

ORGANISATION JURIDIQUE ET FISCALE DES GROUPES ECONOMIQUES SOLIDAIRES

RÉALISÉ PAR

SOCIÉTÉ D'AVOCATS
taj

organisation juridique et fiscale des groupes économiques solidaires (ges)

Directrice de la publication :

Nathalie HANET, Secrétaire Générale de COORACE

COORACE - 17 rue Froment - 75 011 Paris
Tél. 01 49 23 70 50 / Fax : 01 48 05 67 98
www.coorace.org

Coordination :

Florence LECLUSE, Directrice adjointe de COORACE

Suivi réalisation :

Julien BOTTRIAUX, Chargé de communication de COORACE

Auteur :

Cabinet TAJ - www.taj.fr

Maquette et mise en page : médiaandco

41 place de la République - 14100 Lisieux
www.mediaandco.fr

RÉUSSIR DES GROUPEMENTS ÉCONOMIQUES SOLIDAIRES

L'évolution des politiques publiques en matière de lutte contre le chômage mais également les retombées de la crise économique valident encore plus fortement l'investissement de COORACE dans la mise en place de **Groupes Economiques Solidaires (GES)**.

Quelle que soit sa forme - COORACE recense de multiples possibilités bien au-delà de la définition qu'en propose la loi - le GES a pour vocation de mutualiser et regrouper des forces à l'échelle du territoire pour peser davantage en termes d'insertion, de lisibilité et de reconnaissance. Il permet également d'améliorer l'efficacité de nos entreprises au service du développement socio-économique et de la création de richesse.

En reconnaissant les GES mais également en inscrivant l'IAE dans un rôle complémentaire de développement de l'emploi, la loi de généralisation du RSA de décembre 2008 nous engage aujourd'hui à relever des défis qu'aucun d'entre nous ne peut réussir en restant isolé. **Entrepreneur solidaire** par excellence, le modèle du GES peut nous aider à démontrer par les actes **qu'une autre économie est possible** au service du plus grand nombre.

Forte de ces constats, la Fédération a voulu proposer à ses adhérents un accompagnement opérationnel dans la constitution de GES. Ainsi, trois guides, *Outil d'aide à la structuration d'un Groupe Economique Solidaire*, *Guide financier pour les Groupes Economiques Solidaires*, *Organisation juridique et fiscale des Groupes Economiques Solidaires*, élaborés avec le concours de partenaires de COORACE, sont aujourd'hui à votre disposition pour vous aider à mieux appréhender la dynamique du GES et ses enjeux, et nous l'espérons, à jalonner concrètement la mise en œuvre de GES sur votre territoire.

Christophe CHEVALIER
Président de COORACE



SOMMAIRE

ORGANISATION JURIDIQUE ET FISCALE DES GROUPES ÉCONOMIQUES SOLIDAIRES

ÉLÉMENTS INTRODUCTIFS 6

→ **fiche n°1** : Préconisations et mises en garde préalables7

→ **fiche n°2** : Quelle forme juridique pour quels objectifs ? 12

CHOISIR LA STRUCTURE ADÉQUATE..... 14

Le partage de moyens - Quelle structure choisir ?

Groupement d'employeurs, GIE, Union ?

→ **fiche n°3** : Choix de la structure d'accueil : étapes préalables .. 15

→ **fiche n°4** : Critères de choix..... 16

Gestion des activités fiscalisées : la filialisation ou la sectorisation

→ **fiche n°5** : Filialisation - Sectorisation : quelle(s) différence(s) ?..... 18

→ **fiche n°6** : Fiscalisation globale, sectorisation ou filialisation :
quels critères de choix ?..... 26

→ **fiche n°7** : La filialisation - quelle structure choisir ? 28

→ **fiche n°8** : Conséquence de la filialisation 36

La gestion de l'immobilier

→ **fiche n°9** : Détention directe ou via une Société Civile..... 39

→ **fiche n°10** : Mise en commun d'un immeuble : Société Civile
ou association loi 1901 ?..... 45

CALENDRIER DE MISE EN OEUVRE 46

Calendrier de mise en oeuvre d'une structure de moyens

→ **fiche n°11** : Calendrier indicatif du déroulement des opérations . 47

Calendrier de mise en oeuvre d'une filiale commerciale

→ **fiche n°12** : Calendrier indicatif du déroulement des opérations 49

→ **fiche n°13** : Formalités déclaratives fiscales..... 51

TEXTES DE RÉFÉRENCE CITÉS.....54

ÉLÉMENTS INTRODUCTIFS

La multiplicité et la complémentarité des activités exercées appellent naturellement une réflexion et une organisation dite « de groupe associatif » dans laquelle il importe de :

- redéfinir l'objet associatif et le but non lucratif poursuivi et lui donner la priorité, ce qui implique de gérer la filialisation des activités lucratives
- d'optimiser le partage des moyens humains et matériels et les services dits de « siège » ou « supports » communs aux différentes activités et structures
- d'harmoniser les statuts sociaux

Et ce, tout en :

- permettant de satisfaire les attentes en matière de simplification de gestion, cohérence et cohésion dans les actions menées, lisibilité et traçabilité pour les interlocuteurs, notamment les financeurs
- et respectant les contraintes comptables, financières et juridiques

Préconisations et mises en gardes préalables

L'interposition de structures ayant pour seule finalité d'échapper à une obligation réglementaire, sociale ou fiscale résiste souvent mal à l'épreuve du temps et des revendications.

La multiplication de structures, lorsqu'elle ne répond pas à une nécessité organisationnelle, devient très souvent et irrémédiablement une réelle contrainte, voir source de risques juridiques, sociaux, et fiscaux mais également pénaux.

En effet, alors que l'existence de structures juridiques distinctes devrait impliquer :

- non seulement que les relations entre ces structures, dont certaines peuvent relever du secteur « marchand », soient « contractualisées » ou tout au moins organisées tel que l'exigeraient en principe des relations commerciales normales, dans le secteur concurrentiel, avec des entreprises tierces, et interdirait en conséquence l'application de conditions tarifaires préférentielles, la mise à disposition de personnel ou encore le partage de moyens,
- mais encore de devoir respecter l'individualisation de la gestion des organes statutaires de chacune des structures,

force est de constater, dans les « groupes associatifs » et par trop souvent :

- des administrateurs communs,
- directeur salarié des uns, administrateur bénévole des autres,
- une mise en commun informelle des moyens tels que les locaux ou le matériel, des biens,
- des mises à disposition de salariés,
- voire des avances de trésorerie.

➔ **Autant d'éléments de faits qui participent à l'identification de zones de risques.**

→ **tout d'abord, un risque fiscal :**

Le risque de contamination de la fiscalité commerciale à l'ensemble des activités du groupe.

→ **un risque juridique ensuite :**

En effet, si l'existence de structures juridiques distinctes impose une certaine lourdeur dans la gestion des organes statutaires (Bureau, Conseil d'Administration, Assemblée), cette « lourdeur » n'en est pas moins nécessaire.

Or, en pratique, la multiplication de structures, lorsqu'elle ne constitue pas une réponse en termes d'organisation, peut aboutir, par souci de simplification, à annihiler l'identité statutaire, voire nier la personnalité morale propre de chacune de ces structures et ce, d'autant plus lorsque les membres et les administrateurs se trouvent être communs, ou encore lorsque les activités des structures font l'objet d'une présentation globalisée ; présentation de laquelle il devient difficile de distinguer les activités exercées par les entités juridiques composant le groupe et dont certaines s'avèrent lucratives.

De telle sorte qu'il n'existe plus de réelle étanchéité et que « l'association mère » pourrait faire l'objet d'une action en responsabilité en cas de faute commise par l'une des structures « satellites », ou d'une action en comblement de passif, si l'une d'entre elles se voyait déclarée en liquidation judiciaire.

→ **des risques sociaux :**

D'une part, la multiplication des structures associatives ne répondant pas à des besoins organisationnels, implique bien souvent une multiplication de mises à disposition pérennes de salariés. Or, si par le fait de mises à dispositions pérennes, un salarié se trouve soumis à la subordination de plusieurs structures associatives, il peut valablement revendiquer la reconnaissance d'une situation de multi-employeurs de fait et demander l'application conjointe des avantages sociaux de toutes les structures associatives pour lesquelles il travaille, lesquelles structures seraient par ailleurs solidairement responsables des obligations contractuelles et débitrices des sommes dues au salarié.

D'autre part, la multiplication des structures associatives ayant pour finalité d'échapper aux obligations en matière de représentation du personnel implique bien souvent un risque de reconnaissance d'une unité économique et sociale. Si la reconnaissance d'une telle unité était demandée par un salarié ou un syndicat, il devrait être notamment mis en place des institutions représentatives communes du personnel.

