

La question ici n'est pas celle d'un simple classement patrimonial traité fiscalement dans le cadre de l'article 206, 5 du code général des impôts (CGI), au titre de l'impôt sur les sociétés (IS) au taux réduit sur les revenus patrimoniaux, mais celle de ce que l'on appelle une détention active de parts ou d'actions dans le capital d'une société commerciale ou d'une société civile immobilière (SCI), c'est-à-dire d'une détention majoritaire ou lorsque les deux structures comptent des dirigeants communs. C'est dans ce contexte qu'il convient d'être prudent. Le cas de figure le plus répandu est celui d'une association dont les activités lucratives, accessoires jusque-là, ne le sont plus vraiment ; son chiffre d'affaires a augmenté, le nombre de bénévoles affectés à l'activité non lucrative a diminué et les dirigeants s'interrogent sur l'opportunité de créer une filiale. La démarche est positive... mais il convient d'éviter quelques pièges !

INCIDENCES LIÉES À LA CRÉATION DE LA SOCIÉTÉ

L'administration fiscale peut considérer que l'initiative de créer une société et de participer à la constitution de son capital révèle en réalité la nature lucrative de l'association, du moins d'une partie de ses activités dont les résultats n'étaient jusque-là pas soumis à l'IS au taux de droit commun. Elle pourrait alors procéder à un redressement sur les trois dernières années. Mais le risque paraît toutefois mesuré. L'administration elle-même admet qu'une association puisse décider de ne

DÉTENTION D'ENTREPRISE ET INCIDENCES FISCALES

Pour les dirigeants associatifs, le choix de créer une filiale commerciale doit être mûrement réfléchi, *a fortiori* celui d'entrer au capital d'une société préexistante. Outre les contraintes juridiques et comptables que cela implique, il est très important de bien mesurer les incidences fiscales d'une telle détention.

plus affecter à ses activités non lucratives une partie de ses actifs pour les mettre en société¹.

INCIDENCES LIÉES À LA PARTICIPATION AU CAPITAL

Il résulte des articles 206, 5, c) et 219 *bis*, 2^o du CGI que les dividendes d'actions françaises sont soumis à l'IS au taux réduit de 15 % dès lors que l'association qui les touche est elle-même exonérée de cet impôt sur ses autres activités.

A priori, dès lors que la « société fille » s'est elle-même acquittée de l'IS sur les bénéfices et que l'« association mère » peut légitimement revendiquer une exonération dudit impôt sur ses activités principales², le régime fiscal de cette dernière ne devrait pas être remis en cause. Il convient néanmoins d'être prudent. Le Conseil d'État n'hésite pas à considérer comme lucrative l'association dont les administrateurs sont intéressés aux résultats d'une société contrôlée par

elle³. Depuis 2006, l'administration fiscale a précisé sa doctrine en distinguant trois cas de figure.

Une simple gestion patrimoniale. « La simple détention par un organisme d'une partie du capital d'une société n'est pas à même en soi de remettre en cause son caractère non lucratif général. Si cette détention est minoritaire, il est possible de considérer qu'il y a une présomption de gestion passive »⁴. Les cas où une association pourrait souhaiter externaliser une branche d'activité dans une société au sein de laquelle elle serait minoritaire devraient toutefois rester relativement rares. En principe, l'association aura à cœur de contrôler sa filiale afin d'en percevoir les dividendes et de financer son activité non lucrative.

Une gestion active. « Ne peut être considérée *a priori* comme patrimoniale la détention d'une participation majoritaire dans le capital de la filiale. Il en est de ●●●

1. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018, § 190 et s.

2. Soit sur la base du CGI, art. 207, 5^o et 207, 5^o *bis*, soit sur la base de la règle dite des « 4P ».

3. CE 17 oct. 1979, n° 1490, à propos d'une association dont le dirigeant de fait était en même

temps président-directeur général (PDG) d'une société à laquelle elle versait un loyer très élevé pour l'occupation de l'immeuble ; CE 27 juill. 1984, n° 26942 ; CE 7 déc. 2016, n° 389299.

4. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, préc., § 580 et s.

