

### 3 Organismes à but non lucratif : régime juridique, fiscalité et comptabilité

#### Actualités 2023



Fabrice COLLARD,  
notaire associé à Paris,  
Auteuil Notaires



Jean-François HAMELIN,  
professeur à  
l'université de Bourgogne -  
membre du CID (EA 7531)



Jean-Jacques LUBIN,  
ancien fiscaliste  
au Crédit de Paris -  
enseignant fiscalité immobilière  
ICH-CNAM Paris

À la fin de l'année 2022 et au courant de l'année 2023, les aspects juridiques, fiscaux et comptables des organismes sans but lucratif (OSBL) ont évolué. La présente chronique recense ces différentes évolutions.

1. - Régime juridique
2. - Fiscalité
3. - Comptabilité

#### 1. Régime juridique

Cass. 3<sup>e</sup> civ., 14 sept. 2023, n° 21-17.251, inédit

**1. - Fédération nationale, association locale et part fédérale des cotisations.** – Les fédérations ou unions d'association ne sont pas définies dans la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 (*L., 1<sup>er</sup> juill. 1901, relative au contrat d'association*) et ne sont mentionnées que dans le décret du 16 août 1901 (*D., 16 août 1901, pris pour l'exécution de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 relative au contrat d'association*), car elles ne sont en réalité que des associations formées par d'autres associations. Ainsi, comme le rappelle l'ouvrage de Trouillot et Chapsal, « la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 ne contient aucune disposition donnant aux associations le droit de former des unions ou de se fédérer en vue d'une action commun ». Et pour cause, « M. de Ramel, ainsi qu'un certain nombre de ses collègues de la Chambre des Députés, avait présenté un amendement conçu dans les termes suivants : "Les associations légalement constituées pourront se fédérer entre elles. Ces unions pour jouir des droits énoncés à l'art. 6 devront faire le dépôt et la déclaration prescrits par l'art. 5 de la présente loi. Elles joindront à cette déclaration la liste des groupes qui constituent l'union" ». Or, Trouillot demande, au nom de la commission, de rejeter comme inutile cet amendement qui visait plus spécialement les associations déclarées : « Peuvent-elles, dit le rapporteur, se fédérer entre elles ? C'est ce que M. de Ramel demande, à notre sens, fort inutilement, car cela ne peut être contesté » (G. Trouillot et F. Chapsal, *Du contrat d'association : Lois nouvelles*, 1902, p. 125).

Même si elles ne figurent pas dans la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, les fédérations d'associations n'en occupent pas moins une place de choix dans le paysage associatif, car, comme le souligne M<sup>me</sup> Brigitte Clavagnier, « l'adhésion à une fédération représentative de leur champ d'activité permet aux associations affiliées de bénéficier de l'appui et de la notoriété d'une instance nationale qui les représente auprès des administrations et institutions publiques

et privées, défend leurs intérêts matériels et moraux, assoit leur reconnaissance, facilite l'octroi d'agréments, leur permet de bénéficier d'un soutien technique et matériel et de moyens professionnels mutualisés » (B. Clavagnier, *Affiliation à une fédération : cotisations et liberté d'association : Juris associations*, 2023, n° 686, p. 3).

La question de leur financement par les associations affiliées grâce à une fraction de la cotisation de leurs propres adhérents était en cause dans l'arrêt rendu par la troisième chambre civile le 14 septembre 2023 (**Cass. 3<sup>e</sup> civ., 14 sept. 2023, n° 21-17.251, inédit**).

En l'espèce, une association locale de défense des consommateurs avait été affiliée à l'association fédérale des consommateurs – Que choisir (UFC Que choisir) du 9 juin 1979 au 7 juillet 2014. Suite à sa désaffiliation, l'association fédérale UFC Que choisir assigna l'association locale en paiement de la part fédérale des cotisations de ses adhérents pour les années 2013 et 2014. En effet, « selon l'article 11 des statuts de l'UFC Que Choisir, dans sa rédaction applicable, les ressources de l'association se composent de " cotisations (parts fédérales) versées par les adhérents de associations locales affiliées. La part fédérale est une cotisation individuelle à l'UFC – Que Choisir ", " perçue par les associations locales avec le montant de leurs propres cotisations, elle est reversée par leurs soins à l'UFC Que Choisir selon une fréquence et les conditions déterminées par le règlement antérieur " » (§ 3).

