenant les recettes afférentes aux soins à domicile : la TVA, payée par l'entité privée, grevant les biens et services affectés à l'activité de soins, ne sera pas déductible ;
- le second comprenant les recettes afférentes à l'aide à domicile : la TVA, payée par l'entité privée, grevant les biens et services affectés à l'activité d'aide, est déductible.



Le redevable de la TVA qui effectue concurremment des opérations imposables à des taux différents est tenu de déterminer son chiffre d'affaires en distinguant les recettes correspondant à chaque taux d'imposition. Lorsqu'un redevable rend des prestations passibles de la TVA selon des taux différents mais tient une comptabilité qui ne permet pas de distinguer ces différentes catégories de prestations, il est passible de la taxe au taux le plus élevé sur la totalité des prestations.

RÈGLES APPLICABLES EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES RÉSULTATS

D'une façon générale, l'IS de droit commun s'applique à l'ensemble des personnes morales de droit privé ou de droit public se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

AUTRES IMPÔTS

CET

- Pour mémoire, la CET est composée de :
 - » la cotisation foncière des entreprises (CFE) : cette cotisation est assise sur les valeurs locatives foncières des immeubles situés en France ;
 - » la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) : cette cotisation n'est due que par les entreprises exerçant une activité imposable à la CFE et dont le chiffre d'affaires hors taxes est supérieur à 152 500 €.

NB :

La CVAE est diminuée de moitié pour les cotisations dues au titre de 2023 et sera supprimée définitivement d'ici 2027.

- La CFE est due chaque année par les personnes physiques ou morales ou par les sociétés non dotées de la personnalité morale qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée⁷.

Une activité n'est exercée à titre professionnel que si elle est lucrative (cf. plus haut pour l'appréciation des critères de lucrativité).

- Dès lors, les activités sociales ou médico-sociales, **lorsqu'elles sont réalisées dans un but d'intérêt général et d'utilité sociale, ne sont pas imposables à la CET**, sauf si elles sont également réalisées par des entreprises du secteur concurrentiel et dans des conditions similaires à ces dernières.

TAXE SUR LES SALAIRES

- La taxe sur les salaires est due, en principe, par toutes les entreprises et tous les organismes qui paient des sommes à titre de rémunérations aux salariés⁸.

- La taxe sur les salaires a toutefois un champ d'application effectif réduit :

- » par l'application du principe de territorialité : seuls les employeurs domiciliés ou établis en France sont passibles de la taxe ;
- » par la dispense totale ou partielle dont bénéficient les employeurs redevables de la TVA : les employeurs assujettis à la taxe sur les salaires sont ceux qui ne sont pas assujettis à la TVA ou ne l'ont pas été sur 90 % au moins de leur chiffre d'affaires au titre de l'année civile précédant celle du paiement des rémunérations ;
- » par l'existence de certaines exemptions ou exonérations prévues au profit de certains organismes ou secteurs (notamment certains employeurs agricoles, les collectivités publiques, certains établissements publics ou établissements d'enseignement supérieur, certains employeurs de salariés à domicile, etc.).

La base de la taxe sur les salaires sera composée des rémunérations soumises à la CSG applicable aux salaires et assimilées sans tenir compte toutefois de certaines déductions.

- Certains organismes (en particulier les associations, les syndicats professionnels et leurs unions, les congrégations, les associations intermédiaires conventionnées, certaines mutuelles, les fondations reconnues d'utilité publique, les centres de lutte contre le cancer, les GCS et GCSMS lorsqu'ils sont exclusivement constitués de personnes morales mentionnées ci-avant), bénéficient d'un abattement sur le montant annuel de la taxe sur les salaires dont ils sont redevables.

- La taxe comporte un taux normal et des taux majorés qui frappent les rémunérations individuelles dépassant un certain chiffre :

- » taux normal : 4,25 % ;
- » taux majorés :
 - 8,50 % (soit une majoration de 4,25 %) pour la fraction des rémunérations individuelles annuelles comprise entre 8 572 € et 17 113 € ;
 - 13,60 % (soit une majoration de 9,35 %) pour la fraction de ces rémunérations excédant 17 113 €.

⁷ Article 1447, I, al. 1^{er} du CGI.

⁸ Article 231 du CGI.

APPLICATION AUX GCSMS

- Le GCSMS est un outil dédié aux coopérations dans le secteur médico-social. Il permet d'associer des structures de droit public et de droit privé, afin d'élaborer ensemble des actions de coopération. Il permet notamment de coopérer dans le cadre de la réforme des services autonomie à domicile ([voir fiche L'essentiel sur le GCSMS ►](#)).
- D'une manière générale, les impôts commerciaux s'appliqueront aux GCSMS qui se livrent à des opérations lucratives.
- L'analyse de la lucrativité appréciée dans les conditions décrites plus haut dépendra d'une analyse au cas par cas de ses modalités de fonctionnement et des conditions d'exercice de l'activité :
 - » pour les GCSMS de droit privé : cf. Analyse de la notion de lucrativité pour les personnes privées ;
 - » pour les GCSMS de droit public : cf. Analyse de la notion de lucrativité pour les personnes publiques.

