RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
*Liberté*
*Égalité*
*Fraternité*

**Extrait du**
**Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10-01/04/2015
Date de publication : 01/04/2015
Date de fin de publication : 03/10/2018

# IS - Champ d'application et territorialité - Collectivités imposables - Organismes privés autres que les sociétés, réalisant des activités accessoires - Sectorisation ou filialisation

## Positionnement du document dans le plan :

IS - Impôt sur les sociétés
Champ d'application et territorialité
Titre 1 : Collectivités imposables
Chapitre 5 : Organismes privés autres que les sociétés
Section 2 : Organismes réalisant des activités lucratives accessoires
Sous-section 1 : Sectorisation ou filialisation

## Sommaire :

I. Principes
A. Impôt sur les sociétés
B. Taxe sur la valeur ajoutée
C. Cotisation foncière des entreprises (CFE) et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)
II. Sectorisation des activités lucratives en matière d'impôts directs
A. Les conditions de la sectorisation
1. Les activités doivent être dissociables
2. Les activités non lucratives doivent demeurer significativement prépondérantes
B. Les modalités de sectorisation
1. Les règles de sectorisation en matière d'impôts directs se distinguent de celles qui régissent la création de secteurs distincts d'activités en matière de TVA
2. La mise en œuvre de la sectorisation
a. Création du secteur lucratif
1° Affectation des moyens d'exploitation
2° Établissement d'un bilan fiscal de départ
a° Principes
b° Cas des immeubles
c° Autres immobilisations
d° Traitement des provisions
3° Valorisation des éléments inscrits au bilan fiscal de départ

4° Détermination du résultat imposable du secteur lucratif
b. Modalités d'assujettissement
1° En matière d'impôt sur les sociétés
a° Modalités d'imposition
b° Prélèvement de fonds sur le secteur lucratif
c° Dispense du versement d'acompte
2° En matière de CFE
3° En matière de taxe d'habitation
4° Imposition forfaitaire annuelle
III. Filialisation des activités lucratives
A. Conséquences sur le régime fiscal de l'organisme
1. Première hypothèse : une gestion patrimoniale ne remettant pas en cause le caractère non lucratif général de l'organisme
2. Deuxième hypothèse : une gestion active de la filiale ne remettant pas en cause la non lucrativité de tout l'organisme
3. Troisième hypothèse : des relations privilégiées avec la filiale qui entraînent la lucrativité de l'ensemble de l'organisme
B. Les modalités de la filialisation
1. Régime fiscal de l'opération d'apport partiel d'actif
a. Impôt sur les sociétés
1° Cas général
2° Filialisation des activités du secteur lucratif
a° Principe : imposition des bénéfices réalisés par l'activité apportée
b° Régime spécial des fusions
b. Droits d'enregistrement
2. Cotisation foncière des entreprises

# I. Principes

**1**

Un organisme, dont l'activité principale est non lucrative, peut réaliser des opérations de nature lucrative. Ce peut être notamment le cas quand l'organisme estime que le développement d'une activité à caractère commercial est nécessaire à l'exercice de son activité non lucrative.

**10**

Dans cette hypothèse, le caractère non lucratif d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative.

**20**

Il est en outre nécessaire que l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante. En effet, la partie lucrative ne doit pas orienter l'ensemble de l'activité de l'organisme. De plus, le traitement fiscal de cette activité lucrative accessoire varie en fonction de l'impôt considéré : impôt sur les sociétés, taxe sur la valeur ajoutée, cotisation foncière des entreprises (et CVAE le cas échéant).

**30**

Ainsi, une association peut, sous certaines conditions, constituer un secteur dit « lucratif » qui sera seul soumis à l'impôt sur les sociétés.

## A. Impôt sur les sociétés

**40**

En matière d'impôt sur les sociétés, la sectorisation n'est pas obligatoire et l'organisme peut choisir de soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés. Cela pourrait être le cas d'organismes qui retirent un fort excédent de l'exercice d'activités lucratives entièrement consacrées à financer des activités non lucratives.

**50**

Si l'organisme choisit de sectoriser, les opérations lucratives doivent être réalisées dans le cadre d'un secteur d'activité comptable distinct ou d'une filiale.