Par un arrêt du 15 février 2021, la cour d'appel de Nancy condamna l'association locale à verser à l'association fédérale une certaine somme au titre des parts fédérales de cotisations pour l'année 2013 et à lui communiquer le fichier de ses adhérents entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 7 juillet 2014 afin de calculer la somme due au titre de l'année 2014. En effet, pour les magistrats nancéens, « la rétrocession de la part fédérale de la cotisation de l'adhérent à l'association est une obligation statutaire, relative au respect par l'association affiliée sur le plan local de ses obligations statutaires

*de financement de l'association nationale dont elle se réclame, que celle-ci ne peut se soustraire au paiement des sommes calculées en fonction des adhésions annuelles en invoquant l'absence de collecte de cette somme, ce fait lui étant imputable, et qu'en permettant aux adhérents de payer une cotisation inférieure à celle applicable, part fédérale incluse, l'association s'est soustraite à ses obligations librement consenties, ce qui fonde l'action dirigée contre elle »* (§ 3).

Contestant une telle condamnation, l'association locale forma un pourvoi arguant de la violation des articles 4 de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901 et 11 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. En effet, selon l'association locale, l'obligation à paiement de la part fédérale de la cotisation de ses propres adhérents privait d'effectivité leur droit de ne pas adhérer à l'association fédérale. Autrement dit, la part fédérale ne pouvant être que librement versée par les adhérents de l'association locale, celle-ci ne pouvait être condamnée à verser à l'association fédérale des cotisations qu'elle n'avait pas elle-même collectées.

La clause des statuts de l'association fédérale évoquée plus haut étant ambiguë, la troisième chambre civile rejette sans véritable surprise le pourvoi en exerçant un contrôle restreint faisant la part belle à l'interprétation souveraine des juges du fond.

Ainsi, selon la Haute Juridiction, « la cour d'appel a retenu que l'obligation de verser une « part fédérale » pour chaque adhérent d'une association affiliée sur le plan local n'interférerait pas dans la relation entre cette association et son adhérent, mais concernait uniquement le respect par l'association locale de ses obligations statutaires de financement de l'association nationale, lui imposant le paiement de sommes calculées en fonction des adhésions annuelles » (§ 4). Par conséquent, « elle a pu en déduire que cette obligation pesant sur l'association locale n'altérait pas la liberté d'association de ses adhérents » (§ 5).

Une telle solution doit être approuvée, car en dépit de l'ambiguïté de la clause des statuts de l'association UFC Que choisir relative à la part fédérale versée par les adhérents des associations locales, il semblait assez clair que ces derniers n'adhéraient pas pour autant à l'association fédérale. C'est d'ailleurs pourquoi la cour d'appel a pu considérer, approuvée en cela par la Cour de cassation, que l'obligation de reverser la part fédérale n'interférerait pas dans la relation entre l'association locale et ses sociétaires.

Sans doute en aurait-il été différemment s'il avait été prévu dans les statuts fédératifs que l'adhésion à une association locale emportait de plein droit adhésion à l'association fédérale, car cela aurait conduit à imposer aux adhérents de la première une obligation d'adhésion à la seconde. Dans un tel cas, il y aurait une violation de la liberté d'association, et plus précisément de l'article 4 de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, puisque la Cour de cassation en déduit que « hormis les cas où la loi en décide autrement, nul n'est tenu d'adhérer à une association régie par la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, ou, y ayant adhéré, d'en demeurer membre » (Cass. ass. plén., 9 févr. 2001, n° 99-17.642, PB : JurisData n° 2001-008043). La nullité encourue serait alors absolue comme l'est celle de la clause d'un bail faisant obligation au preneur d'adhérer à une association de commerçants (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 12 juin 2003, n° 02-10.778, PB : JurisData n° 2003-019396. – Cass. 1<sup>re</sup> civ., 20 mai 2010, n° 09-65.045, PB : JurisData n° 2010-006588).

