

ASSOCIATIONS

3 Organismes à but non lucratif

Régime juridique et fiscalité (actualités janvier 2024 – juin 2025)



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



et Fabrice COLLARD,
notaire associé à Paris,
Auteuil Notaires, ancien
maître de conférences asso-
cié à l'université de Lorraine



et Régis VABRES,
agrégé des facultés de droit,
professeur à l'université
Jean Moulin Lyon III, direc-
teur du Master droit des
affaires et fiscalité/DJCE

La présente chronique revient sur les évolutions des aspects juridiques et fiscaux des organismes sans but lucratif (OSBL) entre janvier 2024 et juin 2025.

1. - Régime juridique
2. - Fiscalité

1. Régime juridique

Cass. com., 16 oct. 2024, n° 23-20.114, PB : JurisData n° 2024-022270

1. - Association et déséquilibre significatif . – Ces dernières années, les textes sanctionnant le déséquilibre significatif se sont multipliés. Celui-ci est en effet sanctionné tant par le droit commun, à l'article 1171 du Code civil, que par les droits spéciaux de la consommation, à l'article L. 212-1 du code éponyme, et des pratiques restrictives de concurrence, à l'article L. 442-1, I, 2°, du Code de commerce. S'il ne fait guère de doute que le texte du droit commun des contrats puisse s'appliquer à une association dès lors que le contrat qu'elle a conclu peut être qualifié d'adhésion, qu'en est-il des textes de droit spécial ?

C'est à cette question que l'arrêt rendu par la chambre commerciale le 16 octobre 2024 apporte des éléments de réponse (**Cass. com., 16 oct. 2024, n° 23-20.114, PB : JurisData n° 2024-022270**).

En l'espèce, une banque avait consenti en 2008 un prêt contenant une clause de remboursement anticipé à une association. Ce prêt était destiné à financer des investissements. Mais en 2011, avec l'accord de la banque créancière, un apport partiel d'actif comprenant le prêt litigieux fut réalisé au profit d'une autre association. Cette dernière, désormais débitrice de la banque, assigna celle-ci en 2013, soutenant notamment que la clause relative au remboursement anticipé créait un déséquilibre significatif au sens de l'article L. 442-6, I, 2°, du Code de commerce et que le prêt était frappé de nullité en ce qu'il renfermait une clause abusive. La cour d'appel de Versailles ayant rejeté les demandes de l'association débitrice, celle-ci se pourvut en cassation en invoquant tant les dispositions du Code de la consommation que celles du Code de commerce.

Mais avant d'envisager la réponse de la Cour de cassation, deux observations liminaires.

Premièrement, il faut noter que le prêt litigieux ayant été conclu en 2008, la réforme du droit des contrats opérée par l'ordonnance du 10 février 2016 et donc le nouvel article 1171 du Code civil n'étaient pas applicables en l'espèce.

Deuxièmement, il faut également observer qu'un apport partiel d'actif a, en l'espèce, été réalisé en 2011 alors que celui-ci n'a été expressément reconnu dans l'article 9 bis de la loi du 1^{er} juillet 1901 que par la loi relative à l'économie sociale et solidaire du 31 juillet 2014. C'est d'ailleurs sans doute pourquoi l'accord du créancier avait, à l'époque, été sollicité.

Quoi qu'il en soit, la Haute Juridiction nous délivre dans l'arrêt commenté deux séries d'enseignements.

Tout d'abord, s'agissant du droit de la consommation, l'ancien article L. 132-1 comme le nouvel article L. 212-1 ne peuvent s'appliquer à une association concluant un contrat avec un professionnel que si celle-ci peut être qualifiée de non-professionnel, puisque le consommateur est nécessairement une personne physique. Or, comme le rappelle la Cour de cassation, est un non-professionnel au sens de l'ancien article L. 132-1 « *une personne morale qui n'agit pas pour les besoins de son activité professionnelle* » (§ 9). En outre, approuvant en cela les juges du fond, elle précise que « *le fait qu'une personne morale n'ait, par principe, aucun but lucratif n'est pas exclusif de l'exercice d'une activité professionnelle et que l'application du droit de la consommation à une opération de crédit dépend non de la personnalité de la personne physique ou morale qui s'engage, mais de la destination contractuelle du prêt, fût-elle accessoire* » (§ 10).