→ **des risques pénaux enfin :**

Soit à raison des mises à disposition de salariés intra groupe associatif...

Rappelons en effet qu'en matière de prêt de main d'œuvre, deux principaux risques peuvent être avérés.

D'une part, une mise à disposition peut caractériser un prêt de main d'œuvre illicite à but lucratif. En effet, un prêt de main d'œuvre ou mise à disposition de personnel n'est en principe possible, pour les employeurs autres que les sociétés d'intérim, que pour autant qu'il soit réalisé sans marge.

Ce qui signifie que l'employeur prêteur ne peut que se faire rembourser, par le bénéficiaire du prêt, les frais réels supportés au titre du salarié mis à disposition. Ces frais réels sont en général constitués par les salaires, les charges sociales salariales et patronales, les coûts administratifs liés à la mise à disposition, ainsi que les éventuels frais professionnels.

Or, toute la difficulté en la matière provient de ce qu'il est extrêmement difficile, voire dans certains cas impossible, de déterminer le coût réel d'un salarié lorsque celui-ci n'est que partiellement mis à la disposition d'une autre structure.

D'autre part, une mise à disposition de salariés peut également caractériser un délit de marchandage.

Est constitutif du délit de marchandage toute opération à but lucratif de fourniture de main-d'œuvre ayant pour effet de causer un préjudice au salarié qu'elle concerne ou d'éluder l'application de dispositions légales, réglementaires, conventionnelles ou résultant d'un accord collectif de travail.

Pour mémoire, ces délits pénaux de prêt de main d'œuvre à but lucratif et de délit de marchandage sont punis d'une peine d'emprisonnement de 2 ans au plus et/ou, d'une amende de 30.000 € au plus. Ces condamnations peuvent par ailleurs être accompagnées d'une privation d'aides à l'emploi et à la formation professionnelle.

Soit à raison de relations financières, telles que les avances de trésorerie...

Aux termes des dispositions de l'article L511-5 du Code monétaire et financier, il est interdit à toute personne autre qu'un établissement de crédit d'effectuer, à titre habituel et onéreux, des opérations de banque tels des prêts ou des avances de trésorerie.

Il existe certes des exceptions à cette interdiction.

Celles-ci ne s'appliquent pas en effet aux organismes sans but lucratif qui, dans le cadre de leur mission et pour des motifs d'ordre social, accorderaient sur leurs ressources propres des prêts à des conditions préférentielles à certains de leurs ressortissants (L 511-6).

Ne sont pas visées les opérations de trésorerie réalisées pas des sociétés « ayant entre elles, directement ou indirectement, des liens en capital conférant à l'une des entreprises liées un pouvoir de contrôle effectif sur les autres » (L 511-7).

Si le bénéfice de la première exception ne trouve manifestement à s'appliquer aux opérations de trésorerie « intra-groupe », la revendication du bénéfice de la seconde n'est pas, en l'état actuel de la Jurisprudence, évidente.

Le législateur a en effet, pour son application, posé deux conditions : un lien en capital et un pouvoir de contrôle effectif.

Et de bien entendu, c'est le respect de la première de ces conditions qui fera, dans un groupe d'associations, défaut.

Or, si certaines juridictions ont admis de ne s'attacher, pour les groupes d'associations, qu'à la seule notion de contrôle, d'autres en revanche refuse purement et simplement toute possibilité de centralisation de trésorerie, en raison de l'implication de la dérogation prévue pour les groupes de sociétés, au secteur associatif.

 *Pour mémoire : le délit illégal d'opération de banque est passible d'une peine de trois mois d'emprisonnement et d'une amende de 375.000 euros.*

EN CONCLUSION

→ Les impératifs

- ① Toute structure juridiquement distincte doit être dotée des moyens humains, matériels et financiers propres à assurer son fonctionnement, ne serait-ce que pour se conformer aux obligations conventionnelles vis-à-vis des partenaires extérieurs.
- ② Les relations existantes entre les différentes structures composant le « groupe » doivent être contractualisées et/ou structurées.
- ③ L'appartenance à un même groupe, la complémentarité des activités ou la communauté d'intérêt doit rester sans influence dans la détermination des conditions financières applicables aux opérations intragroupe : il convient toujours de raisonner comme si le « groupe » n'existait pas.
- ④ L'identité statutaire de chacune des structures doit être respectée, de telle sorte :
 - qu'une attention toute particulière doit être apportée à ce qui est communément appelé le « secrétariat juridique »,
 - l'identité d'administrateurs ou de dirigeant et donc le cumul, à titre personnel, de mandats doit, dans la mesure du possible, être évitée,
 - l'organisation juridique des différentes structures associatives (définition des organes statutaires et de leurs pouvoirs respectifs) doivent être différentes.

Quelle forme juridique pour quels

	société commerciale (SA, SARL, SAS)	société civile immobilière (scil)
Mise en commun de moyens	NON	NON, sauf pour mise en commun d'un immeuble
gestion d'activités lucratives	OUI +	NON
Réalisation d'un investissement immobilier	NON	OUI
Mise en œuvre d'une politique ou stratégie de groupe	NON	NON

objectifs ?

Association	Groupement d'intérêt collectif (GIE)	Groupement d'employeur	renvoi au titre I
OUI +	OUI +	OUI -	Chapitre 1 Fiches 3 et 4
OUI -	OUI-	NON	Chapitre 2 Fiches 5 à 7
OUI -	NON	NON	Chapitre 3 Fiche 8
OUI	NON	NON	Chapitre 1 Fiches 3 et 4

CHOISIR LA STRUCTURE ADÉQUATE

- Le partage de moyens : quelle structure choisir ?
groupement d'employeurs, GIE, Union ?
- Gestion des activités fiscalisées : la filialisation ou la
sectorisation ?
- La gestion de l'immobilier

Choix de la structure d'accueil : étapes préalables

Compte tenu de l'objectif poursuivi, à savoir la mise en commun de moyens, seuls trois formes sociales peuvent utilement et dans un premier temps retenir l'attention : le Groupement d'Intérêt Economique, le Groupement d'employeurs et l'Union.

La question reste alors du choix entre l'une ou l'autre de ces formes sociales, sachant que chacune de ces formes n'est pas équivalente et que pour l'essentiel le critère fondamental sera celui tenant à la nature des moyens destinés à être mis en commun.

Aussi avant d'exercer tout choix il importe préalablement de respecter la démarche suivante :

→ **etape 1 : identification exacte des moyens destinés à être partagés ou susceptibles de l'être**

→ **etape 2 : classification desdits moyens**

S'agit-il de moyens humains (salariés) ? Oui / Non

Si oui :

- les besoins seront-ils ponctuels ou continus ?
- les salariés communs seront-ils au service, de manière concomitante, de plusieurs structures associatives adhérentes ?
- Les salariés « communs » participeront-ils à des opérations lucratives ?

S'agit-il de moyens matériels ? Oui / Non

Si oui :

- Les moyens en cause sont-ils de nature mobilière (meubles, machines à affranchir, copieur, logiciels...) ou immobilière (Immeuble) ?

→ **etape 3 : validation du fait que la mise en commun de moyens constitue le seul objectif poursuivi**

Critères de choix

→ 1. Le groupement d'employeur

Le groupement d'employeurs, structure juridique constituée soit sous forme associative, soit sous la forme de société coopérative est directement régie par les dispositions du Code du travail (article L 127-1) et pour objet exclusif : la mise à disposition, au bénéfice de ses membres, des salariés liés au groupement par un contrat de travail et ce, dans le cadre d'opérations non lucratives.

Le choix pour la création et la constitution d'un tel groupement suppose donc que :

- Les membres, en leur qualité d'employeur, ne souhaitent trouver une réponse qu'à leurs seuls besoins ponctuels de salariés,
- Un même salarié ne pourra être concomitamment « utilisé » par différents membres,
- Le salarié mis à disposition, au bénéfice de tel ou tel membre, ne doit l'être que pour l'exercice d'activités non lucratives.

→ 2. GIE ou union ?

D'une manière générale, le GIE peut constituer un cadre adapté aux besoins du monde associatif dès lors que son objet consiste essentiellement à permettre à ses membres de grouper leurs moyens matériels, financiers ou humains en vue de réaliser des économies de gestion. Aux termes de l'article L 251-1, alinéa 2 du Code de commerce, le GIE a en effet pour objet de « faciliter et de développer l'activité économique de ses membres, d'améliorer ou d'accroître les résultats de cette activité ».

Dès lors, un GIE ou une association peuvent valablement avoir pour activité la réalisation de prestations de services de nature comptable ou administrative, la gestion de l'informatique ou la mise à disposition de matériel au bénéfice de ses associés ou membres.