IMPOSITION SUR LE RÉSULTAT DES STRUCTURES LUCRATIVES

- Les GCSMS sont exclus du champ d'application de l'impôt sur les sociétés⁹. Ils sont soumis à un régime comparable à celui des sociétés de personnes non soumises à cet impôt.

Dans ce cadre, le bénéfice est, dans tous les cas, déterminé dans les conditions prévues pour les exploitants individuels, c'est-à-dire globalement au niveau du GCSMS ; et les résultats ne sont pas directement imposables au niveau du GCSMS mais au nom personnel des membres.

- En conséquence, chaque membre est personnellement passible, pour la part des excédents correspondant à ses droits dans le groupement, soit de l'impôt sur le revenu, soit de l'impôt sur les sociétés s'il s'agit de personnes morales relevant de cet impôt.
 - » Lorsque le GCSMS est déficitaire, l'application du régime des sociétés de personnes est avantageuse dans la mesure où les membres taxables à l'IS au titre de leur activité propre peuvent imputer sur leur bénéfice la quote-part de déficit qui leur revient.

- » Lorsque le GCSMS est bénéficiaire, les membres doivent prendre en compte dans leur résultat imposable la quote-part de bénéfice qui leur revient.

À NOTER :

Dans l'hypothèse où le GCSMS exerce une activité à but lucratif, chacun de ses membres sera imposé à l'IS (ou à l'impôt sur le revenu selon le régime applicable au niveau du membre) dans les conditions de droit commun pour la quote-part de résultat lui revenant.

Le fait que le membre bénéficie d'une exonération d'IS est à cet égard sans effet.

- Les GCSMS peuvent opter pour leur assujettissement à l'IS¹⁰. Comme pour les autres sociétés et groupements légalement autorisés à opter pour leur assujettissement à l'IS, l'option doit être notifiée au service des impôts du lieu de leur principal établissement avant la fin du troisième mois de l'exercice au titre duquel ils souhaitent être soumis pour la première fois à cet impôt. Une fois exercée, l'option est irrévocable et les membres ne peuvent plus revenir sur leur décision.

TVA (RÉGIME DES GROUPEMENTS)

- Les principes exposés plus haut ont notamment vocation à s'appliquer aux GCSMS titulaires d'autorisations médico-sociales.
- Il convient également d'évoquer plus particulièrement la situation des GCSMS dont l'objet serait la mutualisation de moyens, par exemple la mise à disposition de personnels ou de matériels, le recrutement, gestion et paie du personnel, la gestion et entretien de locaux ou d'installations, les travaux d'informatique (GCSMS de moyens).
- Les GCSMS de moyens sont ainsi susceptibles de bénéficier d'une exonération de TVA pour les services rendus (« exonération au titre des services rendus à leurs membres par certains groupements »¹¹).

⁹ Article 239 quater D du Code général des impôts.

¹¹ Article 261 B du CGI, BOI-TVA-CHAMP-30-10-40.

¹⁰ Article 206, 3 I du CGI.

¹² Ibid.

APPLICATION AUX GCSMS

■ En application de ce régime, les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité d'intérêt général exonérée (activité de soins, notamment) ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti, sont exonérés de TVA¹² à la condition notamment :

- » qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation d'opérations d'intérêt général exonérées ou d'opérations exclues du champ d'application de la TVA ;
- » que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.

⚠ L'application du régime d'exonération des groupements suppose un suivi précis et rigoureux des dépenses et de leur affectation aux membres. Nous attirons notamment l'attention sur les points suivants :

- » Cette exonération ne vise que les prestations de services, à l'exclusion par conséquent des livraisons de biens qui doivent être soumises à la TVA, qu'elles soient effectuées auprès de membres du groupement ou non.
- » Les services rendus à des personnes étrangères au groupement sont soumis à la taxe dans les conditions de droit commun.
- » Les services fournis par un membre du groupement doivent être considérés comme des opérations entre deux assujettis entrant dans le champ d'application de la TVA.
- » Les membres du groupement (qui peuvent être des personnes physiques ou morales) doivent exercer une activité d'intérêt général exonérée ou pour laquelle ils n'ont pas la qualité d'assujetti. Il peut arriver que certains membres soient redevables de la TVA pour certaines de leurs opérations.

» Cette circonstance n'exclut pas, a priori, le groupement du bénéfice de l'exonération au titre des services qu'il leur rend dès lors que, pour chacune d'entre elles, le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe par rapport aux recettes totales traduit le caractère nettement prépondérant des opérations qui échappent à l'imposition. Cette condition est présumée remplie par l'administration fiscale si ce pourcentage est inférieur à 20 %. Au-delà, l'exonération ne s'applique que si l'activité imposée présente tous les caractères d'autonomie liés à l'obligation de sectorisation.