Or, le prêt litigieux était destiné à « *financer des investissements liés à son activité d'accueil, d'insertion et d'hébergement des personnes handicapées* ». Il s'inscrivait ainsi directement dans l'objet de l'association, ce qui interdisait de la regarder comme un non-professionnel.

Une telle solution ne surprendra guère, car elle rappelle celle qui conduit la Cour de cassation à qualifier de professionnelle une SCI ayant « *souscrit des prêts immobiliers pour financer l'acquisition d'immeubles conformément à son objet* » (Cass. 1^{re} civ., 28 juin 2023, n° 22-13.969, PB, § 5 : JurisData n° 2023-010444 ; RD bancaires et fin. 2024, comm. 6).

Ensuite, s'agissant des pratiques restrictives de concurrence, il faut distinguer selon que l'association est envisagée comme auteur ou victime de la pratique.

Lorsqu'elle l'est en tant qu'auteur, l'application de l'article L. 442-1 est concevable. En effet, selon la Cour de cassation, « *le régime juridique d'une association, comme le caractère non lucratif de son activité, ne sont pas de nature à l'exclure du champ d'application de l'article L. 442-6, I, 5° du code de commerce dès lors qu'elle procède à une activité de production, de distribution ou de services* » (Cass. com., 25 janv. 2017, n° 15-13.013, PB : JurisData n° 2017-000897 ; JCP E 2017, 1152).

Lorsque l'association est envisagée en tant que victime, la difficulté était, avant la réforme opérée par l'ordonnance du 24 avril 2019, de déterminer si elle pouvait être considérée comme un partenaire commercial. Cette contrainte de qualification a toute-

fois disparu, puisque la notion de partenaire commercial a été remplacée, à escient, par celle d'*« autre partie »* au contrat par le législateur.

Cependant, le droit des pratiques restrictives de concurrence faisant figure de droit commun des relations commerciales, il est parfois écarté en présence de législations plus spéciales et notamment en matière d'activités bancaires et financières. Ainsi, dans un arrêt du 15 janvier 2020, la chambre commerciale avait déjà eu l'occasion de décider qu'*« ayant constaté que l'article L. 511-4 du code monétaire et financier prévoit seulement que les articles L. 420-1 à L. 420-4 du code de commerce sur les pratiques anticoncurrentielles s'appliquent aux établissements de crédit et aux sociétés de financement pour leurs opérations de banque et leurs opérations connexes définies à l'article L. 311-2 du même code, la cour d'appel en a justement déduit que, pour ces opérations, le législateur n'a pas étendu aux établissements de crédit et sociétés de financement l'application des textes relatifs aux pratiques restrictives de concurrence, de sorte que les activités exercées par la société Locam dans le cadre des opérations de location financière litigieuses ne relèvent pas du code de commerce mais des dispositions spécifiques du code monétaire et financier »* (Cass. com., 15 janv. 2020, n° 18-10.512, PB, § 6 : JurisData n° 2020-000405 ; JCP E 2020, 1212). Autrement dit, l'ancien article L. 442-6, I, 2°, et l'actuel article L. 442-1, I, 2°, du Code de commerce ne sont pas applicables aux activités et opérations relevant du Code monétaire et financier.

C'est pourquoi, dans l'arrêt commenté, la Haute Juridiction a pu se contenter de relever que *« les dispositions de l'article L. 442-6, I, 2°, dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2008-776 du 4 août 2008, devenu l'article L. 442-1, I, 2°, du code de commerce, n'ont pas vocation à s'appliquer aux établissements dispensateurs de crédit »* (§ 13). Logiquement, la demande l'association débitrice à l'encontre de son prêteur était dès lors irrecevable en ce qu'elle reposait sur un fondement juridique inopérant, à savoir l'ancien article L. 442-6, I, 2°, du Code de commerce. J.-F. H.