Association et GIE sont donc assez largement concurrents et peuvent être utilisés indifféremment lorsqu'un groupement ne se constitue que pour mettre en commun les moyens destinés à être utilisés par ses membres.

Il est à cet égard intéressant de noter que le législateur lui-même reconnaît cette « proximité juridique », en admettant la possible transformation d'une association ou d'une société en GIE.

Quels peuvent dès lors être les critères de choix entre ces deux structures que sont l'union et le GIE, compte tenu des objectifs poursuivis, mais également eu égard à leur statut fiscal ?

2.1 Des critères d'ordre juridique

Des critères de distinction classiques, mais en l'espèce peu opportuns voir inopérants

Il est pour habitude d'arguer comme critères de distinction entre d'une part le GIE et d'autre part l'Association ou la Société et, entre d'une part l'Association et d'autre part le GIE ou la Société, respectivement :

L'obligation faite aux membres d'un GIE d'exercer une activité économique (article L 251-1 alinéa 3 du Code de Commerce),

➤ L'interdiction faite aux associations de partager, au profit de leurs membres, les bénéfices ou économies réalisés.

Au cas présent, ces deux critères ne présentent pas une réelle utilité, dès lors que les associations intervenant dans la sphère de l'insertion exercent par définition une activité économique.

Par ailleurs, la mise en commun de moyens ou la réalisation de prestations de services de nature comptable ou administrative aux bénéfices de membres, constitue, pour une union, non pas une fin en soi, mais un moyen d'actions susceptible de participer à la réalisation de son objet, à savoir, par exemple : « informer, conseiller et assister les membres adhérents afin qu'ils soient en mesure de réaliser leurs missions dans les meilleures conditions, dans le respect de la réglementation en vigueur ».

Filialisation - sectorisation : quelles différences ?

Les associations qui réalisent conjointement des activités non lucratives et lucratives sont en principe soumises, pour l'ensemble de leurs activités, aux impositions dites commerciales (Impôt sur les sociétés, Taxe Professionnelle et TVA).

Elles peuvent néanmoins choisir de ne taxer que les seules activités lucratives et ce, en optant soit pour leur sectorisation, soit pour leur filialisation.

→ 1. LA SECTORISATION

Définition :

La sectorisation ne constitue pas un mode de gestion, d'organisation ou de structuration d'activités lucratives.

Contrairement à la filialisation, elle poursuit un but exclusivement fiscal visant à taxer les seules activités concurrentielles.

Elle consiste, en effet, à séparer comptablement, et par voie de conséquence fiscalement, au sein de bilans et compte de résultat distincts, les activités lucratives et non lucratives.

La sectorisation n'est pas acquise de plein droit : elle résulte d'une décision de gestion optionnelle.

La sectorisation n'est pas définitivement acquise : l'association peut y renoncer ultérieurement ou elle peut être remise en cause par l'administration fiscale, lorsque les conditions de mises en œuvre ne sont plus respectées.

Conditions de mise en œuvre et limites :

Pour que la sectorisation puisse être mise en œuvre, il importe, d'une part que les activités lucratives et non lucratives soient dissociables, d'autre part que les activités non lucratives soient et demeurent prépondérantes.

➔ Dissociabilité des activités lucratives et non lucratives

La sectorisation est subordonnée à la réalisation d'activités différentes et dissociables, peu importe que les activités lucratives et non lucratives soient complémentaires, sous réserve toutefois que les activités non lucratives n'est pas pour objet principal le développement d'une clientèle ou l'accroissement des résultats de l'activité lucrative.

 *Des activités réalisées au profit de publics différents ou à l'aide de moyens distincts ne constituent pas des activités différentes susceptibles d'être sectorisées*

 *Dans certains cas, il peut être admis que la condition de dissociabilité puisse se limiter à son aspect comptable, par exemple, s'il est justifié, par l'objet de l'association que les mêmes moyens soient simultanément utilisés aux activités lucratives et non lucratives avec l'objectif d'assurer la mixité sociale*

➔ Prépondérance des activités non lucratives

La sectorisation n'est susceptible d'être appliquée que par les seules associations dont les activités non lucratives demeurent significativement prépondérantes.

Reste à savoir de quelle manière peut s'apprécier cette notion de « significativement prépondérantes »

Aux termes de l'instruction du 16 février 1999 (4 H-1-99), repris dans l'instruction du 18 décembre 2006 (4 H-5-06)

« Cette notion de prépondérance doit s'appréhender de la manière qui rende le mieux compte du poids réel de l'activité non lucrative de l'organisme.

A cet égard, le critère comptable du rapport des recettes commerciales sur l'ensemble des moyens de financement de l'organisme apparaît comme le plus objectif.

Toutefois, ce critère peut, dans certains cas, ne pas être le plus pertinent, en particulier lorsque le mode de fonctionnement des activités non lucratives fait appel de façon significative à des soutiens non financiers difficilement évaluables (activité bénévole, dons en nature). Dans ce cas, il convient de privilégier d'autres critères afin d'apprécier le poids réel relatif des activités de l'organisme. Il peut s'agir, par exemple, d'apprécier la part respective des effectifs ou des moyens qui sont consacrés respectivement à l'activité lucrative et à l'activité non lucrative. ».

Plus récemment (21/07/2003) et à la demande d'un ministre qui souhaitait voir confirmer que le seuil de 30 % d'activité commerciale serait habituellement admis par les services fiscaux pour apprécier le caractère lucratif de l'association, il a été répondu :

« Il ne paraît pas souhaitable de fixer un seuil correspondant à un pourcentage d'activités lucratives au-delà duquel le caractère non lucratif d'une association serait automatiquement mis en cause ».

Il en résulte que l'appréciation de cette notion reste relativement subjective et se trouve donc susceptible d'être, avec l'administration fiscale, source de contentieux et ce d'autant plus que l'administration fiscale pourrait se fonder ou tout au moins tenter d'apprécier cette notion en globalisant les activités de l'ensemble des structures composant le groupe dès lors qu'existera un faisceau suffisant d'indices susceptibles de lui permettre de conclure à une communauté d'intérêt et de gestion des entités.

Dès lors, il peut apparaître opportun, en cas de doute, de solliciter préalablement l'avis de l'administration en recourant à la procédure de rescrit.

Modalités de mise en œuvre

La constitution du secteur taxable s'effectue par « affectation » comptable des biens nécessaires à l'exploitation des activités concurrentielles ou/ et par une répartition des charges communes aux activités lucratives et non lucratives au prorata, selon des clés préalablement définies.

 S'agissant toutefois des immeubles dont l'organisme est directement propriétaire, il peut au choix :

- inscrire au bilan du secteur taxable la fraction de l'immeuble affectée au secteur lucratif et déduire les charges de propriété, tels que notamment les dotations aux amortissements (avec taxation de la plus-value en cas de cession ou sortie de cette part immobilière),
- ne pas l'inscrire à l'actif de ce bilan et le conserver dans le secteur non taxable.

 Prélèvement de la trésorerie du secteur lucratif.

La trésorerie (liquidités, Valeurs Mobilières de Placement) du secteur taxable peut être transférée au secteur non taxable (par l'utilisation d'un compte de liaison). Ce prélèvement ne constitue ni un don pour le secteur débité (susceptible d'ouvrir droit à crédit d'impôt) ni une distribution taxable pour le secteur crédité. Une restriction à ces prélèvements doit être apportée : ils ne doivent pas être financés par un endettement du secteur lucratif.

→ 2. LA FILIALISATION

Définition

La filialisation consiste à transférer l'activité lucrative (ou les activités lucratives) au sein d'une structure juridiquement autonome, à savoir une société, dont l'association serait associée.

Conditions de mises en œuvre et limites

Deux conditions doivent être impérativement respectées, savoir :

➤ La conformité aux statuts

La création d'une filiale, pour y loger des activités lucratives, nécessite souvent, préalablement ou concomitamment, d'envisager une modification de l'objet social statutaire ou tout au moins une modification des dispositions statutaires relatives aux moyens d'actions de l'association.

En effet, le processus de filialisation va s'accompagner d'un transfert d'activités de l'association au bénéfice de la société de telle sorte que ses moyens d'actions, tels que statutairement définis, vont s'en trouver changés.

Pour atteindre les buts qu'elle s'est fixée l'association n'assurera plus telle ou telle mission, mais détiendra des participations dans des sociétés ayant pour objet de (...).

➔ L'autonomie des activités à filialiser

Compte tenu des conséquences attachées à la détention, par une association, de titres de participation dans une société commerciale (fiche n°8), les activités lucratives doivent être, dans leur mode d'exploitation, suffisamment autonomes.

Les activités lucratives doivent donc en conséquence pouvoir disposer de moyens en personnel et matériel propres.