●●● même lorsqu'il existe des liens économiques entre les deux entités ou lorsque les dirigeants de la filiale sont également dirigeants de l'association ou lorsque des liens de parenté existent entre le dirigeant de l'association et le dirigeant de la filiale. Cela étant, la détention majoritaire de capital n'est pas suffisante pour qualifier la gestion de gestion active. Il convient de s'interroger sur le point de savoir si l'organisme intervient concrètement et de façon importante dans la gestion de la filiale. Ainsi, l'organisme, qui peut avoir une activité distincte de la société, intervient dans tout ou partie de la gestion de sa filiale [...]. Dans cette situation, et afin d'assurer une certaine neutralité avec la situation fiscale qui résulterait d'une solution de sectorisation de l'activité, il est considéré que l'organisme exerce une activité lucrative de gestion de titres. Il convient alors d'appliquer à la gestion de ces titres les règles exposées en matière de sectorisation dans les conditions définies au II § 120 à 550. [...] Les dividendes reçus peuvent bénéficier du régime mère-fille si les conditions d'application de ce régime sont remplies. Les éventuelles plus-values de cession des titres sont imposables dans les conditions de droit commun de l'impôt sur les sociétés prévu au I de l'article 206 du CGI »⁵. L'administration fiscale considère ainsi comme lucrative une gestion active de la filiale et en déduit la nécessité d'en sectoriser les titres. Les dividendes pourront bénéficier du régime mère-fille si les conditions sont remplies. Ce raisonnement a pour effet de faire sortir l'association du bénéfice du régime prévu par l'article 206, 5 du CGI et de la faire entrer dans celui de l'article 206, 1

et des articles 145 et 216 du CGI, du moins pour ce qui concerne la perception des dividendes.

Cette position a néanmoins de quoi surprendre. Quelques années plus tôt, le ministre de l'Économie et des Finances précisait que « l'attribution de sièges d'administrateurs au conseil d'administration de la filiale aux dirigeants de l'association comme à ses salariés en raison du lien en capital

développer l'activité de la société commerciale, et celle dans laquelle cette dernière confère à l'activité non lucrative de l'organisme, par contagion de ses propres buts et pratiques commerciales, tout ou partie des avantages liés au recours au marché. »⁷ Cette position est largement discutable. Encore faudrait-il que l'on puisse déduire d'une telle situation que l'association mère ne remplit plus les conditions posées par l'administra-

“ L'administration considère que dès lors qu'il y a complémentarité commerciale entre l'association mère et sa filiale commerciale, la non-lucrativité de la mère doit être remise en cause ”

entre les deux entités ne [suffisait] pas, en elle-même, à modifier cette analyse et donc à remettre en cause le caractère non lucratif de l'association dès lors que les dirigeants bénévoles de l'association ne [percevaient] pas de rémunération au titre de leur fonction dans la filiale, susceptible de remettre en cause le caractère désintéressé de la gestion de l'association »⁶.

Une complémentarité commerciale. L'administration considère que dès lors qu'il y a complémentarité commerciale entre l'association mère et sa filiale commerciale, la non-lucrativité de la mère doit être remise en cause. « La notion de complémentarité commerciale désigne à la fois la situation dans laquelle l'activité non lucrative tend à

tion pour être regardée comme lucrative. Si, au contraire, l'activité subsistant à l'intérieur de celle-ci remplit l'ensemble de ces conditions, on voit mal comment la participation au capital de la société pourrait en modifier la nature.

En réalité, la vraie question paraît être celle de la finalité de l'opération. Si l'activité de l'association est réellement d'utilité sociale, et si celle de la société se situe dans le prolongement de celle de la mère et contribue à sa réalisation, le régime fiscal de l'association ne devrait pas être altéré. La société s'acquittera de sa contribution au financement des charges publiques, le solde du résultat devant pouvoir servir à financer l'œuvre d'utilité sociale, sans que l'association n'ait à craindre de redressement. ■

5. *Ibid.*, § 600, 610 et 620.

6. Rép. min. à C. de Courson, JOAN Q du 7 juin 1999, n° 26198.

7. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, préc., § 650.



AUTEUR Thierry Guillois
TITRE Avocat à la Cour, cabinet PDGB