> **Remarque :** Ces dispositions s'appliquent même si la filialisation se fait par l'intermédiaire d'une structure commerciale dans laquelle l'organisme est majoritaire (exemple : EURL).

**60**

Chaque organisme pourra donc séparer ses activités entre un secteur non lucratif et un secteur lucratif ou filialiser son activité lucrative dans une structure commerciale.

**70**

Il lui appartiendra de procéder à une exacte répartition de ses charges entre la structure ou l'entité fiscalisée et la structure non fiscalisée. En effet, chaque activité doit assumer toutes les charges qui lui incombent, et seulement celles-ci. La sectorisation ou la filialisation, ne pourrait avoir pour conséquence d'entraîner des transferts de charges au détriment de l'activité assujettie aux impôts commerciaux, dégageant de ce fait des bénéfices dans les seules structures non fiscalisées.

**80**

En outre, dès lors que l'organisme se borne à percevoir les dividendes de sa filiale sans prendre aucune part à la gestion de la société, son caractère non lucratif n'est pas remis en cause du seul fait de la participation qu'il a prise dans la société.

**90**

Enfin, en matière d'imposition forfaitaire annuelle, seul le chiffre d'affaires du secteur lucratif est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

## B. Taxe sur la valeur ajoutée

**100**

Il convient de se reporter sur ce point au I-B § 100 du BOI-TVA-DED-20-20.

### C. Cotisation foncière des entreprises (CFE) et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

**110**

Il convient de se reporter sur ces points au I-C § 130 et suivants du BOI-IF-CFE-10-20-20-20 et au BOI-CVAE.

## II. Sectorisation des activités lucratives en matière d'impôts directs

### A. Les conditions de la sectorisation

**120**

Un organisme, dont l'activité principale est non lucrative, peut réaliser des opérations de nature lucrative.

**130**

Les organismes peuvent isoler, sous certaines conditions, leurs activités lucratives au sein d'un secteur distinct, de manière à ce que le régime fiscal dont ils bénéficient au titre de leurs activités non lucratives ne soit pas remis en cause.

**140**

Le caractère non lucratif d'ensemble de l'organisme n'est pas contesté si les opérations lucratives sont dissociables de l'activité principale non lucrative.

Il est en outre nécessaire que l'activité non lucrative demeure significativement prépondérante. En effet, la partie lucrative ne doit pas déterminer l'orientation de l'ensemble de l'activité de l'organisme.

#### 1. Les activités doivent être dissociables

**150**

En principe, sont considérées comme dissociables de l'activité principale non lucrative les activités qui correspondent à des prestations différentes.

**160**

Il s'agit notamment des activités accessoires à l'activité principale de l'organisme à but non lucratif, lorsqu'elles sont exercées dans des conditions concurrentielles, telles que :

- vente d'un journal, même si le thème de ce dernier correspond à l'objet social de l'organisme ;

- exploitation d'un bar ou d'une buvette ;

- vente d'articles divers, même s'ils sont illustrés du logo de l'association ;

- location de salles.

**170**

La seule complémentarité d'une activité lucrative et d'une activité non lucrative ne suffit donc pas à remettre en cause la non-lucrativité de cette dernière dès lors que les deux activités sont effectivement distinctes. Il en va différemment s'il ressort des circonstances de fait que l'activité non lucrative a pour objet principal le développement d'une clientèle ou l'accroissement des résultats de l'activité lucrative.

**180**

Toutefois, si l'objet de l'organisme justifie que les activités lucratives et non lucratives soient réalisées en employant simultanément les mêmes moyens, par exemple avec l'objectif d'assurer la mixité sociale des activités, il peut être admis que la condition de dissociabilité des activités se limite à son aspect comptable. Dans ce cas, l'association doit être en mesure de dissocier comptablement les charges et les produits se rattachant aux différentes activités.

## 2. Les activités non lucratives doivent demeurer significativement prépondérantes

**190**

En matière d'impôt sur les sociétés, la possibilité offerte aux organismes de sectoriser leurs activités lucratives est réservée aux situations où les activités à caractère non lucratif sont significativement prépondérantes.

**200**

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.

**210**

A cet égard, le critère comptable du rapport des recettes lucratives sur l'ensemble des moyens de financement de l'organisme (recettes, subventions, dons, legs, etc.) 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, etc.). 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.