Modalités de mises en œuvre

La filialisation consiste juridiquement à transférer, à une société commerciale, l'ensemble des actifs attachés à l'exercice de cette activité (éléments corporels et incorporels) soit par voie de cession, soit par voie d'apport partiel d'actifs.

 *S'agissant du choix de la forme sociale de la filiale voir Fiche n°7.*

 *La cession, tout comme l'apport partiel d'actifs emportera transfert de l'ensemble des moyens pris dans son acception large [matériel, personnel, contrats, autorisations (...)] permettant la reprise de l'activité ; étant précisé que les dettes ne sont pas transmissibles dans le cadre d'une cession, contrairement à l'hypothèse d'un apport partiel d'actifs.*

Il importe donc, préalablement à la réalisation effective de la cession, d'identifier lesdits moyens mais, plus encore, de s'assurer de leur possible transfert.

Ainsi, et notamment, si l'activité transmise est soumise à autorisation, le transfert de cette activité sera subordonné à l'accord de « l'autorité ».

 *Il aura été préalablement vérifié que les activités exercées, destinées à être transmises, sont licites, autorisées et statutairement prévues (article L442-7 du Code de Commerce).*

La cession

Forme de la cession

S'agissant de la cession « d'activités » de nature commerciale par des structures à but non lucratif, la question se pose de savoir si les obligations imposées aux articles L141-1 et suivants du Code de Commerce sont applicables (obligations relatives aux cessions de fonds de commerce).

Bien que la question ne soit pas, en théorie, définitivement tranchée, il faut par principe admettre que l'exercice d'une activité commerciale par une association, ou tout autre organisme sans but lucratif, ne lui confère aucun droit mais l'astreint à toutes les obligations imposées aux commerçants.

Par ailleurs, il a été admis par la jurisprudence qu'une association puisse être, sans disposer de la qualité de commerçant de droit, titulaire d'un fonds de commerce.

Dès lors il semble prudent de soumettre les cessions aux dispositions prévues aux articles L141-1 et suivants du Code du Commerce, ainsi :

-  l'acte de cession devra comprendre toutes les mentions prévues par le Code de Commerce
-  et devra être respecté le formalisme attaché aux cessions de fonds de commerce tel que, notamment, publicité dans un journal d'annonces légales et au BODACC aux fins de respect du délai d'opposition des créanciers, séquestre des fonds (...)

➔ Aspects fiscaux de la cession

➔ Droits d'enregistrement.

En application des dispositions de l'article 719 du CGI, l'opération de cession entraînera l'exigibilité des droits de mutation à titre onéreux, correspondant à 5 % du prix de cession après application d'un abattement de 23.000 euros.

➔ Impôts sur les sociétés.

La cessation, du fait du transfert, de l'exercice d'activités lucratives entraînera, pour l'association, l'imposition immédiate, outre des bénéfices d'exploitation non encore taxés :

- des bénéfices en sursis d'imposition, tels que notamment les provisions précédemment constituée et qui deviennent sans objet ;
- des plus-values sur les éléments de l'actif immobilisé, notamment et plus particulièrement la plus-value réalisée sur les immobilisations corporelles et incorporelles affectées à l'exploitation de l'activité lucrative.

➔ L'apport partiel d'actifs

L'apport partiel d'actifs consiste à transmettre à la filiale nouvellement constituée l'ensemble des moyens affectés à l'exploitation de l'activité lucrative et les dettes attachées à cette exploitation.

En contrepartie de cette apport, la société bénéficiaire augmentera à due concurrence son capital et les titres émis en contrepartie de cet apport seront remis à l'association apporteuse.

Au regard des droits d'enregistrement et de l'impôt sur les sociétés, le régime spécial de faveur prévu aux articles 210-A et 210-B du code général des impôts peut, sur option et sous réserve du respect d'un certain nombre de conditions et d'engagements, trouver à s'appliquer et permettre ainsi et notamment le report de l'imposition sur plus values et la non-imposition immédiate des provisions conservant leur objet.

Le choix entre cession et apport partiel d'actifs

La cession suppose le paiement d'un prix et pose donc, pour la société nouvellement constituée, la question du financement ; L'opération d'apport étant quant à elle rémunérée par la remise de titres de la société bénéficiaire et éventuellement la prise en charge des dettes attachées à l'activité transférée.

La cession ou l'apport d'actifs d'activités lucratives entraîne, pour l'association d'origine, toutes les conséquences attachées à une cessation d'activité et notamment et plus particulièrement l'imposition immédiate des plus-values sur les éléments d'actifs transférés. Mais, en cas d'opération d'apport partiel d'actifs (apport d'une branche complète et autonome d'activité), les parties à l'opération peuvent bénéficier d'un régime fiscal de faveur.

 *La création d'une « filiale » associative.*

Une association peut choisir de « localiser » ses activités lucratives au sein d'une autre association en prenant bien entendu soin à la rédaction des statuts pour lui permettre de lui garantir le contrôle.

Cette solution présente néanmoins un inconvénient : les résultats de l'association « filiale » ne pourraient pas satisfaire le besoin de financement de l'activité non lucrative de l'association « mère ».

Fiscalisation globale, sectorisation, filialisation : quels critères de choix ?

→ **sectorisation ou fiscalisation globale ? : Les avantages et inconvénients de la fiscalisation globale.**

La fiscalisation globale a pour avantages de :

- Permettre de compenser les résultats bénéficiaires des activités lucratives avec ceux déficitaires de l'activité non lucrative et d'ainsi réduire la base d'imposition à l'impôt sur les sociétés
- Eviter la mise en place d'une comptabilité analytique comprenant des règles d'affectation complexes
- Eviter une gestion fiscale parfois délicate de l'exercice des droits à déduction en matière de TVA et de détermination de l'assiette de la taxe sur les salaires

Elle présente néanmoins divers inconvénients :

- le risque de perdre le bénéfice de l'octroi de subventions publiques et de perdre le bénéfice de certains avantages sociaux notamment et plus particulièrement en matière de contrats aidés
- l'impossibilité, pour d'éventuels donateurs (particuliers ou entreprises) de bénéficier de réduction d'impôts
- un surcoût en matière de taxe professionnelle ; l'ensemble des biens utilisés par l'association entrant alors dans l'assiette de cette taxe et non plus seulement ceux utilisés pour la réalisation des opérations taxables.

→ **sectorisation ou filialisation ?**

Dès lors que les conditions de mise en œuvre d'une sectorisation (caractère non prépondérant des activités lucratives) et d'une filialisation (autonomie de gestion et d'exploitation) sont cumulativement respectées, le choix pour la filialisation ou la sectorisation dépendra des éléments spécifiques propres à chaque espèce.

A titre d'exemple et toutefois peuvent être cités :

- le souhait d'associer des partenaires au développement des activités lucratives qui conduira à préférer la filialisation,
- la gestion de financements publics qui, compte tenu de l'impossibilité pour une société commerciale de percevoir des subventions, qui participera à choisir la sectorisation.

La filialisation : quelle structure choisir ?

→ choix de la structure d'accueil : principe fondamental

Compte tenu :

- ➔ du caractère commercial des activités qui seront « reprises » par la ou les nouvelles structures, qui exclut la forme civile,
- ➔ des contraintes juridiques attachées à certaines formes sociales, qui excluent notamment la SNC ; les associés devant nécessairement avoir la qualité de commerçant,

Seules deux types de structures peuvent judicieusement retenir l'attention, à savoir : la Société à Responsabilité Limitée (SARL), la Société par Actions Simplifiée (SAS).

La forme Société Anonyme de forme classique, ou à directoire et conseil de surveillance, doit a priori être écartée (cf point 3 de la présente fiche).

- ➔ La question reste alors du choix entre l'une ou l'autre de ces formes sociales.