Cass. com., 2 oct. 2024, n° 23-16.317, inédit : JurisData n° 2024-017375

2. - Survie de la personnalité morale de l'association dissoute pour les besoins de la liquidation. – Postérieurement à sa dissolution et même à la clôture de sa liquidation, une association peut-elle être poursuivie en justice par l'un de ses anciens salariés s'estimant être victime d'un accident du travail antérieur à cette dissolution ?

Tout dépend du point de savoir si la personnalité morale de l'association peut survivre à sa dissolution. Sur ce point, une jurisprudence constante (V. Cass. 1^{re} civ., 29 juin 1971, n° 70-10.725 : Bull. civ. I, n° 216 ; JurisData n° 1971-000216. – Cass. 1^{re} civ., 11 déc. 1973, n° 72-13.853 : Bull. civ. I, n° 344 ; JurisData n° 1973-000344. – Cass. 2^{re} civ., 3 janv. 1985, n° 83-13.421 : Bull. civ. I, n° 2 ; JurisData n° 1985-700127. – Cass. 3^{re} civ., 4 oct. 1995, n° 94-10.299 : Bull. civ. III, n° 214 ; JurisData n° 1995-002430) retient, à l'instar du droit des sociétés et de l'article 1844-8, alinéa 3, du Code civil qu'*« une association dissoute conserve la personnalité morale et le droit d'ester en justice pour les besoins de sa liquidation »* (Cass. 2^{re} civ., 3 janv. 1985, n° 83-13.421 : Bull. civ. I, n° 2 ; JurisData n° 1985-700127).

C'est cette exacte même formule qu'emploie la chambre commerciale dans son arrêt du 2 octobre 2024, ce qui explique le fait que cette décision a vocation à rester inédite. Ainsi, comme en l'espèce, l'ancien salarié pouvait apparaître comme un créancier non désintéressé, des droits et obligations à caractère social subsistaient et nécessitaient que la liquidation soit poursuivie (Cass. com., 2 oct. 2024, n° 23-16.317, inédit : JurisData n° 2024-017375).

Deux brèves observations sur cette solution somme toute très classique.

D'une part, comme la liquidation avait été clôturée, la difficulté était essentiellement que l'association n'était plus représentée par un liquidateur. L'ancien salarié avait donc déposé une requête aux

fins de désignation d'un mandataire *ad hoc*. Le rejet de cette demande est logiquement censuré par l'arrêt commenté.

D'autre part, cette censure se fait justement au visa de l'article 9 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association. Pourtant, ce texte se contente d'énoncer qu'*« en cas de dissolution volontaire, statutaire ou prononcée par justice, les biens de l'association seront dévolus conformément aux statuts ou, à défaut de disposition statutaire, suivant les règles déterminées en assemblée générale »*. Il s'agit là d'une illustration supplémentaire de ce que la loi du 1^{er} juillet 1901 ne reflète que très imparfaitement la teneur du droit associatif. Une réforme serait la bienvenue. J.-F. H.

Cass. 3^e civ., 20 juin 2024, n° 23-10.571, PB : JurisData n° 2024-009614

Cass. com., 7 mai 2025, n° 23-15.931, PB : JurisData n° 2025-006185

3. - Reconnaissance de l'action sociale *ut singuli* : c'est toujours non. – Par son arrêt du 20 juin 2024 (Cass. 3^e civ., 20 juin 2024, n° 23-10.571, PB : JurisData n° 2024-009614), la troisième chambre civile confirme la solution qu'elle avait précédemment retenue dans un arrêt du 7 juillet 2022 (Cass. 3^e civ., 7 juill. 2022, n° 22-10.447, PB : JurisData n° 2022-011695 ; D. 2022, p. 1186 et s., note J.-F. Hamelin), à savoir que les membres d'une association ne disposent pas d'une action sociale *ut singuli* leur permettant d'agir contre leurs dirigeants.