**220**

En toute hypothèse, il est généralement préférable d'apprécier la prépondérance par rapport à une moyenne pluriannuelle afin d'éviter de tirer des conséquences d'une situation exceptionnelle.

## B. Les modalités de sectorisation

### 1. Les règles de sectorisation en matière d'impôts directs se distinguent de celles qui régissent la création de secteurs distincts d'activités en matière de TVA

**230**

Les périmètres des secteurs constitués au regard de l'impôt sur les sociétés et de la CFE (ainsi, le cas échéant, que de la CVAE), d'une part, et de la taxe sur la valeur ajoutée, d'autre part, peuvent ne pas être identiques.

**240**

En matière de droit à déduction de la TVA, les règles relatives à la création de secteurs distincts d'activités résultent de dispositions réglementaires qui s'imposent aussi bien à l'administration qu'aux redevables.

**250**

Ainsi, un même organisme qui décide, pour l'application de l'impôt sur les sociétés et de la CFE (ainsi que de la CVAE le cas échéant), de sectoriser ses activités lucratives, peut être également tenu de constituer des secteurs distincts pour l'exercice de ses droits à déduction en matière de taxe sur la valeur ajoutée dans les conditions rappelées au I-B § 100 du BOI-TVA-DED-20-20.

### 2. La mise en œuvre de la sectorisation

#### a. Création du secteur lucratif

##### *1° Affectation des moyens d'exploitation*

**260**

Les moyens d'exploitation (locaux, matériels, salariés, etc.) propres à chacun des secteurs créés par l'organisme doivent être spécifiquement affectés au secteur considéré.

Si l'organisme exerce l'activité lucrative avec des moyens d'exploitation communs à ceux affectés à l'activité non lucrative, ces moyens doivent être répartis comme en matière de CFE (et de CVAE, le cas échéant) au prorata du temps d'utilisation dans le cadre de l'activité lucrative (BOI-IF-CFE-10-20-20-20 au I-C § 130 et suivants et BOI-CVAE).

##### *2° Établissement d'un bilan fiscal de départ*

### a° Principes

**270**

L'organisme doit se conformer aux obligations fiscales et comptables propres aux impôts commerciaux à raison des activités du secteur lucratif. Il doit donc établir un bilan fiscal de départ à la date du premier jour du premier exercice soumis à ces impôts.

Ce bilan d'entrée est porté à la connaissance de l'administration au moyen de tableaux annexes joints à la déclaration de résultat du premier exercice imposé.

**280**

L'ensemble des éléments d'actif et de passif affectés aux opérations lucratives doivent figurer dans ce bilan.

**290**

Les comptes de capitaux propres comportent un compte de liaison qui retrace les transferts entre les deux secteurs.

**300**

Tout retrait ultérieur de l'un de ces éléments d'actif aura les conséquences fiscales d'une cession d'actif.

**310**

Les produits et les charges doivent être rattachés à la période exonérée ou à la période imposable par application des critères de droit commun qui permettent de déterminer la date à laquelle sont réunies les conditions de leur qualification en créances acquises ou en dettes certaines.

Ce principe exclut toute imputation sur les bases imposables de charges qui se rapportent à une période antérieure non fiscalisée et toute imposition de produits se rapportant à cette même période non fiscalisée, à l'exception de celles prévues par une disposition expresse du code général des impôts (CGI).

**320**

Le bilan de départ doit donc comprendre l'ensemble des comptes de régularisation et de provisions qui permettent le respect de ces principes (produits à recevoir, produits constatés d'avance, provisions pour charge ou dépréciation, etc.).

### b° Cas des immeubles

**330**

En ce qui concerne les immeubles dont il est directement propriétaire, l'organisme peut :

- inscrire à l'actif de son bilan la seule fraction de l'immeuble affectée à l'activité lucrative. L'organisme peut alors déduire les charges de propriété afférentes à cette fraction d'immeuble, dont l'amortissement. En contrepartie, la plus-value de cession ou de retrait d'actif sera taxable dans les conditions de droit commun au prorata de la partie inscrite au bilan ;

- ou ne pas l'inscrire à l'actif de son bilan. Dans ce cas, l'organisme ne peut déduire de l'assiette de l'impôt sur les sociétés au taux normal aucune charge de propriété, notamment d'amortissement, au titre de cet immeuble. En revanche, la plus-value de cession n'est pas taxable.