Plus généralement, il faut observer qu'il est fréquent de parler d'affiliation ou d'association affiliée en matière de fédération d'associations. Un tel vocabulaire n'est pas neutre, car à l'instar des réseaux de distribution, l'association qui souhaite appartenir à un réseau associatif en adhérant à une fédération devra se soumettre aux cahiers des charges de cette dernière. Pour ce faire, il se peut même d'ailleurs qu'elle doive au préalable procéder à une mise en conformité de ses propres statuts. Quoiqu'il en soit, le montant des cotisations dues par les adhérents de l'association affiliée pourrait parfaitement constituer une exigence de ce cahier des charges. Surtout, il est bien évident qu'en tant que membre d'une fédération,

l'association adhérente devra contribuer financièrement au fonctionnement de l'association fédérale. Les statuts de cette dernière sont donc susceptibles de préciser le montant de la cotisation due par les associations affiliées et rien ne s'oppose à ce que ce montant soit, comme en l'espèce, un pourcentage ou une fraction des cotisations de leurs adhérents. Dans ce cas, l'association affiliée est tenue d'une obligation de reverser une partie des sommes qu'elle collecte auprès de ses adhérents. Mais ces derniers n'en demeurent pas moins tenus de leur cotisation qu'à l'égard de la seule association à laquelle ils ont adhéré, à savoir l'association affiliée. Leur liberté d'association est, à ce titre, intacte.

Quant à l'association affiliée, elle peut, elle aussi, faire valoir sa liberté d'association en se retirant de la fédération d'associations. Toutefois, comme l'énonce l'article 4 de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, « tout membre d'une association peut s'en retirer en tout temps, après paiement des cotisations échues et de l'année courante, nonobstant toute clause contraire ». Autrement dit et comme l'illustre le présent arrêt, se retirer ne permet pas d'échapper à ses cotisations.

**Cass. soc., 19 avr. 2023, n° 21-16.173, PB**

**2. - Transfert d'une branche d'activité et sort du contrat de travail.** – Bien que la solution rendue par la chambre sociale dans son arrêt en date du 19 avril 2023 soit très étroitement liée aux faits de l'espèce, elle n'en demeure pas moins intéressante en ce qu'elle illustre l'application de l'article L. 1224-1 du Code du travail aux associations (**Cass. soc., 19 avr. 2023, n° 21-16.173, PB**).

En l'espèce, une personne avait été recrutée en 2009 en qualité de chargé de mission affecté à l'appui aux entreprises par une association ayant pour objet d'assurer la promotion du département de la Seine-Maritime sur le plan économique et touristique.

Toutefois, comme une loi transférera la compétence en matière de développement économique du département à la région, l'association employeuse cessa son activité d'appui aux entreprises et licencia pour motif économique en 2017 le chargé de mission.

Celui-ci contesta néanmoins son licenciement en invoquant une fraude à l'article L. 1224-1 du Code du travail. En effet, l'appui aux entreprises de l'association employeuse ayant, selon lui, fait l'objet d'un transfert partiel au profit d'une association nouvellement créée, il y aurait eu un transfert d'entité économique entraînant le transfert de son contrat de travail d'une association à l'autre.

Par un arrêt du 25 mars 2021, la cour d'appel de Rouen infirma le jugement ayant dit le licenciement injustifié et admis le transfert du contrat de travail. Les juges rouennais avaient effectivement retenu que le projet économique prévoyait le transfert automatique de l'ensemble des postes autres que ceux relatifs à l'appui aux entreprises à l'association nouvellement créée avec les mêmes fonctions et la même localisation du lieu de travail et que le matériel de bureautique et les véhicules de service avaient également été transférés. Les juges du fond en avaient ainsi déduit que « l'association SME n'a pas cédé seulement à l'association SMA son activité d'appui aux territoires mais qu'elle s'est intégrée dans cette nouvelle structure avec une partie de son personnel, de son encadrement, de son activité, de son organisation du travail et de ses moyens d'exploitation, qu'il n'est donc pas déterminant que la branche appui aux entreprises en tant que telle ait été ou non transférée à l'association SMA, étant observé toutefois que cette dernière propose un accompagnement aux chefs d'entreprise et aux investisseurs dans la recherche d'aides et financement, ce qui constituait un volant du travail du salarié et qu'il y a donc bien eu transfert d'une entité économique, l'association SME étant visiblement devenue à la suite de ce transfert une " coquille vide " qui fait l'objet d'une liquidation amiable et que ce transfert d'entité économique a automatiquement entraîné le transfert du contrat de travail du salarié par application de l'article L. 1224-1 du code du travail » (§ 11).

L'association forma alors un pourvoi faisant valoir qu'aucun transfert automatique du contrat de travail du chargé de mission ne

pouvait avoir eu lieu dès lors que les conseillers de la cour d'appel de Rouen eux-mêmes avaient constaté que « seule a été transférée par l'association SME à l'association SMA l'activité relative à l'appui aux territoires et à la mise en œuvre de la politique touristique du département, à l'exclusion de l'activité d'appui aux entreprises désormais réservée à la région » (§ 6).