En effet, renouant avec l'argumentation qu'elle avait déjà développée en 2022 et bien que celle-ci ait pu être très largement critiquée par la doctrine, la Haute Juridiction considère que *« la possibilité d'exercer l'action sociale ut singuli à l'encontre d'un dirigeant est réservée par le législateur aux seuls membres de sociétés et constitue une dérogation, pour ces groupements, à la règle selon laquelle nul ne plaide par procureur »* (§ 6). Pourtant, comme l'illustre la jurisprudence récente en droit des sociétés, l'action sociale *ut singuli* n'est aucunement une action en représentation, puisque *« les associés sont investis d'un droit propre d'agir en réparation du préjudice subi par la société, lequel n'est pas affecté par l'exercice concomitant de son action par la société »* (Cass. com., 7 mai 2025, n° 23-15.931, PB : JurisData n° 2025-006185 ; JCP E 2025, act. 436). La dérogation à la règle selon laquelle nul ne plaide par procureur tient donc plus de l'affirmation ou du postulat que de la démonstration.

Par ailleurs, la troisième chambre civile rappelle qu'*« il est jugé, au visa de l'article 32 du code de procédure civile, que, sauf exception prévue par la loi, seules les personnes habilitées à représenter une personne morale peuvent intenter une action en justice au nom de celle-ci* (Cass. 1^{re} civ., 13 févr. 1979, n° 77-15.851 : Bull., I, n° 57) (§ 5). Or, toujours selon celle-ci, *« s'agissant des associations, les statuts déterminent librement les organes habilités à agir dans leur intérêt et, en l'absence d'une clause statutaire le prévoyant, aucun texte n'autorise leurs membres à exercer l'action ut singuli à l'encontre d'un dirigeant, en indemnisation du préjudice subi par elles »* (§ 7).

Est-ce à dire qu'une action sociale *ut singuli* pourrait être prévue par les statuts d'une association ? En fait, comme en droit, cela paraît plus que douteux. En fait, les statuts se hasarderont plus que rarement à faciliter une contestation de la direction par les sociétaires et auront bien plus souvent tendance à assurer l'inamovibilité ou l'immunité des dirigeants. En droit, une clause ne pourrait tout au plus que reconnaître à un ou plusieurs sociétaires le pouvoir de représenter l'association dans son action en responsabilité contre un dirigeant. Il n'y aurait toutefois pas là une réelle action *ut singuli*, un droit propre des sociétaires, mais seulement une action sociale exercée par représentation entrant potentiellement en conflit avec l'action intentée par les représentants légaux de l'association.

Il n'en demeure pas moins que la Cour de cassation est attachée à l'idée suivant laquelle *« si l'exercice de l'action sociale ut singuli par un associé était prévu par le législateur pour les sociétés civiles et commerciales, aucun fondement légal n'ouvrirait une telle action*

aux membres d'une association et qu'en raison de son caractère dérogatoire, le champ d'application de l'action sociale *ut singuli* instituée pour les associés devait être déterminé strictement et ne pouvait être étendu aux membres d'une association par l'effet d'une interprétation extensive ou analogique » (§ 8).

Oublant que l'action sociale *ut singuli* est une création prétronienne consacrée par le législateur, les Hauts magistrats y voient en conséquence une exception législative propre au droit des sociétés, dont l'interprétation stricte interdit d'appliquer l'article 1843-5 du Code civil aux associations, fut-ce en invoquant la vocation subsidiaire du droit des sociétés à s'y appliquer (Cass. 1^{re} civ., 3 mai 2006, n° 03-18.229, *PB : Dr. sociétés 2006, comm. 158* ; *JCP E* 2006, 2675).

Bien que le rapport du conseiller rapporteur comme les conclusions de l'avocat général traduisent une certaine faveur pour la reconnaissance de l'action sociale *ut singuli* en matière d'associations, il est clair que ces derniers ne conçoivent sa concrétisation qu'à travers une réforme législative. Il ne reste donc plus qu'au groupe de travail sur la réforme du droit des associations réuni sous l'égide de l'Association Henri Capitant de présenter ses propositions et à espérer que celles-ci convainquent les pouvoirs publics...

J.-F. H.