**Remarque :** L'inscription ou non à l'actif du bilan de l'immeuble affecté à l'activité lucrative est sans incidence au regard de l'imposition de la valeur locative dudit bien à la CFE.

### c° Autres immobilisations

**340**

Pour l'inscription de ses biens autres qu'immobiliers (et les biens immobiliers dans l'hypothèse d'un choix pour leur inscription) au bilan, il convient donc en principe de retenir la fraction du bien qui correspond à son utilisation lucrative. Si cette méthode convient lorsque la répartition de l'utilisation des biens par les deux secteurs est constante dans le temps (exemple : affectation de bureaux), elle représente une grande source de complexité lorsque la répartition entre les deux secteurs varie d'un exercice à l'autre (exemple : ordinateurs, véhicules affectés aux deux secteurs).

Il sera donc admis pour ces biens, que la valeur totale soit inscrite au bilan du secteur lucratif, l'amortissement seul étant réparti, exercice par exercice, entre les deux secteurs. Dans cette hypothèse, seule la sortie totale du bien du secteur lucratif ou sa cession à l'extérieur de l'organisme, sera le fait générateur d'une plus-value, elle-même répartie entre les deux secteurs au prorata des amortissements déduits d'un résultat fiscal.

**350**

**Exemple :**

**Amortissement d'un véhicule d'une valeur de 10 000 €**

| Année | Amortissement comptable | % d'utilisation lucrative | Amortissement fiscal |
|---|---|---|---|
| N | 2 000 | 30 % | 600 |
| N+1 | 2 000 | 20 % | 400 |
| N+2 | 2 000 | 50 % | 1 000 |
| **total** | **6 000** | | **2 000** |

Vente du véhicule en N+3 pour 5 000 €.

Valeur nette comptable : 10 000 - 6 000 = 4 000 €.

Plus-value comptable : 5 000 - 4 000 = 1 000 €.

Plus-value fiscale : 1 000 x 2 000/6 000 = 333,33 €.

**360**

Cela étant, la liberté d'inscription au bilan du secteur lucratif est également admise pour l'ensemble des biens mobiliers utilisés dans le cadre des activités lucratives. En l'absence d'inscription à l'actif du secteur lucratif des biens mobiliers, aucune charge de propriété, telles que les frais d'acquisition, les grosses réparations et l'amortissement ne pourra être déduite du résultat imposable.

**Remarque :** L'inscription ou non d'un bien à l'actif du bilan est sans incidence au regard de l'imposition de la valeur locative dudit bien à la CFE.

### d° Traitement des provisions

**370**

En ce qui concerne les provisions établies selon les normes comptables pour faire face à des charges ou risques mais qui, au regard des règles d'assiette, ne correspondent pas à des charges fiscalement déductibles lors de leur constatation, il convient de les déclarer et de les traiter comme des provisions non déductibles.

La reprise comptable de ces provisions sera donc annulée extra-comptablement pour la détermination du résultat fiscal.

**380**

En revanche, la reprise d'une provision inscrite au bilan d'entrée en tant que provision déductible du résultat fiscal en application des principes comptables et fiscaux en vigueur sera comprise dans le résultat imposable, la charge réelle couverte par cette provision étant déduite de ce même résultat.

**390**

**Remarque :** S'il apparaissait que des provisions déductibles étaient manifestement sous-évaluées lors de la formation du bilan fiscal de départ, l'administration se réserve le droit de remettre en cause les charges qui auraient dû être couvertes par ces provisions conformément au principe de l'annualité des charges.

## *3° Valorisation des éléments inscrits au bilan fiscal de départ*

**400**

Les éléments d'actif et de passif sont inscrits au bilan fiscal de départ pour leur valeur réelle à la date d'établissement de ce bilan.

En conséquence, il y a lieu en principe de procéder à une (ré)évaluation des actifs.

**410**

Dans l'hypothèse où cette réévaluation ne serait pas possible, l'organisme concerné devra fournir un tableau, joint à la déclaration, précisant pour chaque bien concerné :

- la valeur comptable d'inscription au bilan comptable ;

- sa valeur réelle d'inscription au bilan fiscal ;

- l'amortissement pratiqué au plan comptable ;

- l'amortissement fiscal calculé sur la valeur réelle.

