


Titre : Sécuriser son projet, comprendre les risques fiscaux

Nom de l'intervenant : Emmanuel SADORGE - Structure : LÉGICOOP

Introduction :

Comment sécuriser les exonérations d'impôts commerciaux et l'éligibilité au mécénat des tiers lieux propriétaires ?

La structuration de nombreux tiers lieux s'organise à travers des associations non lucratives dont le modèle économique s'appuie souvent sur une exonération d'impôts commerciaux (TVA, impôt sur les sociétés, contribution économique territoriale, taxe d'apprentissage), voire sur l'éligibilité au régime du mécénat. Le fondement de ces avantages fiscaux réside dans la condition de gestion désintéressée. Cette gestion désintéressée peut être interrogée dans les montages juridiques où la propriété des lieux est détenue directement ou indirectement par les fondateurs du projet. Un autre risque est l'existence de relations privilégiées avec des entreprises. La fiscalisation est parfois la meilleure solution pour sécuriser le projet.

Message clé#1 : Le bénévolat des dirigeants est le fondement des avantages fiscaux

L'association poursuit un but non lucratif qui lui interdit, par définition, de distribuer ses bénéfices et ses actifs entre ses membres. Par ailleurs, l'exonération d'impôts commerciaux et l'éligibilité au mécénat sont fondées notamment sur la gestion désintéressée et une situation non concurrentielle.

Selon la loi et la doctrine fiscale, le caractère désintéressé de la gestion impose à l'organisme d'être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation. L'exonération d'impôts commerciaux et l'éligibilité au régime du mécénat sont donc exclues si les dirigeants fondateurs entendent être rémunérés pour leurs fonctions. Par exception, il existe une tolérance pour indemniser les dirigeants aux trois quarts du SMIC mensuel, voire, pour les grandes associations et sous certaines conditions, un dispositif légal de rémunération de un à trois dirigeants (à partir de 200 000 euros de recettes privées annuelles).

Message clé#2 : L'exonération d'impôt exclut toute logique de rémunération professionnelle ou d'enrichissement personnel

La notion juridique de but non lucratif et la notion fiscale de gestion désintéressée sont opposées à la logique entrepreneuriale qui suppose la rémunération du travail des porteurs de projet et une logique patrimoniale de partage de bénéfices et de plus-values. La jurisprudence sanctionne les cas où une association procure des avantages personnels à ses dirigeants en leur permettant de développer leur activité professionnelle individuelle

ou leur société commerciale. En aucun cas, un montage hybride ne peut permettre à un entrepreneur de diversifier ses ressources ou débouchés grâce à une activité associative exonérée d'impôts commerciaux et financée par des dons donnant droit à un avantage fiscal (régime du mécénat).

Message clé#3 Attention à la gestion de fait

Pour apprécier si la gestion est réellement bénévole, sont pris en compte non seulement les versements et avantages directement octroyés aux dirigeants prévus par les statuts mais aussi, le cas échéant, aux "personnes qui remplissent des fonctions normalement dévolues aux dirigeants de droit, qui exercent un contrôle effectif et constant de l'association et qui en définissent les orientations", caractérisant ainsi une "gestion de fait".

Il est donc important de démontrer l'existence d'un lien de subordination entre les dirigeants déclarés en Préfecture et les cadres salariés (ex : Directeur général). La documentation juridique interne (procès-verbaux, délégations de pouvoirs, signatures des conventions et actes d'administration importants) doit permettre de justifier que les décisions stratégiques sont adoptées par les dirigeants de droit, que des instructions sont données aux cadres et que ces derniers ont l'obligation de rendre régulièrement des comptes sur les actes de gestion qu'ils prennent dans le cadre de délégations de pouvoirs limités dans le temps et dans le périmètre.