CA Pau, 7 mai 2024, 2^e ch., sect. 1, n° 22/03143

4. - La liberté contractuelle du contrat d'association et la liberté d'adhésion. – En application du principe de liberté d'association, toute personne est libre d'adhérer ou non à une association. Corrélativement, toute association est libre d'accepter ou non une adhésion. Le contrat d'association est un contrat de droit privé dont la liberté contractuelle est de principe (C. civ., art. 1102). Les statuts font la loi des parties et la liberté contractuelle laisse à celles-ci le soin de fixer comme elles l'entendent leur contenu (*pour une illustration*, Cass. 1^{re} civ., 22 sept. 2016, n° 15-23.664 : *JurisData* n° 2016-019057).

Les dispositions statutaires relatives à l'adhésion des membres s'analysent en une offre de contracter. Sans procédure spéciale d'agrément, ces stipulations constitueront une offre ferme dont la simple acceptation marquera la formation du contrat. En l'absence de clauses spécifiques à l'adhésion des membres, une association ne peut en principe refuser une adhésion. Elle est autorisée à le faire, mais pour des motifs non discrétionnaires et fondés sur l'absence d'une qualité exigée des membres, par exemple le refus de se soumettre au règlement intérieur. Est en revanche illicite une clause fondée sur l'origine raciale, le sexe (Cass. soc., 6 juin 2012, n° 10-21.489 : *JurisData* n° 2012-012100 ; *RD rur.* 2012, comm. 121, Th. Tauran), les opinions politiques (Cass. 1^{re} civ., 9 juin 2015, n° 14-20.158 : *JurisData* n° 2015-017031) ou religieuses, etc.

Si les conditions et modalités statutaires sont remplies, un refus d'adhésion n'est pas une faute et ne peut en principe générer un droit à réparation. En revanche, en cas de non-respect de la procédure d'admission prévue statutairement, d'abus ou bien encore si les circonstances du refus sont jugées injurieuses et/ou vexatoires (CA Bordeaux, ch. civ. 1, 30 sept. 2020, n° 18/00771), l'association peut être redevable de dommages-intérêts.

Dans une espèce ayant donné lieu à un arrêt d'appel par la cour d'appel de Pau le 7 mai 2024, un joueur de golf qui avait réservé un parcours se rend compte qu'un autre pratiquant l'a remplacé dans une partie. Le second golfeur, après altercation, a saisi le président de l'association pour se plaindre du comportement du premier. Le président a alors averti le premier pour son comportement et au moment du renouvellement de l'adhésion, il le lui refuse pour l'année à venir. L'éconduit saisi le tribunal en annulation de la décision de non-reconduction de son abonnement. Il est débouté (**CA Pau, 7 mai 2024, 2^e ch., sect. 1, n° 22/03143**).

L'article 3 du règlement intérieur prévoit que « *le refus de délivrance de la qualité de membre, n'impose pas une motivation de*

la décision ». L'abonnement était arrivé à son terme en fin d'année, sans tacite reconduction. En effet, un bulletin d'adhésion doit être complété chaque année, actant le renouvellement. La cour d'appel en déduit que dès lors, chaque personne souhaitant se voir réaccorder cette qualité peut se voir opposer un refus non motivé au visa de l'article 3 du règlement intérieur précité. La demande d'annulation du refus de renouvellement de son abonnement est donc légitimement rejetée (*V. déjà, CA Aix-en-Provence, 3 nov. 2015, n° 14/14218*). F. C.

CE, 10^e et 9^e ch. réunies, 17 juin 2024, n° 471531, Assoc. Fraternité française : JurisData n° 2024-02843