	S.A.R.L.	S.A.S.
I- constitution		
nombre d'associés	1 associé (EURL), 100 au plus	1 associé (SASU), pas de maximum
qualité des associés	Personne physique ou morale (exception : une EURL ne peut être associée unique d'une EURL)	Personne physique ou morale
responsabilité des associés	<p>Limitée au montant des apports, sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ cautionnement des engagements sociaux ➤ action en comblement du passif pour les dirigeants de droit ou de fait ➤ responsabilité de la valeur attribuée aux apports en nature (pendant 5 ans) s'il n'y a pas eu de commissaire aux apports ou si la valeur retenue est différente de celle proposée par le commissaire aux apports 	<p>Limitée au montant des apports, sauf :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ cautionnement des engagements sociaux ➤ action en comblement du passif pour les dirigeants de droit ou de fait
capital minimum	Pas de capital minimum Libre fixation par les statuts	37.000 €
apports		
en numéraire	Libération du 1/5ème, le surplus dans les 5 ans de l'immatriculation	Libération de la moitié, le surplus dans les 5 ans de l'immatriculation
en nature	Evaluation par un commissaire aux apports : dispense possible lorsqu'aucun apport en nature n'excède 7.500 € et que la valeur totale des apports en nature n'excède pas la moitié du capital social	Evaluation par un commissaire aux apports quelle que soit la valeur des apports
en industrie	Possibles	Interdits
variabilité du capital	Autorisée	Autorisée

	S.A.R.L.	S.A.S.
II- droits sociaux		
nature	Parts sociales	Actions
Actionnariat des salariés	Aucun régime légal	Des régimes légaux
cession entre vifs	<ul style="list-style-type: none"> ➤ cessions libres entre associés, à un conjoint, ascendant ou descendant, sauf clause statutaire d'agrément ➤ cessions à des tiers obligatoirement soumises à l'agrément des associés (double majorité des associés : majorité des associés représentant au moins la moitié des parts sociales à moins que les statuts prévoient une majorité plus forte) 	<p>Contrôle des cessions organisé par les statuts, par exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ clause d'agrément pour une cession entre associés et entre associés et tiers ➤ clause d'inaliénabilité pour une durée maximale de 10 ans ➤ clause d'agrément lors de tout changement de contrôle d'une société associée
transmission par décès	Transmission libre, sauf stipulation dans les statuts de l'agrément	Transmission libre, sauf clause statutaire contraire
formalités de cession	Acte rendu opposable à la société par signification ou autre moyen fixé par la loi et publié (consentement du conjoint si les parts sont communes)	
droits d'enregistrement	5 % sur le prix de cession après application d'un abattement sur la valeur de chaque part égal à 23.000 € / nombre total de parts de la société	1,10 % sur le prix de cession plafonné à 4.000 € par mutation
exclusion d'un associé	Aucun dispositif légal au sein d'une société à capital fixe	Clause statutaire d'exclusion possible.

	S.A.R.L.	S.A.S.
III- Administration, gestion, représentation		
organe d'administration, de gestion et de direction	Un ou plusieurs gérants, personnes physiques, associés ou non	<ul style="list-style-type: none"> ➤ liberté statutaire pour organiser la direction de la société ➤ nomination obligatoire d'un Président, personne physique ou morale, associée ou non, représentant la société vis à vis des tiers
nomination et révocation	<ul style="list-style-type: none"> ➤ nommés dans les statuts ou par un acte ultérieur ➤ pour une durée illimitée ou non ➤ révoqué par une décision collective prise par un ou plusieurs associés représentant plus de la moitié des parts sociales à moins que les statuts prévoient une majorité plus forte (avec dommages et intérêts en l'absence de justes motifs) ; possibilité de révocation judiciaire par cause légitime 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Président nommé dans les statuts ou par un acte ultérieur, dans les conditions définies par les statuts ➤ pour une durée illimitée ou non ➤ Président révoqué dans les conditions définies par les statuts ➤ si les statuts le prévoient, possibilité de nommer un directeur général. Ce directeur général a les mêmes pouvoirs en principe que le président sauf dispositions statutaires spécifiques
cumul de mandats	Non réglementé	Non réglementé
publicité des rémunérations	Non	Non
conventions interdites (emprunts ou découverts consentis par la société, cautions ou avals, etc.)	5 % sur le prix de cession après application d'un abattement sur la valeur de chaque part égal à 23.000 € / nombre total de parts de la société	1,10 % sur le prix de cession plafonné à 4.000 € par mutation

	S.A.R.L.	S.A.S.
III- Administration, gestion, représentation (suite)		
conventions réglementées	<p>Conventions entre la société et l'un de ses gérants ou associés : rapport du gérant ou, le cas échéant, commissaire aux comptes puis approbation par l'assemblée</p> <p>Conventions passées par un gérant non associé, s'il n'existe pas de commissaire aux comptes, approbation préalable des associés</p> <p>Si la société ne comprend qu'un seul associé et que la convention est conclue avec celui-ci, seulement mention au registre des décisions</p>	<p>Conventions intervenant directement ou par personne interposée entre la société et son Président, l'un de ses dirigeants, l'un de ses associés disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % ou, s'il s'agit d'une société actionnaire, la société la contrôlant :</p> <ul style="list-style-type: none"> ⇒ rapport spécial du commissaire aux comptes ⇒ approbation par les associés ou procédure plus stricte prévue par les statuts <p>Lorsque la société ne comprend qu'un seul associé, seulement mention au registre des décisions des conventions intervenues directement ou par personnes interposées entre la société et son dirigeant</p>
conventions interdites (emprunts ou découverts consentis par la société, cautions ou avals, etc.)	<p>Applicables aux gérants, associés (unique ou non), autres que personnes morales, représentants légaux des personnes morales associées, aux conjoints, ascendants et descendants de ces diverses personnes ainsi qu'à toute personne interposée</p>	<p>Applicables au Président et aux dirigeants de la société, aux dirigeants de la personne morale présidente, aux conjoints, ascendants et descendants de ces diverses personnes ainsi qu'à toute personne interposée</p>

	S.A.R.L.	S.A.S.
IV- décisions collectives		
compétence des associés	Fixée par le Code de commerce	Les statuts déterminent quelles sont les décisions à prendre collectivement. Le Code de Commerce exige cependant que certaines décisions importantes soient prises par les associés
quorum et majorité	<p>Décisions ordinaires :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ sur la 1er consultation : plus de la moitié des parts sociales (majorité absolue) ➤ sauf dispositions statutaires contraires, sur 2ème consultation : majorité des votes émis (majorité relative) ➤ décisions extraordinaires : 2/3 au moins des parts sociales sauf exceptions 	Liberté statutaire pour fixer les conditions de quorum et de majorité. Certaines décisions doivent cependant être décidées à l'unanimité des associés (modification des clauses d'agrément, d'exclusion, etc.)
mode de consultation	<p>Par assemblée ou si les statuts le prévoient par consultation écrite ou par acte. Toutefois, exigence d'une assemblée pour l'approbation des comptes</p> <p>EURL : mention des décisions de l'associé unique sur un registre</p>	Selon stipulation statutaires : assemblée générale, consultation écrite ou acte
communication aux assemblées de certains avis du comité d'entreprise	Non	Non

	S.A.R.L.	S.A.S.
v- organe de contrôle		
commissaire aux comptes	Obligatoire si la société dépasse, à la clôture de l'exercice, deux des trois seuils suivants : <ul style="list-style-type: none"> ➤ Total du bilan : 1.550.000 € ➤ Chiffre d'affaires H.T. : 3.100.000 € ➤ Nombre moyen de salariés : 50 	Obligatoire
vi- comptes		
comptes consolidés	Oui si conditions légales réunies	Oui si conditions légales réunies
approbation des comptes consolidés	Oui	Oui
répartition inégale des résultats et du boni de liquidation	Admise sauf clause léonine	Admise sauf clause léonine avec normalement application de la procédure d'approbation des avantages particuliers

➔ **quels sont les critères de choix entre les différentes formes commerciales possibles ?**

Le nombre d'associés ou actionnaires.

En cas d'associé ou d'actionnaire unique : la forme SARL (EURL) ou SAS (SASU) s'imposera.

A noter que pour les Sociétés Anonymes, le nombre minimum d'actionnaires est de sept et qu'il importe, pour des raisons fiscales, qu'aucun des administrateurs des associations non fiscalisées ne détienne de participations au capital.

L'organisation juridique des pouvoirs.

La forme à responsabilité limitée implique la nomination d'un gérant personne physique et n'offre que peu de souplesse quant à l'organisation juridique des pouvoirs.

Le choix pour la forme SAS permet en revanche :

- Soit de désigner comme dirigeant, l'une des associations actionnaires ou l'association actionnaire unique,
- Soit, compte tenu de la très grande liberté statutaire offerte à ce type de société, de dissocier l'actionnariat du pouvoir de direction, sans pour autant écarter du « contrôle » de la filiale, les membres ou administrateurs des associations actionnaires.

Ainsi, il peut être envisagé de confier la direction à un comité de direction composé exclusivement de salariés de la société et de créer un « COMITE ETHIQUE » dont seraient membres certains administrateurs et dont la mission serait de veiller aux respects des valeurs sur lesquelles la société fonderait son action.

Ce comité serait bien entendu un organe consultatif, mais qui aurait pour fonction d'attirer l'attention des dirigeants, d'émettre des avis, et de formuler toute recommandation.

Quant à la société anonyme, il convient de souligner que cette forme se trouve être, en terme d'organisation des pouvoirs et de fonctionnement, contraignante et, en définitive, peu compatible pour la gestion, par des associations, de leurs activités lucratives.

Le montant du capital social.

