

■ L'exercice direct ou indirect d'une activité commerciale par une association a des conséquences fiscales importantes.

■ La complémentarité commerciale peut s'évaluer dans le cadre de relations privilégiées avec une entreprise ou d'une filialisation.

FILIALISATION

COMPLÉMENTARITÉ COMMERCIALE : UNE BOÎTE DE PANDORE

S'il est une question qu'il importe de contextualiser, c'est bien celle de la « complémentarité commerciale » entre une association et la société qu'elle a créée en vue d'externaliser une partie de son activité.



AUTEUR **Thierry Guillois**
TITRE Membre du comité scientifique de **JURISASSOCIATIONS**, avocat à la Cour, associé, cabinet PDGB



AUTEUR **Jérémy Chevalier**
TITRE Avocat à la Cour, cabinet PDGB

Le **BOFIP-Impôts** s'emploie à détailler les incidences fiscales découlant, pour une association, de la création d'une filiale commerciale. Il distingue aussi une simple gestion patrimoniale, une gestion active, puis, précisément, une complémentarité commerciale entre les deux entités. Ces différentes situations doivent encore être distinguées de celle dans laquelle une association entretient des relations privilégiées avec des entreprises commerciales. Sur la base de cet inventaire, il suffirait donc de positionner le cas de figure auquel on est confronté dans la « bonne case » et d'appliquer

la solution retenue par l'administration. La chose n'est toutefois pas si simple ! Appliquée à la lettre, la complémentarité commerciale est susceptible de couvrir tous les cas de figure, de telle sorte que le seul fait pour une association de vouloir externaliser une partie de ses activités au sein d'une société commerciale, pour quelque raison que ce soit, est susceptible de la rendre, par contagion, entièrement lucrative.

Essayons d'y voir clair. Il convient pour cela de distinguer l'entretien de relations privilégiées avec des entreprises commerciales et la complémentarité commerciale.

LES RELATIONS PRIVILÉGIÉES

Par principe, une association n'est pas soumise aux impôts commerciaux¹. Cependant, dès lors qu'il pourra être rapporté que cette dernière est en situation de concurrence avec une entreprise commerciale et qu'elle ne respecte pas les conditions posées par la règle dite des « 4P »² analysant de manière fine son activité, elle pourra être considérée comme devant être soumise auxdits impôts.

Mais l'analyse de l'administration fiscale ne s'arrête pas à la seule activité de l'association et,

depuis 2019, le Conseil d'État, validant la doctrine fiscale³, analyse désormais l'écosystème dans lequel évolue l'association. Il y a donc lieu de déterminer si celle-ci entretient des « relations privilégiées », lesquelles « prolongent l'activité commerciale des membres » de l'association. En somme, il est nécessaire de déterminer si des entreprises retirent un avantage concurrentiel permettant de manière directe de diminuer leurs charges, d'accroître leurs produits ou de bénéficier de meilleures conditions de fonctionnement, quand bien même l'association ne rechercherait pas de profits pour elle-même.

1. CGI, art. 206, 1 bis et 261, 7, 1°.

2. **BOFIP-Impôts**, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 570 et s. ; v. not. JA 2015, n° 511, p. 23, étude A. Bernard in dossier « TVA – Terrain Très

Contrôlé » ; JA 2020, n° 616, p. 50.

3. **BOFIP-Impôts**, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30 du 12 sept. 2012, § 10 ; CE 13 nov. 2019, n° 433632.

Procédant d'une méthodologie déjà appliquée par nombre de cours d'appel⁴, il faut donc désormais admettre un accroissement des possibilités de contrôle de la lucrativité des associations. Pour autant, si cette extension de contrôlabilité est parfois justifiée au regard du détournement des avantages fiscaux bénéficiant aux associations quand ces avantages sont mis au profit d'ambitions purement lucratives⁵, il nous semble que lorsque l'entreprise commerciale n'a pour seul but que le soutien ou le prolongement d'une activité d'intérêt général, il y a lieu de faire la distinction. Si les rêves enflamment les évolutions, ils ne les financent pas... et les fonds privés ou publics ne sont pas toujours au rendez-vous. À l'heure actuelle, ni l'administration ni les juges ne semblent cependant se diriger vers une telle subtilité de distinction. Plus encore, dans un arrêt récent, le Conseil d'État persiste et signe, donnant une nouvelle vigueur à son concept de relations privilégiées⁶. Par cet arrêt publié au recueil des décisions administratives et auquel le Conseil d'État entend ainsi donner une portée importante, celui-ci précise plusieurs éléments.