Une telle argumentation est entendue par la chambre sociale qui casse au visa de l'article L. 1224-1 du Code du travail l'arrêt de la cour d'appel de Rouen.

Les Hauts Magistrats commencent par rappeler qu' « *il résulte de l'article L. 1224-1 du code du travail, interprété à la lumière de la Directive 2001/23/CE du 12 mars 2001 que l'entité économique autonome dont le transfert à un cessionnaire entraîne la poursuite de plein droit avec celui-ci des contrats de travail des salariés qui lui sont affectés s'entend d'un ensemble organisé de personnes et d'éléments corporels ou incorporels permettant l'exercice d'une activité économique qui poursuit un objectif propre ; qu'ainsi, l'existence d'une entité économique autonome, dont il appartient au juge du fond de rechercher les éléments qui la constituent, est indépendante des règles d'organisation et de gestion du service au sein duquel s'exerce l'activité économique* » (V. déjà Cass. soc., 10 oct. 2006, n° 04-43.453, PB : JurisData n° 2006-035344).

Puis, ils poursuivent en relevant que, dès lors que la cour d'appel avait constaté que le salarié exerçait l'essentiel de ses fonctions au sein de la branche d'activité non transférée, liquidée et dont les emplois avaient été supprimés, il en résultait que son contrat de travail n'avait pu se poursuivre avec l'association nouvellement créée. Trois brèves remarques s'imposent.

Tout d'abord, il ne faut pas oublier que dès lors qu'elles exercent une activité économique, les associations sont des entreprises et peuvent logiquement se voir appliquer l'article L. 1224-1 du Code du travail, qui dispose que « lorsque survient une modification dans la situation juridique de l'employeur, notamment par succession, vente, fusion, transformation du fonds, mise en société de l'entreprise, tous les contrats de travail en cours au jour de la modification subsistent entre le nouvel employeur et le personnel de l'entreprise ». Ceci est d'autant plus vrai que sous l'influence du droit européen et comme l'illustre l'arrêt, c'est le transfert d'une entité économique autonome qui entraîne le transfert du contrat de travail, et ce indépendamment « des règles d'organisation et de gestion du service duquel s'exerce l'activité économique ».

Ensuite, si une même association a plusieurs activités économiques, il convient de déterminer à quelle branche d'activité se rattache le contrat de travail litigieux, car le transfert d'une branche d'activité n'emporte logiquement que le transfert des contrats de travail qui y sont afférents.

Enfin, le transfert d'entreprise ou d'entité économique autonome est une notion large et pragmatique qui ne se réduit pas à une succession, une vente, une fusion ou à une mise en société. Il peut s'agir, comme en l'espèce, de la reprise par une association nouvellement créée de certains personnels et du matériel d'une autre association. Quoi de plus normal sachant qu'une entité économique autonome n'est finalement qu'un « ensemble organisé de personnes et d'éléments corporels ou incorporels permettant l'exercice d'une activité économique qui poursuit un objectif propre » ?

CAA Lyon, 22 déc. 2022, n° 21LY00303, Assoc. Fraternité française : JurisData n° 2022-022374

**3. - L'aptitude pour accepter un legs confronté au droit d'opposition du préfet.** – Par testament authentique, une association, qui mène une action de bienfaisance à destination des personnes et familles nécessiteuses, est désignée comme légataire universelle, à charge pour elle de mettre à disposition, gratuitement et de façon illimitée, la quasi-totalité des biens à un parti politique. Les objets statutaires respectifs des deux organismes apparaissant comme incompatibles, l'acceptation du legs était difficile. Mais la question portée devant les juges se situait en amont : est-ce que le préfet a la capacité de juger cette incompatibilité en application de son droit d'opposition ?

À la suite du décès, l'association a adressé la déclaration du legs au préfet qui a décidé de ne pas s'opposer au legs. Cette décision a été annulée par un jugement du tribunal administratif de Grenoble le 9 novembre 2017. En exécution de ce jugement, le préfet a réexaminé la situation et a de nouveau décidé de ne pas s'opposer au legs. Cette nouvelle décision vient d'être à nouveau annulée.