Message clé #4 Risque de fiscalisation lorsque les fondateurs dirigeants sont propriétaires à titre personnel ou via une SCI

Il convient d'être prudent dans les montages où la propriété de l'immobilier du tiers lieux est détenue par les dirigeants fondateurs de l'association gestionnaire, directement ou via une société civile immobilière (SCI). Il existe un risque que les loyers versés par l'association gestionnaire aux dirigeants fondateurs soient qualifiés de rémunérations indirectes versées aux dirigeants, susceptibles de caractériser une gestion intéressée de l'association. De même, la gestion désintéressée de l'association gestionnaire du tiers lieu peut être remise en cause si l'association prend en charge des travaux importants de réhabilitation et d'amélioration de l'immobilier mis à disposition par les dirigeants.

Néanmoins, la jurisprudence considère que le caractère désintéressé de la gestion n'est pas remis en cause si les conditions du bail, et notamment le loyer, peuvent être qualifiées de « normales » (CE 13 dec. 2013 n° 342187 et 342279).

Dans ce type de montage, il convient donc d'établir et de conserver des justificatifs permettant d'attester que le loyer pratiqué correspond à la valeur locative des locaux (ex : annonces récentes de location de locaux comparables, expertises d'au moins trois agences différentes, etc.) ou de démontrer que la prise en charge par l'association de travaux de réhabilitation ou d'embellissement est réalisée à des conditions normales.

Message clé #5 Attention aux relations privilégiées entre une association et une société commerciale

L'administration fiscale précise dans sa doctrine que la gestion d'un organisme n'est pas désintéressée si celui-ci a pour but principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'un organisme du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'organisme aurait, directement ou indirectement, des intérêts.

Bien qu'encadrés par la doctrine fiscale, les montages hybrides comportent un risque fiscal théorique de « relations privilégiées » entre l'organisme et sa filiale en cas de « complémentarité commerciale », de « répartition de clientèle », ou d'« échanges de services ». À ce jour, les cas jurisprudentiels de relations privilégiées visent principalement l'hypothèse où une association procure des avantages concurrentiels à des entreprises ou des professionnels membres. Sont visées les associations composées d'entrepreneurs et d'entreprises qui bénéficient de ses services.

Les cas de caractérisation de relations privilégiées entre une association mère et sa filiale en raison d'un apport de clientèle et une complémentarité commerciale sont plus rares. La jurisprudence confirme la lucrativité d'une association qui confie la gestion de ses activités à une filiale moyennant une contrepartie financière minimale (lui permettant de faire des économies) ou, à l'inverse, qui rend des services individualisés à sa filiale et lui consent des abandons de créance.

Message clé#6 La fiscalisation de l'association peut être la solution la plus sécurisée

Si le projet de tiers lieux est le projet professionnel des fondateurs qui entendent se rémunérer avec, la fiscalisation totale de la structure leur permettra de supprimer tout risque fiscal et de bénéficier d'une très grande liberté d'organisation et d'action. Il en est de même pour les projets offrant des services à des entrepreneurs ou des entreprises. La fiscalisation suppose que le modèle économique puisse supporter la vente de prestations avec un prix augmenté du montant de la TVA et la contribution économique territoriale, ainsi que de renoncer au mécénat.

En cas de fiscalisation, l'association peut déduire la TVA grevant les dépenses exposées pour la réalisation des opérations taxées à la TVA. Le montant économisé par l'association peut être important (TVA sur les travaux d'aménagements, équipement et matériel, outils, sous-traitants, prestataires extérieurs et fournisseurs).

Il est précisé que ce droit à déduction n'est pas impacté par la perception de subventions publiques. Si la totalité des activités vendues sont soumises à la TVA, le droit à déduction sera intégral.

Concernant l'impôt sur les sociétés, l'impact de la fiscalisation sera faible en cas de pilotage du résultat de manière à limiter le bénéfice imposable.

Message clé#7 Il est déconseillé de faire des reçus fiscaux

Compte tenu du nombre de refus constatés ces dernières années, il est déconseillé de demander des reçus fiscaux à l'administration fiscale.

Ressource n°1 : BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, 50 et s.

Ressource n°2 : CAA Lyon, 12 janv. 2023, no 21LY02949

Ressource n°3 : CAA Marseille, 21 sept. 2023, no 21MA01998

Ressource n°4 : CAA Bordeaux, 13 mars 2014, no 12BX01918.

Ressource n°5 : CAA Marseille, 3 févr. 2015, no 13MA02155.