Alors que s'agissant des SARL, aucun capital minimum n'est exigé, le choix de la SAS ou de la SA suppose de réunir un capital d'au moins 37.000 euros.

Cela étant, la forme SAS présente certaines contraintes : la nécessité de réunir un capital social d'au moins 37.000 euros ainsi que le respect d'un certain nombre de formalités de constitution et de fonctionnement.

Conséquences de la filialisation

→ 1. dispositions applicables en cas de détention d'une participation, par une association, dans une société commerciale.

Aux termes de son instruction du 18 décembre 2006, l'Administration fiscale a utilement entendu rappeler que la détention d'une participation au capital d'une société commerciale, par une association, pouvait avoir des conséquences quant à l'appréciation du caractère ou non lucratif de ses activités.

Plus précisément, elle est venue préciser que si les prises de participations par des associations dans des sociétés commerciales ne constituent pas, en soi, une cause de fiscalisation, encore faut-il que la gestion des dites participations puisse être considérées comme passive, c'est-à-dire comme purement patrimoniale.

Etant précisé, par l'Administration, que ne peut être notamment considérée comme patrimoniale :

- une participation majoritaire au capital d'une société,
- la participation au capital d'une filiale, même minoritaire, lorsqu'il existe entre l'association et sa filiale des liens économiques, ou lorsque les dirigeants de la filiale sont également dirigeants de l'association.

À défaut, c'est-à-dire en cas de gestion dite active, de telles participations doivent être inscrites dans le secteur taxable et ce, aux fins d'éviter une contamination du secteur non lucratif.

Mais encore faut-il, pour que cette sectorisation soit admise :

- d'une part que l'activité de gestion de titres ne soit pas prépondérante,
- d'autre part que l'association n'entretienne pas avec sa filiale de relations privilégiées.

« Un organisme qui entretient avec une société du secteur lucratif (fut-elle sa filiale) des relations privilégiées caractérisées par une

complémentarité économique est considérée comme lucratif pour l'ensemble de ses activités, sans possibilité de sectorisation. »

La notion de complémentarité économique désignant « 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. »

2. Analyse de la situation des participations détenues par une association au regard des critères posés par l'administration.

Sauf à de rares exception, la participation détenue par une association au capital d'une société constituée aux fins de recevoir une activité lucrative ne pourra pas être qualifiée de patrimoniale.

Dès lors et pour éviter toute contamination fiscale des activités non lucratives, cette participation devra, de manière plus qu'opportune, être sectorisée.

Dans cette hypothèse, l'association détentrice d'une participation devra chaque année déposer, pour son activité de gestion de titres, une liasse fiscale.

Le bilan sera composé à l'actif des seuls titres de participation et, au passif, des dettes éventuellement attachées à l'acquisition de la participation et du compte de liaison qui enregistre les transferts du secteur lucratif au secteur non lucratif.

Du fait de cette inscription au secteur fiscalisé, les dividendes distribués par la filiale pourront, toutes autres conditions étant par ailleurs respectées, bénéficier du régime mère et filiale, qui aboutit à une taxation des dividendes à hauteur de la seule quote-part de frais et charges (5% du dividende distribué).

➔ Mais encore faut-il, pour que cette sectorisation soit admise, que :

- ➔ l'activité de gestion de la participation de la filiale ne soit pas prépondérante par rapport aux autres activités non lucratives que poursuivra l'association, associée.

Cela signifie que l'essentiel des moyens de l'association restent affectées aux activités non lucratives, notamment en termes de personnel ; point qui ne devrait pas poser de difficultés, la gestion de titres ne nécessitant pas ou peu de moyens humains.

Mais implique également que l'essentiel des recettes ne proviennent pas des distributions de dividendes de la filiale.

- ➔ l'association n'entretienne pas, avec sa filiale, des relations privilégiées, au sens de l'instruction précitée.

➔ A cet égard et par exemple :

- ➔ il ne serait pas judicieux d'imposer l'adhésion aux statuts de l'association pour accéder aux services que pourraient proposer la filiale.

- ➔ il importera de doter chacune des structures des moyens humains et matériels nécessaires à son exploitation.

Les mises à disposition de personnel, par exemple devront être évitées.

- ➔ il serait opportun d'éviter l'existence de dirigeants communs.
- ➔ il sera prudent de renoncer à toute présentation consolidée des activités de la filiale et de l'association mère.
- ➔ les administrateurs de l'association ne devront en aucun cas détenir une participation même minoritaire au capital de la filiale commerciale.

Détention directe ou via une société civile

→ **Les contraintes juridiques liées à « l'immobilier associatif » : les contraintes résultant des dispositions de la Loi du 1er juillet 1901.**

Aux termes de l'article 6 :

« Toute association régulièrement déclarée peut (...) acquérir à titre onéreux, posséder et administrer (.....) le local destiné à l'administration de l'association et à la réunion de ses membres, les immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose. »

De ces dispositions, il résulte qu'en matière immobilière, le droit de propriété des associations se trouve être sensiblement limité : le patrimoine associatif ne peut être qu'un patrimoine affecté.

Cette capacité restreinte de n'acquérir et de ne posséder qu'un patrimoine affecté doit-elle néanmoins s'apprécier strictement ?

En principe oui.

La Cour de Cassation, dans un arrêt du 1er juillet 1997, a, en effet, estimé qu'une association de défense des intérêts matériels de ses membres, en l'espèce des expatriés, ne pouvait pas acquérir un immeuble appartenant à l'un de ses adhérents mis en règlement judiciaire.

Des tempéraments à ce principe, certes strictement encadrés, ont toutefois été admis :

- de première part, suite à une réponse ministérielle (Réponse FORENS n° 11265, JOANQ du 12 juillet 1974), a émergé la notion de patrimoine immobilier annexe, c'est-à-dire de patrimoine qui constitue la suite ou la conséquence immédiate de l'exercice de l'activité

ou d'une activité de l'organisme propriétaire : une association peut ainsi posséder des locaux non directement strictement nécessaires, tels que, par exemple, des locaux destinés à l'archivage, mais sous réserve bien entendu que l'activité ou les activités exercées à l'origine de la détention de cet immobilier ne soient pas contraires à l'objet et au(x) but(s) statutairement définis.

- ➔ de seconde part, il est aujourd'hui communément admis qu'une association puisse, à titre accessoire et temporaire, être autorisée à louer à un tiers l'espace dont elle n'aurait pas l'utilité immédiate.

Cette reconnaissance, en pratique, se justifie : nombreuses sont en effet les associations qui, à une époque donnée de leur vie sociale, détiennent un immeuble dont la contenance se trouve être supérieure à leurs besoins du moment. Fallait-il pour autant irrévocablement les contraindre à se séparer de cet immobilier temporairement surdimensionné ?

La possession d'un immobilier non affecté et loué, si elle est admise, doit néanmoins être, outre temporaire et exceptionnelle, rendue possible par les statuts et aménagée.

Une clause statutaire prévoyant expressément que l'association « peut, à titre accessoire, louer ou mettre à disposition une partie des immeubles qu'elle possède et dont elle n'aurait pas l'utilité immédiate, notamment en raison des caractéristiques physiques des biens possédés » s'avérerait plus que judicieuse pour prévenir tout risque de nullité.

→ La sci : une réponse à cette contrainte ?

Ce type de structure peut sembler a priori séduisant, car il permet, a priori, de déroger aux restrictions au droit de propriété posées aux articles 6 et 11 de la loi du 1er juillet 1901 : la détention de titres d'une société civile translucide ne confère au porteur de parts aucun droit réel sur les immeubles inscrits à son actif.

Mais adhérer à l'apparente simplicité que procurait le recours à une SCI pour la gestion de l'immobilier associatif aboutirait à nier les termes de l'article 17 de la loi précitée :

« Sont nuls tous actes entre vifs ou testamentaires, à titre onéreux ou gratuit, accomplis soit directement, soit par personne interposée, ou toute autre voie indirecte, ayant pour objet de permettre aux associations légalement ou illégalement formées de se soustraire aux dispositions des articles (...) 6, (..),11 (...) »

L'objectif ainsi poursuivi par ces dispositions tend donc notamment à faire échec aux violations du principe d'affectation de l'immobilier affirmé aux articles 6 et 11 : que l'immobilier soit directement possédé ou indirectement, via une personne interposée (en l'occurrence une SCI), il doit être strictement nécessaire au but poursuivi par l'association et ce, d'autant plus que le capital de cette SCI est majoritairement détenu par l'association.

→ **La sci : un outil de gestion fiscale de l'immobilier accessoire non affecté ?**

Si les associations peuvent à titre temporaire et accessoire détenir de l'immobilier non affecté, la fiscalisation des revenus de location des immeubles détenus en direct pourrait faire apparaître la SCI comme un outil de gestion fiscale opportun.