Le préfet peut s'opposer à la libéralité lorsqu'il constate que l'organisme légataire n'a pas l'**aptitude juridique** pour recevoir des libéralités ou s'il n'est pas capable d'**utiliser le legs conformément à son objet statutaire** (C. civ., art. 910), le tout s'appréciant au regard des charges et des conditions qui accompagnent cette libéralité. Il s'agit là d'une reprise du principe de spécialité qui interdit à une personne morale d'être propriétaire de biens étrangers à son activité (G. Daublon et D. Randoux, *Les conditions d'acceptation des libéralités consenties aux associations et aux fondations* : DEF 15 janv. 2006, p. 3 – Ch. Rieubernet, *De la liberté des associations d'accepter une libéralité* : Dr. famille 2009, étude 27) ; et ici, l'exécution de la charge affecte la quasi-totalité de la libéralité, ce qui fait **obstacle** à ce que l'association utilise la libéralité conformément à son objet statutaire.

L'association légataire met également ici en avant le fait que le parti politique a accepté le rachat de son droit de jouissance sur les biens visés et, qu'ainsi, elle pourra en jouir elle-même. Pour autant, cela méconnaît la condition stipulée dans testament. L'association ne justifiant pas de son aptitude à exécuter les charges du testament et à utiliser la libéralité en cause conformément à son objet, elle n'est pas fondée à soutenir que c'est à tort que le tribunal administratif a annulé la décision du préfet.

TA Cergy-Pontoise, 5<sup>e</sup> ch., 15 nov. 2022, n° 1909277

**4. - L'association n'échappe pas aux prélèvements sociaux d'une assurance-vie.** – Une association peut être désignée comme bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie. Le capital souscrit ne fait pas partie de la succession (V. par ex : CA Limoges, ch. civ., 19 mai 2016, n° 15/00435, C. c/ Assoc. ligue nationale contre le cancer) ; le contrat est toutefois ratrépé par le droit des libéralités que lorsque les primes sont manifestement exagérées (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 19 mai 2016, n° 15-19.458 : JurisData n° 2016-009842 ; RGDA juill 2016, n° 113r0, note L. Mayeux).

Lorsqu'ils n'ont pas supporté les prélèvements sociaux du vivant de l'assuré, les produits du contrat sont assujettis aux prélèvements à la date du décès de l'assuré. Le débiteur est l'assuré personne physique à la date du décès et non pas le bénéficiaire du capital décès. Il importe comme ici que le capital décès soit versé à une association.

L'association légataire soutenait devant le tribunal administratif de Pontoise que les produits résultant des contrats d'assurance-vie dont elle a été désignée bénéficiaire étaient exonérés de prélèvements sociaux dès lors qu'elle est une personne morale. Toutefois, si l'association requérante a bien perçu le capital décès dont elle avait été désignée bénéficiaire par les contrats d'assurance-vie, les produits attachés à ces contrats doivent être regardés comme ayant été payés, au sens de l'article L. 136-7 du Code de la sécurité sociale, aux titulaires de ces contrats –, en l'espèce, deux personnes physiques –, alors même que ce paiement est intervenu au moment de leur décès. Par suite, l'association n'est pas fondée à soutenir que l'administration fiscale aurait méconnu les dispositions de l'article L. 136-7 du Code de la sécurité sociale.

Le tribunal de Cergy-Pontoise décide qu'une association bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie est recevable à contester les prélèvements sociaux opérés sur les produits attachés à ces contrats au moment du décès des assurés. En revanche, elle ne peut pas demander la restitution de ces prélèvements auto-acquittés par les assureurs

Cass. 3<sup>e</sup> civ., 11 mai 2023, n° 22-13.874, F-D

**5. - Nullité des décisions et de l'AGE en cas d'irrégularité dans la convocation.** – En 1987, l'association a acquis un local, qu'elle

a mis à disposition à titre gratuit au profit d'un parti politique. À la suite de la démission du président de son conseil d'administration, une délibération du 15 mars 2014 a désigné un nouveau président, trésorier et secrétaire. Puis, suivant une délibération du 12 mars 2016, le conseil d'administration a décidé de rendre payant l'accès au local de l'association. Une assemblée générale extraordinaire réunie le 2 avril 2016 a adopté de nouveaux statuts et une nouvelle dénomination, celle d'*« association pour la promotion de la vie associative noisienne »*. Le 15 mars 2019, le parti politique a assigné l'association pour obtenir l'annulation des délibérations litigieuses et la désignation d'un administrateur provisoire.

La cour d'appel confirme le jugement ayant prononcé leur annulation.