5. - Association déclarée depuis 3 ans bénéficiaire d'un legs et droit d'opposition du préfet. – En vertu de l'article 6 de la loi du 1^{er} juillet 1901 dans sa rédaction issue de la loi du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, les associations d'intérêt général déclarées depuis plus de 3 ans ont l'aptitude d'accepter les libéralités entre vifs ou testamentaires dans des conditions fixées à l'article 910 du Code civil, texte qui lui-même, depuis l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005, dispose que les dispositions entre vifs ou par testament consenties aux associations ayant la capacité de les recevoir sont acceptées librement par celles-ci (C. civ., art. 910, II). Toutefois, le préfet peut s'y opposer si le récipiendaire pressenti n'est pas apte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire ou s'il ne satisfait pas aux conditions légales exigées pour avoir la capacité juridique à recevoir des libéralités (L. n° 2009-526, 12 mai 2009, de simplification et de clarification du droit d'allègement des procédures : JO 13 mai 2009). Les associations et fondations reconnues d'utilité publique comme les associations de droit local alsacien-mosellan sont exclues du pouvoir d'opposition du préfet (C. civ., art. 910, II, al. 3).

En l'espèce, une association de bienfaisance d'intérêt général déclarée depuis plus de 3 ans a été instituée légataire universelle à charge pour elle de mettre à disposition les biens immobiliers de manière exclusive, illimitée et gratuite à un parti politique. Cette mise à disposition ne s'inscrivait pas dans l'objet social de l'association ; en pratique, le legs profitait au parti politique tiers. Or, l'association doit justifier dans l'acte d'acceptation de la libéralité de son aptitude « à en exécuter les charges ou à en satisfaire les conditions compte tenu de son objet statutaire » (D. n° 2007-807, 11 mai 2007, art. 1^{re}). Confirmant le jugement, c'est en ce sens que se prononce la cour administrative d'appel : le préfet peut s'opposer au legs (CAA Lyon, 22 déc. 2022, n° 21LY00303 : *JurisData* n° 2022-022374 ; *JCP A* 2023, 2162, comm. T. Rombauts-Chabrol ; *Dr. sociétés 2024, chron. 3, par J.-F. Hamelin, J.-J. Lubin et F. Collard*).

Le Conseil d'État censure une erreur de droit. S'appuyant sur les travaux parlementaires préalables à l'adoption de la loi du 31 juillet 2014 relative à l'économie sociale et solidaire, les magistrats précisent que le législateur a entendu permettre aux associations déclarées depuis 3 ans au moins, et dont l'ensemble des activités est mentionné au b de l'article 200 du CGI, de posséder et d'administrer des immeubles acquis à titre gratuit afin d'augmenter et de diversifier leurs ressources, sans que puisse alors leur être opposée la condition tenant à une utilisation des biens immeubles conforme à l'objet statutaire de l'association. Dès lors, le recours de l'association n'est pas fondé.

En revanche, l'arrêt précise que le préfet peut s'y opposer dans le cas où l'immeuble ne serait pas destiné à être utilisé pour l'accomplissement de l'objet statutaire de l'association si les charges et conditions dont la libéralité est assujettie font obstacle à ce que l'association en retire un avantage économique suffisant, si l'association n'apparaît pas en mesure de les exécuter, ou encore si ces charges et conditions sont incompatibles avec l'objet statutaire de l'association (**CE, 10^e et 9^e ch. réunies, 17 juin 2024, n° 471531, Assoc. Fraternité française : JurisData n° 2024-02843**). F. C.

TA Nantes, 1^{re} ch., 11 juin 2024, n° 2114614

6. - La modification statutaire d'un fonds de dotation confronté aux velléités d'un préfet. – Une décision du tribunal administratif de Nantes en date du 11 juin 2024 donne l'occasion de revenir sur les conditions et modalités de modifications statutaires d'un fonds de dotation.

Rappelons que le fonds de dotation est une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens et droits de toute nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une œuvre ou d'une mission d'intérêt général ou les redistribue pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général (L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140).

Les modifications des statuts du fonds sont déclarées et rendues publiques selon les mêmes modalités ; elles ne sont opposables aux tiers qu'à compter de leur publication (L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140, II).

La déclaration modificative est adressée à la préfecture du département dans le ressort duquel il a son siège social (L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140, II).

En l'espèce, à la suite la création d'un « *Fonds de dotation Maisons du monde* », la société éponyme a décidé de changer le nom du fonds au profit de « *Maisons du monde foundation* », ce qui avait pour effet de modifier l'article 1^{er} des statuts.