En effet, il résulte d'une réponse ministérielle, la réponse Beauguitte (AN 1er juillet 1975 p. 5096, n°18984) que la fraction des revenus attribués à un organisme sans but lucratif en sa qualité d'associé d'une société civile transparente échappe à l'impôt sur les sociétés.

Cette exonération se justifie par les termes de l'article 206-5 du CGI desquels il ressort que, s'agissant des organismes sans but lucratif, l'imposition est limitée aux seuls revenus visés par le texte : or, en matière de revenus fonciers, l'article 206-5 ne mentionne que les immeubles dont l'organisme est propriétaire et ceux sur lesquels il dispose d'un droit réel en sa qualité de membre d'une société de copropriété transparente.

Cela étant, il ne faudrait pas oublier que le bénéfice de ladite exonération, dont la réponse Beauguitte rappelle le principe, est subordonné.

Comme toute exonération, elle suppose que les conditions de son application soient strictement respectées.

Quelles sont ces conditions ?

➔ De première part, elles tiennent à la qualité « fiscale » de l'association membre

Ne sont en effet exonérés que les revenus attribués à un organisme sans but lucratif non passible de l'impôt sur les sociétés au sens des dispositions de l'article 206-1 bis, c'est-à-dire à un organisme, telle une association régie par les dispositions de la Loi du 1er juillet 1901 :

- ➔ dont la gestion est désintéressée,
- ➔ dont les activités non lucratives restent significativement prépondérantes,
- ➔ et dont le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de leurs activités lucratives n'excède pas 60.000 euros.

A défaut du respect de l'une de ces conditions et en application de l'article 218 bis du CGI, la quote-part de résultat revenant à cet organisme en sa qualité d'associé d'une société translucide serait taxée à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun.

« (...) les personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 206, à l'exception de celles désignées au 5 de l'article précité, sont personnellement soumises audit impôt, à raison de la part des bénéfices correspondant aux droits qu'elles détiennent, dans les conditions prévues aux articles 8 (...) en qualité d'associé (...) de sociétés visées audits articles ».

➤ **De seconde part, elles tiennent à la nature de l'activité de la SCI détentrice de l'immobilier**

Avant de discuter des modalités d'imposition de la quote-part de résultat d'une société attribuée à un organisme sans but lucratif en sa qualité d'associé, encore faut-il préalablement s'assurer que ladite société constitue bel et bien, en matière fiscale, une société translucide au sens des dispositions de l'article 8 du CGI.

Or, si les sociétés civiles immobilières relèvent le plus souvent du régime d'imposition des sociétés de personnes - régime qui se caractérise, rappelons-le, par l'imposition des bénéficiaires, non pas au nom de la société mais au nom de chaque associé à concurrence de sa quote-part dans les résultats - elles peuvent néanmoins, dans certains cas, être assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Les résultats réalisés par une société civile immobilière sont ainsi susceptibles d'être assujettis à l'impôt sur les sociétés en cas d'exercice d'une option, ou conformément aux dispositions de l'article 206-2 du CGI, dans l'hypothèse où elles se livrent à une activité de nature commerciale au sens de l'article 35 du CGI, telle une activité de :

- marchands de biens : acquisitions à titre habituel en vue de leur reventes : d'immeubles, fonds de commerce, d'actions ou parts de société immobilières,
- construction d'immeubles en vue de leur revente,
- location d'immeubles et locaux aménagés.

Or, en cas d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés et compte tenu des termes d'une réponse ministérielle du 15 juillet 1999 (Rép. Bernard Joly - Sen p 2417 n° 16090), il existerait alors, du simple fait de la participation au capital de cette société, un risque de fiscalisation de l'association, associée.

Dans cette réponse il a en effet été précisé que :

- Les dispositions des instructions du 15 septembre 1998 et des 16 et 22 février 1999, selon lesquelles l'existence de « relations privilégiées » entre une association et sa filiale justifie la lucrativité de l'ensemble de l'association et ainsi sa fiscalisation globale, ne sont applicables qu'aux filialisations d'activités lucratives dans des structures commerciales.
- Ces dispositions ne trouvent donc pas à s'appliquer en cas de filialisation du patrimoine immobilier par le biais d'une société civile, **mais sous réserve que cette société civile n'exerce pas d'activités commerciales.**

Ainsi, dans l'hypothèse où la société civile devrait, en raison de l'exercice d'activités commerciales au sens de l'article 35 du CGI, voir ses résultats assujettis de plein droit à l'impôt sur les sociétés, la filialisation du patrimoine dans cette structure serait source de contamination de l'ensemble des activités des associations associées aux impôts commerciaux, sauf à sectoriser la gestion de la participation détenue dans le capital de cette SCI.

FICHE N°10

Mise en commun d'un immeuble : société civile ou association loi 1901 ?

La localisation d'un immobilier commun au sein d'une structure associative peut de prime abord paraître surprenante.

Mais cette solution peut, dans certaines hypothèses, s'imposer et ce compte tenu de la réticence des collectivités locales à octroyer des subventions d'investissements à des sociétés civiles.

 *Une attention toute particulière devra être portée aux conditions d'application des dispositions du code des collectivités locales ; Le plafond du montant de subventions susceptibles d'être accordées au titre d'un investissement immobilier s'appréciant distinctement selon que l'entreprise bénéficiaire appartient ou non à un groupe d'entreprises au sens des dispositions communautaires.*

En tout état de cause, quelle que soit la structure juridique (association ou société civile) un soin tout particulier devra être apporté à la rédaction des statuts et ce, aux fins d'éviter toute contrariété avec les dispositions des articles 6 et 11 de la loi du 1er juillet 1901.

Par ailleurs et enfin il convient de souligner qu'il résulte d'une jurisprudence constante, certes ancienne, qu'une association qui, dans le cadre de son objet social, consent à une autre association sans but lucratif ayant des activités complémentaires, une location à loyer anormalement bas exerce une activité qui fiscalement doit être regardée comme non lucrative.

CALENDRIER DE MISE EN OEUVRE

calendrier de mise en oeuvre d'une structure de moyens

→ Calendrier indicatif du déroulement des opérations

calendrier de mise en oeuvre d'une filiale commerciale

→ Calendrier indicatif du déroulement des opérations

→ Formalités déclaratives fiscales

Calendrier indicatif du déroulement des opérations (structure de moyen)

→ **etape n°1**

- Rédaction d'une note d'information sur le projet de la création d'une structure de moyens.
- Réunions d'information et de consultation des institutions représentatives du personnel, ou réunion d'information des salariés (en cas d'absence d'institutions représentatives du personnel) des associations participantes au projet de constitution.
- Réunion au sein des associations participantes au projet de constitution de la structure de moyens des organes délibérants compétents aux fins :
 - d'adoption du projet de statuts de l'union, du GIE ou du Groupement d'employeurs,
 - de conférer tous pouvoirs aux représentants légaux pour signature des statuts.

→ **etape n°2**

Signature des exemplaires originaux des statuts approuvés.

→ **etape n°3**

- Accomplissement des formalités aux fins d'acquisition de la personnalité morale.
 - En préfecture pour une association (Union ou Groupement d'employeurs sous forme associative),
 - Après du Greffe du Tribunal de Commerce pour un GIE ou un Groupement d'employeurs constitué sous forme d'une société coopérative.

- Procédure d'information et de demande d'autorisation aux organismes financiers ou partenaires (Etat, ANPE, URSSAF, etc.)
- Préparation du projet de statut social d'accueil.
- Pour les groupements d'employeurs, information de l'Inspection du travail

→ **Etape n°4**

Après réception du récépissé de la Préfecture ou K-bis :

- dépôt de l'imprimé MO auprès des URSSAF et déclaration d'embauche des salariés conventionnellement transférés ;
- le cas échéant, signature des avenants aux contrats de travail des salariés transférés (en cas de non application de l'article L. 122-12, alinéa 2 du Code du Travail) ;
- le cas échéant, demande d'autorisation de transfert pour les salariés protégés auprès de l'Inspection du travail (en cas d'application de l'article L. 122-12, alinéa 2 du Code du Travail) ;
- demande d'autorisation de transfert des contrats nécessaires (contrats de locations de matériel, droits d'utilisation de logiciel, etc.).

→ **Etape n°5**

Signature des conventions d'apport de biens matériels ou émission de factures relatives à leur cession, intégrant, le cas échéant, la répartition des dettes sociales.

→ **Etape n°6**

- Organisation du statut social d'accueil.
- Organisation du reporting vis-à-vis des financeurs et/ou partenaires.
- Le cas échéant, organisation et formalisation de mises à disposition.
- Pour les Groupements d'employeurs, mise en conformité des contrats de travail.
- Déclarations préalables à l'embauche auprès de l'URSSAF.