TAXE SUR LES SALAIRES

Aucune mesure d'exonération ne trouve à s'appliquer à des organismes tels que les GCSMS¹³.

Néanmoins, les groupements non lucratifs – lorsqu'ils sont exclusivement constitués de personnes morales non lucratives mentionnées par la loi (associations, syndicats professionnels et leurs unions, congrégations, associations intermédiaires conventionnées, certaines mutuelles régies par le Code de la mutualité, fondations reconnues d'utilité publique, centres de lutte contre le cancer, etc.) – bénéficient d'un abattement sur le montant de la taxe sur les salaires normalement due.

¹³ BOI-TPS-TS-30 n° 410, 30-1-2019.

APPLICATION AUX ASSOCIATIONS

- Comme indiqué plus haut, le régime fiscal d'une association diffère selon qu'elle se livre ou non à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif :
 - » Dans le premier cas, l'association est en principe passible de l'IS et de la CET dans les conditions de droit commun.
 - » Dans le second cas, l'association n'est soumise à l'IS que sur ses revenus patrimoniaux. L'impôt n'est exigible qu'à des taux réduits et sur certains revenus limitativement énumérés. Elle échappe ainsi à la CET, sauf exception.
- Si l'association ne sort pas du cadre de la non-lucrativité, elle ne sera pas soumise aux impôts commerciaux dans les conditions de droit commun.
- Dans le cas contraire, les associations peuvent échapper aux impôts commerciaux (IS, TVA et CET) lorsque leurs activités lucratives accessoires n'excèdent pas une certaine limite (dispositif de la franchise des activités lucratives accessoires).
- L'application de la franchise des impôts commerciaux est subordonnée au respect de trois conditions cumulatives :
 - » La gestion de l'organisme doit être désintéressée.
 - » Les activités non lucratives doivent rester significativement prépondérantes.
 - » Le montant des recettes d'exploitation provenant des activités lucratives encaissées au cours de l'année civile ne doit pas excéder un certain seuil hors TVA. En matière de TVA, le bénéfice de la franchise est subordonné au respect de la limite précitée, non seulement au titre des recettes perçues lors de l'année civile en cours mais aussi au titre de celles encaissées lors de l'année civile précédente.
- Un organisme qui réalise des opérations lucratives ne bénéficiant ni de la franchise ni de dispositifs spéciaux d'exonération ne perd pas son caractère non lucratif si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité non lucrative et si celle-ci demeure majoritaire.
- Si les activités lucratives devenaient prépondérantes, toutes les activités de l'organisme seraient assujetties à l'IS et à la TVA (sauf exonération spécifique), mais seules les activités lucratives seraient soumises à la CET.

À NOTER :

Un organisme sans but lucratif peut, sous certaines conditions, constituer un secteur dit « lucratif » qui sera seul soumis à l'IS (sectorisation des activités lucratives).

Les opérations lucratives doivent être dissociables, par nature, de l'activité non lucrative. Elles doivent donc correspondre à des prestations différentes de l'activité principale de l'organisme, mais peuvent être complémentaires de celle-ci.

En matière d'IS, la possibilité offerte aux organismes de sectoriser leurs activités lucratives est réservée aux situations où les activités non lucratives sont significativement prépondérantes.

L'appréciation de la prépondérance s'effectue en général en fonction de la part des recettes commerciales dans l'ensemble des moyens de financement de l'organisme.

Mais d'autres critères peuvent s'avérer plus pertinents, comme la part respective des effectifs et des moyens consacrés à chacune des activités. Quel que soit le critère retenu, la comparaison peut être effectuée sur plusieurs années, de façon à lisser les effets de situations exceptionnelles.

APPLICATION AUX SOCIÉTÉS COMMERCIALES

Par principe, les sociétés de capitaux sont passibles de l'IS quel que soit leur objet. Il en est ainsi :

- » des sociétés anonymes (SA), auxquelles sont assimilées les sociétés par actions simplifiées (SAS) ;
- » des sociétés en commandite par actions (SCA) ;
- » des sociétés à responsabilité limitée (SARL) ;
- » des sociétés coopératives et leurs unions (sous réserve cependant de certaines exonérations ou règles particulières).

Les sociétés commerciales sont soumises à l'ensemble des impôts commerciaux dans les conditions de droit commun.

RÉFÉRENCES JURIDIQUES

CADRE FISCAL

- Sur le caractère lucratif : article 206.1 du CGI, article 1654 du CGI, BOI-IS-CHAMP-10-60.
- Sur l'imposition des résultats : article 239 quater D du CGI (GCSMS), article 206.3 i du CGI.
- Sur les autres impôts : article 231 du CGI.
- Sur la TVA : article 261 du CGI, article 261 B du CGI.