Une association réalise une activité de garderie et propose des leçons de ski payantes aux enfants. Parmi les membres de l'association, plusieurs moniteurs de ski de l'ESF sont ainsi engagés afin de donner les cours. À l'occasion d'un rappel de TVA et pénalités formé à l'encontre de l'association, celle-ci conteste la mesure et l'affaire est portée devant le Conseil d'État. L'attendu principal est ainsi rédigé : « Dès lors qu'ils retirent un avantage concurrentiel des activités de l'association, celle-ci doit être regardée comme entretenant des relations privilégiées avec ses membres, moniteurs de ski exerçant à titre commercial, alors même que les cours de ski dispensés aux enfants dans le cadre de celle-ci seraient moins rémunérateurs en moyenne pour les moniteurs que leurs cours particuliers. »

Cet arrêt permet de revenir sur plusieurs éléments :

- le raisonnement applicable en matière d'impôts sur les sociétés l'est aussi pour les autres impôts commerciaux ;
- l'association invoquait sans succès que l'ESF était un groupement de fait, mais cet argument ne pouvait être retenu dès lors que l'activité même des moniteurs de ski était soumise à TVA ;
- la prestation de ski, réservée aux enfants de plus de trois ans, devait être considérée comme l'activité principale de l'association dès lors qu'elle représentait 70 % de ses revenus et qu'il ne faisait aucun

doute « que c'est sa découverte qui justif[iait] que [les] parents inscrivent [les enfants] au club »⁷. Battant en brèche l'argumentaire de l'association s'appuyant sur la doctrine fiscale qui mentionne que « la relation privilégiée avec les entreprises doit s'apprécier au regard du fonctionnement global de l'organisme »⁸, le Conseil d'État vient recentrer le débat en affirmant que c'est le détail du chiffre d'affaires de l'association qui permettait de déterminer son activité – et donc son fonctionnement global.

Au regard de la doctrine administrative, *a priori* seuls les avantages retirés par l'entreprise exerçant une activité lucrative permettent de caractériser l'existence de liens privilégiés. *A contrario*, en cas de filialisation d'une partie de l'activité de l'association, l'analyse sera duale et devra aussi s'opérer au regard du bénéfice retiré par l'association et non du seul avantage retiré par l'entreprise.

LA COMPLÉMENTARITÉ ÉCONOMIQUE

Les causes de la création d'une filiale sont multiples. Elles peuvent être d'origine légale : par exemple, l'article L. 122-1 du code du sport impose à toute association sportive organisant des manifestations sportives payantes de constituer une société commerciale pour gérer ces activités. La cause peut également être de nature économique : une association dont l'intérêt général n'est pas contesté mais qui voit ses subventions diminuer au fil des ans ou se développer une concurrence commerciale peut être tentée de développer ses activités en direction de publics plus rémunérateurs afin d'équilibrer le secteur non lucratif. Les exemples sont ainsi nombreux.

Face à ces situations concrètes, les réponses de l'administration sont quelque peu aériennes. La première hypothèse évoquée est celle d'une gestion patrimoniale qui ne remet pas en cause le caractère lucratif de l'opération⁹. Nous ne sommes pas dans ce cas de figure.

La deuxième a trait à la gestion active par l'association de la filiale, se traduisant par une détention majoritaire de son capital ou la présence de dirigeants communs ou de liens de parenté entre les uns et les autres¹⁰. Dans cette hypothèse, l'administration affirme que la gestion des titres de la filiale constitue une activité lucrative devant faire l'objet d'une sectorisation. Le Conseil d'État ne s'est, à notre connaissance, jamais prononcé sur ce point. ●●●

4. CAA Lyon, 28 févr. 2002, n° 97LY00329 ; CAA Douai, 17 oct. 2000, n° 97DA12542.

5. V. dernièrement TA Grenoble, 7 juill. 2022, n° 2001946, s'agissant d'une association de musique accessible seulement par un magasin de musique, dont les activités sont

entièrement imbriquées, bénéficiant des mêmes dirigeants ; v. JA 2022, n° 665, p. 37, étude R. Fievet.
6. CE 17 oct. 2022, n° 453019 ; JA 2022, n° 670, p. 10, obs. T. Giraud.
7. CE 17 oct. 2022, préc., concl. de M^{me} Céline Guibé (rapporteur

public) présentées le 3 oct. 2022.

8. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-30, préc., § 40.

9. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 3 oct. 2018, § 580.

10. *Ibid.*, § 600 et s.