Calendrier indicatif du déroulement des opérations (filiale commerciale)

→ **Etape n°1**

- Rédaction d'une note d'information sur le projet de la création d'une filiale commerciale.
- Réunions d'information et de consultation des institutions représentatives du personnel ou réunion d'information des salariés (en cas d'absence d'institutions représentatives du personnel) des associations participantes au projet de constitution.
- Réunion au sein des associations participantes au projet de constitution de la structure de moyens des organes délibérants compétents aux fins :
 - d'approuver le projet de cession ou d'apports de l'ensemble des éléments affectés à l'activité lucrative qui va être transférée,
 - d'approuver le projet de constitution, le projet de transfert de l'activité « lucrative » et de constitution de la société bénéficiaire,
 - éventuellement de modifier les statuts de l'association (objet ou moyens d'actions).

→ **Etape n°2**

Signature des exemplaires originaux des statuts approuvés.

→ **Etape n°3**

- Accomplissement des formalités aux fins d'acquisition de la personnalité morale : immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés.
- Procédure d'information et de demande d'autorisation aux organismes financiers ou partenaires (Etat, ANPE, URSSAF, etc.)
- Préparation du projet de statut social d'accueil.

→ **etape n°4**

Après réception du ou K-bis :

- soit signature des actes de cession, sous réserve de l'obtention des autorisations préalables, éventuellement Publicité des cessions intervenues dans un journal d'annonces légales et au BODACC et éventuelles formalités (avec, le cas échéant, la répartition des dettes sociales),
- soit signature de la convention d'apport, enregistrement et accomplissement des formalités (avec, le cas échéant, la répartition des dettes sociales),
- le cas échéant, signature des avenants aux contrats de travail des salariés transférés (en cas de non-application de l'article L. 122-12, alinéa 2 du Code du Travail).

Le cas échéant, demande d'autorisation de transfert pour les salariés protégés auprès de l'Inspection du travail (en cas d'application de l'article L. 122-12, alinéa 2 du Code du travail).

→ **etape n°5**

Accomplissement des formalités déclaratives fiscales : cf. fiche annexe.

→ **etape n°6**

- Organisation du statut social d'accueil.
- Organisation du reporting vis-à-vis des financeurs et/ou partenaires.
- Le cas échéant, organisation et formalisation de mises à disposition.
- Déclarations préalables à l'embauche auprès de l'URSSAF.

Formalités déclaratives fiscales (filiale commerciale)

→ si l'association était au titre de l'activité filialisée, fiscalisée :

Obligations déclaratives en matière d'impôt sur les sociétés,

- ➔ Dépôt dans les soixante jours de la réalisation de la filialisation d'une déclaration de cessation d'activité avec les tableaux annexes et ce, pour la période ayant courue de la date d'ouverture de l'exercice à la date de réalisation de l'opération (cession ou apport).
- ➔ Si l'opération de « transfert » a été réalisée par voie d'apport partiel d'actif placé sous le bénéfice du régime de faveur fiscal, devront être établis les états de plus value en sursis d'imposition et le registre de suivi des plus values sur éléments amortissables.

Obligations déclaratives en matière de TVA,

- ➔ dépôt dans les trente jours de la réalisation de l'opération de la dernière déclaration de TVA et dans laquelle doit être mentionné, à la ligne « autres opérations non imposables », le montant de la transmission ;
- ➔ demande de remboursement de l'éventuel crédit de TVA, celui-ci n'étant pas transférable.

Obligations déclaratives en matière de Taxe Professionnelle :

- ➔ Avant le 31/12 de l'année au titre de laquelle l'opération a été réalisée :

la société filiale doit informer l'administration fiscale du changement d'exploitant intervenu au cours de l'année et doit déposer une déclaration 1003P provisoire, pour déclarer les bases qui serviront à la liquidation de la taxe professionnelle au titre de l'activité transférée (une déclaration par commune où se trouvent situés les établissements transférés).

- Avant le 30/04 de l'année suivant celle au cours de laquelle l'opération de transfert a été réalisée, la société filiale devra déposer sa déclaration définitive sur ces mêmes bases.

→ **dans tous les cas : obligations déclaratives en matière en matière de traitements et salaires**

Une structure associative qui procède à l'apport ou à la cession d'une partie de ses activités, et transfère à cette occasion la totalité ou quasi-totalité de son personnel, se trouve en principe placée devant les mêmes obligations que si elle avait été absorbée.

De telle sorte qu'elle devrait, en principe, dans les 60 jours de l'enregistrement et de la décision des assemblées générales extraordinaires approuvant les apports ou dans les soixante jours de la réalisation de la cession, être tenue de déposer :

- une déclaration DADS 1 et DADS 2,
- la déclaration de taxe assise sur les salaires pour la période ayant couru du 1er janvier à la date de réalisation de l'opération et acquitter la taxe correspondante,
- et enfin déposer la déclaration de participation à la formation professionnelle continue pour la période du 1er janvier à la date d'effet de l'opération et acquitter la taxe correspondante.

Cela étant et si l'association ne perd pas, du fait de la réalisation des opérations de transfert la qualité d'employeur, elle ne sera effectivement tenue, pour la période du 1er janvier 2007 à la date de réalisation de l'opération de ne déposer que la déclaration DADS 1.

En effet, en application de l'article 89 du Code Général des Impôts, il est prévu le dépôt d'une telle déclaration en cas de cession ou cessation en totalité de l'entreprise, mais également en cas de cession ou cessation en partie de l'entreprise.

L'année de réalisation de l'opération d'apport ou de cession devront donc être déposées :

- dans le délai de 60 jours courant à compter de l'enregistrement des procès-verbaux des assemblées générales extraordinaires approuvant l'opération d'apport ou de cession, une déclaration DADS 1 au centre de transfert des données sociales, pour la période ayant courue de la date d'ouverture de l'exercice à la date de réalisation de l'opération.
- dans les délais normaux, une déclaration DADS au titre des rémunérations qui seront versées de la date de réalisation de l'apport ou de la cession à la date de clôture de l'exercice, sans qu'il soit besoin à notre sens de déposer une déclaration récapitulative pour l'ensemble de l'année civile.

TEXTES DE RÉFÉRENCE CITÉS



L'ensemble des articles ci-dessous peuvent être consultés sur le site : www.legifrance.gouv.fr (Droit Français, Lois et règlements, Les codes en vigueur).

- ① Articles L.511-5, L.511-6 et L.511-7 du Code monétaire et financier relatifs aux opérations de trésorerie intragroupe
- ① Articles L.127-1 et suivants du Code du travail relatifs au groupement d'employeurs
- ① Articles L.251-1 et suivants du Code de commerce relatifs au GIE
- ① Article 206-5 du Code Général des Impôts relatif à l'imposition des résultats réalisés par les associations au sein d'un GIE
- ① Article L.442-7 du Code de commerce
- ① Article L.223-1 à 223-43 du Code de commerce relatifs aux sociétés à responsabilité limitée
- ① Article L.224-1 à 224-3 du Code de commerce relatifs aux sociétés par actions
- ① Article L.225-1 à 225-257 du Code de commerce relatifs aux sociétés anonymes
- ① Article L.227-1 et suivants du Code de commerce relatifs aux sociétés anonymes
- ① Article L.141-1 et suivants du Code de commerce relatif à la cession « d'activité »
- ① Article 719 du Code Général des Impôts relatif aux droits d'enregistrement
- ① Article 210-A et 210-B du Code Général des Impôts relatifs à l'apport partiel d'actifs
- ① Article 206-1 bis du Code Général des Impôts
- ① Article 218 bis du Code général des Impôts
- ① Article 8 du Code Général des Impôts
- ① Article 206-2 du Code Général des Impôts
- ① Article 35 du Code Général des Impôts
- ① Article L.122-12 du Code du travail relatif aux salariés transférés
- ① Article 89 du Code Général des Impôts

L'ensemble des instructions fiscales ci-dessous peuvent être consultées sur le site : <http://doc.impots.gouv.fr/aida> (Les bulletins officiels, par référence).

- ① Instruction fiscale 4 H-5-06
- ① Instruction fiscale 4 H-1-99
- ① Instruction fiscale 4 H-5-98

L'ensemble des Réponses ministérielles ci-dessous peuvent être consultées sur le site : <http://www.questions.assemblee-nationale.fr>

- ① Réponse en date du 21 juillet 2003
12ème législature, question N° 22309
- ① Réponse FORENS
JOANQ du 12 juillet 1974, N° 11265
- ① Réponse BEAUGUITTE
JOANQ 1er juillet 1975, page 5096, N° 18984
- ① Réponse Bernard JOLY en date du 15 juillet 1999