**420**

Les conséquences fiscales du transfert vers le secteur non lucratif d'un élément inscrit à ce bilan sont déterminées en fonction de la valeur réelle de l'élément à la date de son changement d'affectation.

#### *4° Détermination du résultat imposable du secteur lucratif*

**430**

Le résultat imposable du secteur lucratif est déterminé et soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

**440**

Un organisme peut mettre fin à la sectorisation de ses activités lucratives. Dans ce cas, il rend imposable à l'impôt sur les sociétés l'ensemble de ses activités. Les éléments d'actif et de passif précédemment compris dans le secteur non lucratif sont inscrits au bilan d'entrée de l'exercice au titre duquel il est renoncé à la sectorisation, dans les conditions prévues au II-B-2-a-2°-a° § 270.

**450**

De même, un organisme peut reconstituer un secteur lucratif dans les conditions prévues aux II-B-2-a-1° à 3° § 260 à 420. Dans ce cas, les règles applicables en matière d'impôt sur les sociétés en cas de cessation partielle d'entreprise sont applicables dans les conditions de droit commun.

### b. Modalités d'assujettissement

#### *1° En matière d'impôt sur les sociétés*

##### a° Modalités d'imposition

**460**

L'organisme est redevable de l'impôt sur les sociétés :

- au taux de droit commun et, le cas échéant, de la contribution assise sur cet impôt prévue à l'article 235 ter ZC du CGI ainsi que de la contribution exceptionnelle prévue à l'article 235 ter ZAA du CGI, à raison des résultats imposables du secteur lucratif ;

- le cas échéant, au taux réduit prévu au b du I de l'article 219 du CGI ;

- le cas échéant, aux taux réduits prévus par l'article 219 bis du CGI sur ses revenus patrimoniaux c'est-à-dire ses revenus fonciers, agricoles et mobiliers.

Lorsque l'organisme relève à la fois du régime spécial (taux réduits) et du régime de droit commun (taux de droit commun), il peut demander à compenser le déficit subi dans l'exploitation relevant du droit commun avec les revenus relevant du régime spécial et réciproquement. Le déficit ainsi compensé ne pourra plus être reporté pour l'établissement de l'impôt dû au titre des exercices suivants.

Toutefois, aucune compensation n'est possible entre les bénéfices ou revenus mentionnés aux 1 et 5 de l'article 206 du CGI et les charges et dépenses supportées ou exposées par l'organisme sans but lucratif pour la réalisation de son objet désintéressé.

**470**

Si des revenus fonciers, agricoles ou mobiliers se rattachent aux activités lucratives sectorisées, ils doivent être intégrés au résultat imposable au taux de droit commun de l'impôt sur les sociétés.

L'administration a la charge d'établir que les immeubles loués, les exploitations rurales ou forestières ou les placements mobiliers sont réellement affectés à la réalisation d'opérations lucratives.

Ces revenus patrimoniaux perçus par un organisme sans but lucratif sont donc, sauf preuve contraire, soumis à l'impôt sur les sociétés prévu au 5 de l'article 206 du CGI.

**480**

L'organisme doit déposer deux déclarations, la déclaration n° **2065** (CERFA n° 11084) pour ce qui concerne son secteur lucratif, et la déclaration n° **2070** (CERFA n° 11094) pour ce qui concerne ses revenus patrimoniaux. Ces déclarations sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr, à la rubrique "Recherche de formulaires".

**490**

L'impôt sur les sociétés correspondant à l'activité lucrative ainsi que les contributions assises sur cet impôt donnent lieu au paiement spontané des acomptes et du solde de liquidation auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés dont dépend l'organisme, sans émission préalable d'un rôle.

En ce qui concerne le calcul et le paiement des acomptes et du solde de liquidation, il convient de se reporter au BOI-IS-DECLA-20.

Toutefois, il est admis que les organismes soient dispensés d'acomptes au cours des douze premiers mois d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

L'imposition aux taux réduits prévue au 5 de l'article 206 du CGI reste établie par voie d'avis de mise en recouvrement. Cette imposition est exclue du régime des acomptes.

### b° Prélèvement de fonds sur le secteur lucratif

**500**

Les valeurs financières (liquidités, titres de placement, etc.) peuvent être transférées du secteur lucratif vers le secteur non lucratif. Ces transferts sont enregistrés dans le compte de liaison.