ARTICLE

FISCAL

●●● La troisième hypothèse est celle où l'association se trouve en situation de complémentarité commerciale¹¹. Elle est considérée comme lucrative pour l'ensemble de ses activités, sans possibilité de sectorisation, lorsque cette complémentarité se traduit par une répartition de clientèle, des échanges de services, ou encore une prise en compte par la société de charges relevant normalement de l'activité non lucrative : « la notion de complémentarité commerciale désigne à la fois la situation dans laquelle l'activité non lucrative tend à 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 »¹². L'administration précise toutefois qu'« il n'y a pas lieu de relever l'existence d'une telle complémentarité du seul fait de l'existence d'une filiale ou d'un lien entre l'activité non lucrative de l'organisme et celle, lucrative, de la filiale »¹³. Mais cette pondération ne suffit pas à atténuer les développements précédents, ni à calmer l'ardeur des vérificateurs ou des juridictions administratives dès lors que la complémentarité commerciale englobe toutes les situations. La cour administrative d'appel de Marseille en a fait une application singulière à propos du club de rugby de Toulon¹⁴. Contrainte par l'article L. 122-1 du code du sport évoqué précédemment, l'association avait créé, en 1998, une société par actions simplifiée (SAS) afin de lui transférer l'organisation des manifestations sportives. Elle avait assorti son apport des logos, marques et emblèmes, moyennant une redevance annuelle de 250 000 euros qui lui permettait de continuer à initier les enfants à cette discipline et à former de futurs compétiteurs et compétitrices. En 2006, la société avait, entre autres, alloué une somme de 210 000 euros à l'association pour financer cette formation qui n'était plus subventionnée par la région. La cour a considéré que, par la mise à disposition de son logo, moyennant redevance, l'association avait « contribué à apporter à la société les moyens nécessaires à la poursuite de l'exploitation des différentes activités liées au rugby professionnel et lui [avait] offert la possibilité d'accroître ses recettes par l'utilisation de droits incorporels ; que l'association assur[ait], en outre, pour le compte de la société, la formation des espoirs qui particip[ai]ent à des compétitions amateurs, ce qui permet[tait] à la société de disposer d'un vivier de joueurs [...] ; et malgré la séparation des activités liées au rugby amateur et celles liées au rugby profes-

sionnel, l'association requérante, qui [était] impliquée dans la gestion de l'activité commerciale de la société sportive, [devait] être regardée comme participant à son activité économique et comme n'étant pas dépourvue de but lucratif ». Et d'ajouter que cette situation relève de celle dans laquelle « [la société] confère à [l'association], par contagion de ses propres buts et pratiques commerciales, tout ou partie des avantages liés au recours au marché ». On croit rêver !

Voilà une association tenue par la loi de filialiser ses activités lucratives – ce qui peut se comprendre s'agissant de sports professionnels – qui perd une part importante de ses subventions destinées à la formation des jeunes – ce qui, pour autant, demeure son activité de base – et à qui l'on reproche de percevoir des redevances ou aides diverses de sa filiale pour maintenir son activité bénévole. On ne voit plus, dès lors, comment il ne pourrait pas y avoir complémentarité commerciale entre une association et sa filiale. Admettons que la redevance puisse être considérée comme une recette lucrative : elle fera, à la rigueur, l'objet d'une sectorisation au même titre que les parts ou actions de la société. Que le versement exceptionnel pour compenser la perte d'une subvention soit qualifié d'avantage lié au recours au marché alors qu'il s'agit en réalité d'un don au sens de l'article 238 bis, 1, a) du code général des impôts (CGI) est pour le moins stupéfiant.

L'exemple des clubs sportifs peut être transposé dans d'autres domaines, sans que la loi en soit à l'origine. Si un village de vacances accueillant des familles relevant des allocations familiales, des personnes handicapées ou des enfants de familles déshéritées crée une filiale commerciale pour recevoir – en dehors des vacances scolaires – des personnes plus aisées, c'est bien pour se procurer des recettes afin de poursuivre son activité principale, voire pour renouveler ses équipements. Il en va de même pour l'aide aux personnes dont la demande croît d'année en année sans que les aides financières suivent, de l'éducation populaire ou encore des musées de petite taille : tous se trouvent confrontés à la même problématique. Il convient pourtant de rappeler que la société est soumise aux impôts commerciaux, que les remontées de dividendes sont imposées à la quote-part de frais et charges et que le solde est destiné à permettre à l'association de pérenniser ses activités d'intérêt général. La notion de complémentarité commerciale paraît donc déconnectée de la réalité. Il est urgent de la revoir afin de faire prévaloir l'intérêt général sur une lecture trop étroite de la doctrine administrative. ■

11. *Ibid.*, § 640 et s.

12. *Ibid.*, § 650.

13. *Ibid.*

14. CAA Marseille, 3 févr. 2015, n° 13MAO2155, JA 2015, n° 517, p. 11, obs. R. Fievet ; dans le même sens, CAA Bordeaux, 13 mars 2014, n° 12BX01918.