Les délibérations d'une assemblée générale sont annulables en cas d'irrégularités, par exemple si l'ordre du jour a été fixé par le seul président et non par le conseil d'administration à l'issue d'une discussion préalable de ses membres conformément aux statuts (CA Paris, 12 janv. 2021, n° 18/06326 : *JurisData* n° 2021-002470), si le dirigeant ne remplit pas les conditions nécessaires à sa nomination (CA Aix-en-Provence, 24 juin 2021, n° 19/16279), ou encore si le vote ne donne pas lieu à émargement (CA Aix-en-Provence, 13 janv. 2015, n° 14/00327).

En l'espèce, dès lors que l'association n'est pas à même de justifier de la convocation de l'ensemble des membres du conseil d'administration lors de l'assemblée générale extraordinaire et qu'il est constaté qu'au moins un adhérent n'a pas été convoqué à l'assemblée générale extraordinaire, justifie sa décision le tribunal qui décide d'annuler la délibération 2014 (**Cass. 3<sup>e</sup> civ., 11 mai 2023, n° 22-13.874**).

Au-delà de l'affaire, l'annulation des délibérations protégeant des intérêts privés, seules les personnes victimes de l'irrégularité ont qualité pour agir (Cass. 3<sup>e</sup> civ., 18 sept. 2008, n° 06-14.637). C'est le cas par exemple d'un membre de l'association (CA Aix-en-Provence, 24 juin 2021, n° 19/16279. – CA Paris, 12 janv. 2021, n° 18/06326, préc.). Le délai pour ester en justice est de 5 ans à compter du jour où la personne ayant qualité pour agir a connu ou aurait dû connaître l'irrégularité (C. civ., art. 2224). Toutefois, en application de l'article 5, alinéas 5 et 6, de la loi du 1<sup>er</sup> juillet 1901, les associations sont obligées de faire connaître dans les 3 mois tous les changements survenus dans leur Administration et toutes les modifications statutaires apportées à leurs statuts. Ces modifications et changements ne sont opposables aux tiers qu'à partir du jour où ils auront été déclarés. La Cour de cassation en déduit que le point de départ du délai de prescription de l'action en nullité de décisions prises par l'assemblée générale d'une association modifiant ses statuts et son Administration doit être fixé au jour de la déclaration en préfecture (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 6 sept. 2018, n° 17-19.657 : *JurisData* n° 2018-015024 ; JCP G 2018, 980).

## 2. Fiscalité

CAA Nantes, 14 avr. 2023, n° 21NT03660

**6. - Subvention à une association et TVA.** – Lorsqu'une association est assujettie aux impôts commerciaux pour ses activités, elle doit, pour analyser l'imposition à la TVA d'une subvention, procéder à l'analyse suivante :

- les sommes versées constituent-elles la contrepartie d'une opération réalisée au profit de la partie versante ? Si oui, les sommes qui la rémunèrent sont taxables, quel que soit le statut de la partie versante ;

- à défaut, les sommes versées complètent-elles le prix d'une opération taxable ? si oui, elles sont comprises dans la base d'imposition à la TVA ;

- en cas de réponse négative, la subvention n'est jamais imposable à la TVA (BOI-TVA-BASE-10-10-50, § 10).

Une association sportive de coureurs cyclistes professionnels soumise à l'IS et à la TVA a reçu une proposition de rectification

afin de soumettre à la TVA les subventions d'un montant de 900 000 € versées par la région Bretagne.

Par convention, l'association s'était engagée à communiquer sur le partenariat conclu avec la région Bretagne.

La cour rappelle « *qu'en l'absence totale d'autres prestations rendues et alors qu'il ressort de l'économie des stipulations contractuelles des conventions litigieuses qu'en octroyant ces subventions la région Bretagne entendait essentiellement assurer la promotion de son image, le lien direct entre la prestation de promotion que l'association requérante s'engageait à fournir et la totalité des subventions concernées doit être regardé comme établi, sans que l'association requérante puisse utilement se prévaloir de ce qu'elle ne développe aucune marque commerciale. Par ailleurs, il ne résulte pas de l'instruction que les engagements financiers de la région Bretagne seraient sans rapport avec la valeur des services procurés. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'administration a estimé que le versement des subventions en cause aurait dû être soumis à la TVA et a procédé au rappel de cette imposition* ».

En d'autres termes, une subvention attribuée à une association qui valorise l'image d'une région est en lien direct avec des prestations individualisées en rapport avec le niveau des avantages procurés (*dans le même sens, V. CAA Douai, 15 oct. 2020, n° 18DA00983*). Cependant, la jurisprudence indique que le montant et les modalités de versement des subventions peuvent influer sur l'imposition à la TVA (V. CE, 31 mai 2000, n° 182012 : *JurisData* n° 2000-060857. – CAA Versailles, 10 juin 2020, n° 18VE02377 : *JurisData* n° 2020-010770).

