

Séparer les activités lucratives et non lucratives

Dans la limite de son objet social, une association peut réaliser à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives. Pour éviter d'être fiscalisée, elle peut isoler ses activités lucratives dans un secteur comptable distinct, ou les filialiser dans une société ou une association fiscalisée.

Lorsque les recettes de ses activités commerciales accessoires excèdent le seuil de franchise de 73 518 euros (montant pour 2022), une association est en principe fiscalisée dans les mêmes conditions qu'une société. L'administration fiscale admet qu'une association puisse créer un secteur comptable distinct pour y regrouper l'ensemble de ses activités lucratives permettant ainsi de limiter l'application de l'impôt sur les sociétés au seul secteur lucratif (1).

Sectorisation

Ce dispositif est soumis à trois conditions. D'abord, les opérations lucratives doivent être dissociables de l'activité non lucrative par nature, ce qui implique qu'il s'agisse de prestations différentes de l'activité principale de l'organisme. Ceci n'empêche pas qu'elles puissent être complémentaires. Par exemple, une association exerçant une activité d'exploration océanographique et de protection de la nature a pu choisir de sectoriser son activité lucrative de production de

films et de programmes pour la télévision, pourtant complémentaire de son activité principale.

Ensuite, l'activité non lucrative doit demeurer significativement prépondérante (2) (les deux tiers ou les trois quarts), soit au niveau comptable (part des recettes commerciales par rapport à l'ensemble des moyens de financement de l'organisme : recettes, subventions, dons, cotisations, etc.), soit au regard des effectifs et moyens affectés aux différentes activités. Généralement, l'administration procède à une comparaison sur plusieurs exercices afin de lisser les effets de situations exceptionnelles, ou de moyens dont l'affectation aux secteurs lucratif et non lucratif varie d'un exercice à l'autre.

Comptabilité séparée

La création d'un secteur lucratif distinct n'est possible que si est créée une comptabilité analytique affectant les moyens d'exploitation humains et matériels propres à chaque secteur, et rendant compte d'une exacte répartition des charges. Les moyens d'exploitation affectés à la fois aux activités lucratives et non lucratives doivent être répartis au prorata de leur temps d'utilisation ou éventuellement de leur surface, ou tout autre critère significatif et probant (3). Les bénéfices et revenus correspondant respectivement aux opérations lucratives et non lucratives sont déterminés distinctement selon les règles qui leur sont propres. Sur le plan fiscal, l'association devra établir un bilan fiscal de départ à la date du premier jour du premier exercice soumis à ces impôts (4), comprenant tous les éléments d'actif et de passif affectés

aux opérations lucratives, inscrits pour leur valeur réelle. Ce bilan est communiqué à l'administration fiscale lors de la déclaration du résultat du premier exercice imposé. Concrètement, l'association doit déclarer les bénéfices de ses activités lucratives via le formulaire n° 2065-SD.

Filialisation

Lorsque la sectorisation des activités lucratives n'est pas possible ou pas souhaitée, il reste possible de filialiser des activités lucratives au sein d'une société ou d'une association fiscalisée. Selon le degré d'implication de l'association dans la filiale, la détention des titres de la société commerciale issue de la filialisation peut avoir des conséquences sur le statut fiscal de l'association mère (5). Si son implication dans la gestion est passive ou purement patrimoniale, la détention des titres n'a pas d'incidence sur le caractère non lucratif de l'association. C'est le cas lorsque cette dernière ne joue aucun rôle dans la gestion de sa filiale, ce qui est présumé lorsqu'elle détient une part minoritaire. Dans ce cas, les dividendes correspondants ont le caractère de revenus patrimoniaux imposés au taux réduit de 15 %, et les plus-values résultant, le cas échéant, de la cession des titres, ne sont pas taxables.

En cas de gestion active de sa filiale (participation majoritaire, existence de liens économiques entre les deux entités, ou lorsque les dirigeants de la filiale sont les mêmes ou ont des liens de parenté avec les dirigeants de l'association), elle est autorisée à isoler les titres qu'elle détient dans un secteur lucratif distinct selon les modalités de la sectorisation.

PRISE DE PARTICIPATION

La prise de participation dans une société civile qui n'exerce pas d'activité commerciale (par exemple une SCI) est fiscalement neutre. Seule la filialisation au travers d'une société commerciale peut aboutir à la remise en question du statut fiscal d'organisme sans but lucratif par l'administration (1).

(1) Rép. à QE de Bernard Joly, Sénat, 15 juillet 1999, n° 16090, non-reprise dans le Bofip.

Revenus non lucratifs d'une association



Les dividendes perçus sont en principe taxables à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. L'association peut échapper à cette imposition en optant pour le régime des sociétés mères et filiales, à condition de déterminer et de conserver pendant au moins deux ans une participation d'au moins 5 % du capital. Les dividendes sont alors exonérés d'impôt, à l'exception d'une quote-part de frais et charges fixée forfaitairement à 5 % du montant brut des dividendes (soit un taux effectif de $5\% \times 25\% = 1,25\%$) (6).

INTÉRÊT GÉNÉRAL

L'existence d'un secteur lucratif ne remet pas en cause la qualification d'intérêt général et l'éligibilité au régime fiscal de faveur du mécénat d'une association. Toutefois, les dons reçus n'ouvriront droit à réduction d'impôt que s'ils restent affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.

Les bénéfices générés par ces activités pourront être remontés vers l'association sans remettre en cause l'exonération des impôts commerciaux dont elle bénéficie, sous réserve que leur montant reste accessoire.

Relations privilégiées

L'entretien de relations privilégiées est caractérisé par une complémentarité économique, par exemple une répartition de clientèle, des échanges de services, une prise en compte par la société de charges relevant normalement de l'activité non lucrative, etc. (8).

Pierre Delicata, Delsol avocats

- (1) BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, n° 30 et suivants.
- (2) CAA Paris, 9^e chambre, 18 mars 2022, n° 20PA02608.
- (3) BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, n° 260.
- (4) BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, n° 270 et s.
- (5) BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 n° 580 et suivants.
- (6) CGI, art. 145 et 216.
- (7) BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 n° 640.

REVENUS PATRIMONIAUX

Les revenus patrimoniaux (immeubles loués, exploitations agricoles, placements mobiliers, etc.) sont présumés non lucratifs. Sauf s'ils sont en réalité affectés à la réalisation d'opérations lucratives, les revenus patrimoniaux sont taxables aux taux réduits de 10 %, 15 % ou 24 % en faveur des petites associations. L'association qui sectorise son activité lucrative et qui perçoit des revenus patrimoniaux doit donc déclarer ses résultats taxables (au taux de droit commun ou au taux réduit) (n° 2065-SD) ; et ses revenus patrimoniaux relevant des taux réduits (déclaration n° 2070-SD).

FORME SOCIALE DE LA FILIALE

Plusieurs formes de sociétés sont possibles pour créer une filiale. Généralement, certaines formes ne sont pas recommandées, notamment les formes de sociétés qui impliquent une responsabilité illimitée des associés ou/et la qualité de commerçant (puisque'une association ne peut jamais acquérir cette qualité) ; ou la forme de société anonyme en raison de l'obligation d'avoir plusieurs actionnaires et des règles d'organisation et de fonctionnement qui ne répondent pas toujours aux besoins d'organisation d'une société devant être contrôlée et gérée par une association.