Ces sommes ne sont pas éligibles au dispositif prévu en faveur du mécénat et ne peuvent donc pas être admises en déduction du résultat imposable du secteur lucratif. Leur retrait de l'actif a les conséquences fiscales d'une cession d'actif.

Les prélèvements opérés ne doivent pas être financés par un endettement du secteur lucratif.

Toutefois, il ne pourra être constaté de distributions imposables en tant que revenus distribués au sens des dispositions codifiées de l'article 109 du CGI à l'article 117 du CGI dès lors que l'organisme en cause, conformément à son statut, ne procède à aucune distribution irrégulière.

### c° Dispense du versement d'acompte

**510**

Il est admis que les organismes soient dispensés d'acomptes au cours des douze premiers mois d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

Les organismes dont le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à 84 000 € sont dispensés du versement des acomptes d'impôt sur les sociétés.

**520**

**Exemple :**

L'association « E » a clos son premier exercice le 31 décembre N. Elle a régulièrement constitué un secteur lucratif dont le chiffre d'affaires s'élève à 70 000 € au titre de l'exercice N. Elle n'a pas perçu de produits financiers.

L'association « E » est dispensée du versement d'acomptes d'impôt sur les sociétés en N et N+1.

### *2° En matière de CFE*

**530**

En ce qui concerne les modalités d'assujettissement à la CFE en cas de sectorisation, il convient de se reporter au I-C § 130 et suivants du BOI-IF-CFE-10-20-20-20.

### *3° En matière de taxe d'habitation*

**540**

Pour des précisions sur les modalités d'assujettissement à la taxe d'habitation en cas de sectorisation, il convient de se reporter au BOI-IF-TH-10-10-20.

#### *4° Imposition forfaitaire annuelle*

**550**

Les organismes qui exercent des activités lucratives sont en principe redevables de l'imposition forfaitaire annuelle. Seul le chiffre d'affaires du secteur lucratif majoré des produits financiers y afférent est retenu pour l'application du barème de cet impôt.

## III. Filialisation des activités lucratives

**560**

L'opération de la filialisation s'opère habituellement par apport partiel d'actif, et peut être réalisée soit au profit d'une société nouvelle soit au profit d'une société préexistante.

### A. Conséquences sur le régime fiscal de l'organisme

**570**

La détention de titres d'une société commerciale par un organisme sans but lucratif peut avoir des conséquences sur son caractère non lucratif.

Afin de déterminer si la détention des titres remet en cause le caractère non lucratif de l'activité, il convient de s'interroger sur le point de savoir si cette détention devient un élément prépondérant par rapport à l'activité non lucrative de l'organisme.

A cet égard, trois situations peuvent se présenter.

#### 1. Première hypothèse : une gestion patrimoniale ne remettant pas en cause le caractère non lucratif général de l'organisme

**580**

La simple détention par un organisme d'une partie du capital d'une société n'est pas à même en soi de remettre en cause son caractère non lucratif général.

Si cette détention est minoritaire, il est possible de considérer qu'il y a une présomption de gestion passive.

Si en outre, l'organisme ne joue dans la société aucun rôle de gestion actif, la gestion peut être considérée comme patrimoniale.

Dans cette hypothèse, les titres de la société font partie du patrimoine de l'organisme qui demeure non lucratif, si les autres conditions sont remplies. Les dividendes reçus sont alors soumis aux règles prévues au 5 de l'article 206 du CGI.

**590**

Exception : les titres reçus en rémunération d'un apport partiel d'actif placé sous le régime fiscal spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI et à l'article 210 B du CGI, doivent impérativement être localisés dans un secteur lucratif, qu'il conviendra le cas échéant de créer, afin de respecter l'engagement de calcul des plus-values imposables dont sont grevés ces titres.

Ils ne pourront être détenus dans le secteur non lucratif qu'après transfert et taxation de la plus-value latente.

## 2. Deuxième hypothèse : une gestion active de la filiale ne remettant pas en cause la non lucrativité de tout l'organisme

**600**

Ne peut être considérée a priori comme patrimoniale la détention d'une participation majoritaire dans le capital de la filiale. Il en est de même lorsqu'il existe des liens économiques entre les deux entités ou lorsque les dirigeants de la filiale sont également dirigeants de l'association ou lorsque des liens de parenté existent entre le dirigeant de l'association et le dirigeant de la filiale.