CAA Marseille, 21 sept. 2023, n° 21MA01998

**7. - Gestion désintéressée et communauté d'intérêts entre association et entreprise.** – La gestion désintéressée d'une association est un critère incontournable de la non-lucrativité.

Pour l'Administration, rejointe par la jurisprudence, une association présente un caractère lucratif si elle a pour objet principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire à celle d'une entreprise dans laquelle un de ses dirigeants a, directement ou indirectement, des intérêts (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 7 juin 2017, § 460).

Par exemple, présente un caractère lucratif l'association dont l'activité de commercialisation et de conseil en produits phytopharmaceutiques constitue le prolongement de celle d'une société commerciale dont le gérant est également le président de l'association (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ss-sect., 7 déc. 2016, n° 389299, *Assoc. utilisateurs et distributeurs de l'agrochimie européenne (AUDAC)* : *JurisData* n° 2016-026916). La cour de Marseille rappelle ces principes : « *Pour l'application de ces dispositions, les associations ne sont exclues du champ de l'impôt sur les sociétés et exonérées de taxe sur la valeur ajoutée que si, d'une part, leur gestion présente un caractère désintéressé, et, d'autre part, les services qu'elles rendent ne sont pas offerts en concurrence dans la même zone géographique d'attraction avec ceux proposés au même public par des entreprises commerciales exerçant une activité identique. Toutefois, même dans le cas où l'association intervient dans un domaine d'activité et dans un secteur géographique où existent des entreprises commerciales, elle reste exclue du champ de l'impôt sur les sociétés et continue de bénéficier de l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales, soit en répondant à certains besoins insuffisamment satisfaits par le marché, soit en s'adressant à un public qui ne peut normalement accéder aux services offerts par les entreprises commerciales, notamment en pratiquant des prix inférieurs à ceux du secteur concurrentiel et à tout le moins des tarifs modulés en fonction de la situation des bénéficiaires, sous réserve de ne pas recourir à des méthodes commerciales excédant les besoins de l'information du public sur les services qu'elle offre* ».

La cour juge que la gestion de l'association est intéressée au motif que le trésorier, compagnon de la présidente, utilisait son compte

bancaire personnel pour encaisser des recettes de l'association et que ce dernier était le gérant d'une SARL, caractérisant une communauté d'intérêts entre les deux structures.

En effet, la société et l'association partageaient le même siège social et avaient des noms proches susceptibles de créer une confusion chez les clients et les fournisseurs, d'autant que leur logo porté sur les factures comme leurs activités, leurs clients et certains fournisseurs étaient identiques. Par suite, il existait entre les deux structures une communauté d'intérêts.

**BOI-ENR-DMTG-10-50-20 (actualités du 24/05/2023)**

**8. - Abattement successoral résultant d'un don consenti par un héritier ou légataire à certains organismes (CGI, art. 788, III).** – Le montant des dons consentis à certains organismes par les bénéficiaires d'une succession ou d'un legs peut être soustrait de l'assiette des droits de succession incombant à l'héritier ou au légataire.

Sont déduits les dons en pleine propriété dans les 12 mois du décès au profit :

- des fondations ou associations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions fixées à l'article 200, 1, b. du CGI ;
- de l'État, de ses établissements publics et des organismes mentionnés à l'article 794 du CGI (régions, départements, communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers).

Les dons peuvent être consentis en numéraire ou en nature. Dans ce dernier cas, l'abattement est égal à la valeur vénale des biens à la date du décès.

Pour un même don, l'héritier ou le légataire doit choisir entre l'abattement et la réduction d'impôt sur le revenu.

Les articles 13 et 14 de la loi n° 2020-935 du 30 juillet 2020 ont assoupli le dispositif en autorisant les dons en nature et en portant de 6 à 12 mois le délai imparti pour réaliser le don.

Ces mesures sont commentées par l'administration fiscale dans une mise à jour du BOFiP du 24 mai 2023. Aux termes des n° 360 et 370 du BOI-ENR-DMTG-10-50-20 :

Conformément au 2° du III de l'article 788 du CGI, le susceptible qui revendique le bénéfice de l'abattement doit joindre à la déclaration de succession des pièces justificatives répondant à un modèle fixé par arrêté attestant du montant et de la libéralité ainsi que de l'identité des bénéficiaires de l'abattement.

[...]

Compte tenu du décalage entre le délai imparti pour souscrire la déclaration de succession prévu par l'article 641 du CGI et celui imparti pour donner les biens successoraux recueillis, il se peut que la donation ne soit pas intervenue lors du dépôt de la déclaration dans le délai prévu par l'article 641 du CGI.

Dans ce cas, il est admis à titre de règle pratique que :

- la déclaration souscrite par les héritiers, donataires ou légataires dans le délai prescrit par l'article 641 du CGI ;
  - désigne le bien dont la donation est envisagée ;
  - mentionne sa valeur ;
  - contienne l'indication formelle qu'ils entendent le donner en se conformant aux prescriptions du III de l'article 788 du CGI.
- Dans ce cas, les droits sont assis et liquidés sur cette déclaration sans tenir compte de la valeur du bien dont la donation est envisagée conformément à ces dispositions (...)

Ces précisions valident sur le plan fiscal la pratique des promesses de dons.

### 3. Comptabilité

**Règl. n° 2018-06, 5 déc. 2018, relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non-lucratif (recueil millésimé au 1<sup>er</sup> janv. 2023)**

**9. - Le règlement n° 2018-06 relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif est repris dans un recueil millésimé au 1<sup>er</sup> janvier 2023.** – Le recueil rassemble l'ensemble des textes comptables spécifiques applicables aux entités relevant du secteur non lucratif.

Sont concernés :

- des personnes morales de droit privé non commerçantes à but non lucratif (dont les associations, les fondations, les fonds de dotation) ;
- des organismes paritaires de la formation professionnelle et France Compétences ;
- des syndicats professionnels et leurs unions et les associations de salariés ou d'employeurs (dénommées ci-après « organisations syndicales ») ;
- des comités sociaux et économiques ;
- des partis ou groupements politiques.

Le recueil est composé en 2 parties et 3 tomes :

**10. - Partie I – Règlements applicables pour l'établissement des comptes annuels.** – Cette première partie comporte les deux premiers tomes. Le tome I reprend les livres I à V du règlement ANC n° 2018-06 du 5 décembre 2018 modifié, relatif aux comptes annuels des personnes morales de droit privé à but non lucratif. Quant au tome II, il regroupe des règlements qui, avec des renvois au règlement ANC n° 2018-06, prévoient des dispositions spécifiques pour des activités ou des entités relevant du secteur non lucratif. Il est organisé comme suit :

- titre I – activités sociales et médico-sociales gérées par des personnes morales de droit privé non commerçantes à but non lucratif (règl. ANC n° 2019-04, 8 nov. 2019, relatif aux activités sociales et médico-sociales gérées par des personnes morales de droit privé à but non lucratif) ;
- titre II – comptes annuels de l'Association de gestion du fonds paritaire nationale (AGFPN) (règl. ANC n° 2016-01, 5 févr. 2016, relatif aux comptes annuels de l'Association de gestion du fonds paritaire national (AGFPN)) ;
- titre III – comptes annuels des organismes paritaires de la formation professionnelle et de France Compétences (règl. ANC n° 2019-03, 5 juill. 2019, relatif aux comptes annuels des organismes paritaires de la formation professionnelle et de France Compétences) ;
- titre IV – comptes annuels des organisations syndicales (Section 1 de l'annexe du règl. CRC n° 2009-10, 3 déc. 2009, afférent aux règles comptables des organisations syndicales) ;
- titre V – comptes annuels des comités sociaux et économiques (Règlement ANC n° 2021-05, 3 sept. 2021, relatif aux comptes annuels des comités sociaux et économiques relevant de l'article L. 2315-64 du Code du travail) ;
- titre VI – comptes annuels des mutualités relevant du Code des assurances et n'assumant aucun risque d'assurance ni de réassurance, directement ou indirectement.

**11. - Partie II : Autres règlements comptables.** – Cette partie comporte le tome III, lequel regroupe des règlements qui, sans renvoyer au règlement ANC n° 2018-06, s'appliquent à des entités relevant du secteur non lucratif pour l'établissement de leurs documents comptables (comités sociaux et économiques), leurs comptes annuels (entités du groupe Action Logement), leurs comptes consolidés ou agrafés (organisations syndicales), leurs comptes combinés (organisations syndicales), leurs comptes consolidés (comités sociaux et économiques, groupe Action Logement) et leurs comptes d'ensemble (partis et groupements politiques).