**610**

Cela étant, la détention majoritaire du capital n'est pas suffisante pour qualifier la gestion de gestion active. Il convient de s'interroger sur le point de savoir si l'organisme intervient concrètement et de façon importante dans la gestion de la filiale.

Ainsi, l'organisme, qui peut avoir une activité distincte de la société, intervient dans tout ou partie de la gestion de sa filiale (c'est en particulier le cas lorsque la société commerciale a la forme d'une EURL).

Dans cette situation, et afin d'assurer une certaine neutralité avec la situation fiscale qui résulterait d'une solution de sectorisation de l'activité, il est considéré que l'organisme exerce une activité lucrative de gestion de titres. Il convient alors d'appliquer à la gestion de ces titres les règles exposées en matière de sectorisation dans les conditions définies au II § 120 à 550.

**620**

Ainsi, si l'activité de gestion de titres n'est pas prépondérante (les revenus retirés de cette activité ou la gestion de la société ne requiert pas l'essentiel de l'activité de l'association), le secteur lucratif peut être limité à la seule détention des titres.

Dans ces conditions, le bilan fiscal est composé, à l'actif, des titres de la société et, au passif, éventuellement, des dettes et du compte de liaison qui enregistre les transferts du secteur lucratif au secteur non lucratif.

Les dividendes reçus peuvent bénéficier du régime mère-fille si les conditions d'application de ce régime sont remplies.

Les éventuelles plus-values de cession des titres sont imposables dans les conditions de droit commun de l'impôt sur les sociétés prévu au 1 de l'article 206 du CGI.

**630**

**Exemple de gestion active d'une filiale :**

L'association F crée, pour financer son activité non lucrative d'alphabétisation, une EURL qui assure des séances de formation de personnels d'entreprises.
L'association F retire de cette société un dividende annuel de 100 000 €. L'association n'a pas d'autres ressources et réalise son activité non lucrative avec la participation d'une cinquantaine de bénévoles.
Elle salarie une personne comme secrétaire-comptable qui s'occupe de toute la partie administrative et notamment de la gestion des titres de la filiale.

La seule détention par l'association F des titres de l'EURL rend la gestion de ces titres lucrative.
Bien que le dividende représente la totalité des ressources de l'association, l'importance relative des bénévoles affectés à l'activité non lucrative au regard de la personne salariée affectée en partie à la gestion de la filiale permet de conclure à la prépondérance de l'activité non lucrative.
L'association peut sectoriser son activité de gestion de titres.
Les dividendes reçus de l'EURL sont imposables dans les conditions de droit commun mais bénéficient du régime mère-fille et sont donc imposés pour une valeur égale à 0.
En cas de cession des titres de l'EURL, la plus-value éventuellement constatée entre le prix de cession et le prix de revient fiscal des titres est imposée selon les règles de droit commun.

### 3. Troisième hypothèse : des relations privilégiées avec la filiale qui entraînent la lucrativité de l'ensemble de l'organisme

**640**

De façon générale, un organisme qui entretient avec une société du secteur lucratif des relations privilégiées caractérisées par une complémentarité économique est considéré comme lucratif pour l'ensemble de ses activités, sans possibilité de sectorisation.

Tel est notamment le cas lorsqu'il existe entre eux une complémentarité commerciale, une répartition de clientèle, des échanges de services, une prise en compte par la société de charges relevant normalement de l'activité non lucrative, etc.

**650**

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.

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.

## B. Les modalités de la filialisation

### 1. Régime fiscal de l'opération d'apport partiel d'actif

**660**

Un organisme sans but lucratif, dont l'activité lucrative n'est pas prépondérante, peut souhaiter ne pas créer de secteur lucratif. Dans ce cas, cet organisme a la possibilité de filialiser son secteur lucratif.

Il lui suffit alors de transférer à une structure juridiquement distincte, les moyens qu'il souhaite affecter, après apport, à l'exercice d'une activité lucrative.

De même, un organisme sans but lucratif peut filialiser une ou plusieurs des activités lucratives de son secteur lucratif afin de marquer la séparation entre ces activités et le secteur non lucratif qu'elles financent.

## a. Impôt sur les sociétés

### *1° Cas général*

**670**

Lorsqu'un organisme décide de ne plus affecter à ses activités non lucratives une partie de ses actifs pour les mettre en société et limite effectivement son activité à la poursuite de son objet désintéressé, il n'est imposable que sur les seuls revenus énumérés au 5 de l'article 206 du CGI.

Ces revenus n'incluent les plus-values sur cession d'éléments d'actif immobilisés que si les éléments cédés sont affectés à une exploitation agricole imposée d'après le régime du bénéfice réel. En dehors de ce cas, il est admis qu'il n'y a pas imposition des gains en capital.

### *2° Filialisation des activités du secteur lucratif*

#### a° Principe : imposition des bénéfices réalisés par l'activité apportée

**680**

L'apport partiel d'actif peut porter sur tout ou partie des activités du secteur lucratif.

L'apport partiel d'actif entraîne, au regard du secteur lucratif de l'organisme apporteur, cession ou cessation d'entreprise, en totalité ou en partie, et donne lieu à une imposition immédiate dans les conditions fixées à l'article 201 du CGI et au 2 de l'article 221 du CGI.

**690**

Toutefois, à titre de règle pratique, en cas de cession ou cessation partielle, il conviendra de surseoir à l'établissement immédiat de l'imposition des bénéfices non encore taxés (à moins que les intéressés ne le demandent).

Lorsqu'il a été sursis à l'imposition en vertu de cette tolérance, les bénéfices afférents à la branche d'activité apportée sont taxés, après l'expiration de l'exercice en cours, en même temps que ceux du secteur lucratif conservé.

#### b° Régime spécial des fusions

**700**

Lorsque l'apport partiel d'actif est réalisé au profit d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, les plus-values d'apport et les provisions peuvent, dans les conditions prévues à l'article 210 A du CGI, à l'article 210 B du CGI, à l'article 210 B bis du CGI et à l'article 210 C du CGI, ne pas être immédiatement taxées lors de l'opération.

**710**

Conformément à l'article 210 B du CGI, le régime de sursis d'imposition prévu à l'article 210 A du CGI s'applique aux apports partiels d'actif lorsque l'apport partiel d'actif porte sur une branche complète d'activité et que l'association apporteuse prend l'engagement dans l'acte d'apport :

- de conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie de l'apport ;

- de calculer ultérieurement les plus-values de cession afférentes à ces mêmes titres par référence à la valeur que les biens apportés avaient, du point de vue fiscal, dans ses propres écritures ;

- lorsque ces conditions ne sont pas remplies seul le recours à la procédure d'agrément prévue au 3 de l'article 210 B du CGI sera susceptible, le cas échéant, de placer l'opération d'apport partiel d'actif envisagée sous le régime spécial des fusions.

**720**

Afin de respecter cet engagement, les titres doivent être inscrits directement et immédiatement à l'actif du bilan du secteur lucratif de l'organisme sans but lucratif jusqu'au moment de leur cession. Le transfert des titres du secteur taxable au secteur non taxable entraîne l'imposition dans les conditions de droit commun de la plus-value latente constatée au moment du transfert au titre de l'exercice au cours duquel intervient le changement d'affectation.

**730**

Par ailleurs, il est rappelé que la société bénéficiaire de l'apport doit prendre, dans l'acte d'apport, les engagements prévus à l'article 210 A du CGI quelle que soit la procédure, de plein droit ou d'agrément, mise en œuvre.

**740**

De plus, l'organisme sans but lucratif et la société bénéficiaire de l'apport doivent se conformer aux obligations déclaratives prévues à l'article 54 septies du CGI.

### b. Droits d'enregistrement

**750**

Il convient de se reporter sur ce point au BOI-ENR-AVS-20-80.

## 2. Cotisation foncière des entreprises

**760**

L'organisme qui le souhaite peut filialiser tout ou partie de ses activités lucratives au sein d'une structure juridiquement distincte. Cette filialisation revêt la forme d'un apport partiel d'actif à une société nouvelle ou préexistante.

**770**

Les modalités d'imposition de la filiale à la CFE, ainsi que les conséquences de cette filialisation pour l'organisme mère, au regard de cette même contribution, sont examinées au I-C-3 § 210 et suivants du BOI-IF-CFE-10-20-20-20.