Le fonds de dotation est tenu de déclarer par voie de téleservice, dans les 3 mois, à l'autorité administrative tous les changements survenus dans ses statuts (D. n° 2009-158, 11 févr. 2009, art. 7). Le dossier comprend la déclaration de modification, les statuts à jour, copie de la décision ayant décidé du changement et approuvant les nouveaux statuts, et l'imprimé de demande de publication de la modification au JOAFE (www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/R24336) (D. n° 2009-158, 11 févr. 2009, art. 7. – Circ. économie ECEM0908677C, 19 mai 2009, 1. 3.-al. 2). L'autorité administrative délivre récépissé de la déclaration dans un délai d'un mois si le dossier est complet (D. n° 2009-158, 11 févr. 2009, art. 7).

Dans l'affaire donnant lieu à la décision du TA le 11 juin 2024, le préfet a refusé de délivrer ledit récépissé. La circonstance que l'utilisation du mot « *foundation* » serait, selon lui, susceptible de méconnaître l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat et de créer un risque de confusion dans l'esprit du public entre un fonds de dotation et une fondation. Les juges le censure. La décision du préfet est annulée. Il ne peut pas refuser pareille délivrance sur ce seul motif (TA Nantes, 1^{re} ch., 11 juin 2024, n° 2114614).

F. C.

2. Fiscalité

CAA Versailles, 1^{re} ch., 6 févr. 2024, n° 22VE00104

CE, na, 8^e ch., 10 mars 2025, n° 493214

CAA Lyon, 17 oct. 2024, n° 23LY02766

7. - Relations entre le secteur lucratif et le secteur non lucratif au sein de la même association. – Sous réserve de certaines conditions, les organismes sans but lucratif ont la possibilité d'isoler leurs activités lucratives au sein d'un secteur (comptable) distinct, afin que le régime fiscal applicable à leurs activités non lucratives ne soit pas remis en question. La sectorisation présente toutefois la particularité d'être soumise à des règles variables selon l'impôt concerné. En matière d'impôt sur les sociétés, la sectorisation n'est envisageable que si deux conditions sont réunies : premièrement, les activités doivent être dissociables, c'est-à-dire correspondre à des prestations distinctes, sans exclure la possibilité de prestations complémentaires ; deuxièmement, les activités non lucratives doivent rester significativement majoritaires, ce qui exige de comparer les recettes lucratives à l'ensemble des sources de finan-

cement de l'organisme, incluant notamment les subventions, dons et legs (BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, § 20). 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. À cet égard, le critère comptable du rapport des recettes commerciales 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...). Dans ce cas, il convient de privilégier d'autres critères afin d'apprécier le poids réel relatif des activités de l'organisme. Par exemple, la part respective des effectifs ou des moyens qui sont consacrés respectivement à l'activité lucrative et à l'activité non lucrative.

Cette double exigence de prestations dissociable et d'activité non lucrative prépondérante est entendue de manière stricte par l'administration fiscale. Si l'activité lucrative est prépondérante, l'impôt sur les sociétés trouve à s'appliquer d'après le résultat d'ensemble des opérations de toute nature, y compris la subvention versée pour le financement du secteur non lucratif, comme le rappelle encore un contentieux récent (CAA Versailles, 1^{re} ch., 6 févr. 2024, n° 22VE00104. – CE, na, 8^e ch., 10 mars 2025, n° 493214).

Cette sectorisation a des incidences patrimoniales redoutables : le secteur lucratif n'a pas vocation à être financé par le secteur non lucratif. Car à l'image du critère des relations dits privilégiées pouvant exister entre un OSBL et une entreprise commerciale (CE, 9^e et 10^e ch., 7 déc. 2016, n° 389299, *Assoc. des utilisateurs et distributeurs de l'agrochimie européenne (AUDACE) : JurisData n° 2016-026916* ; Dr. fisc. 2017, n° 15, comm. 250, note R. Vabres. – R. Vabres, *Critères de lucrativité : pour une fusion du critère légal et jurisprudentiel de la gestion intéressée et du critère administratif des relations privilégiées* : Dr. fisc. 2016, n° 25, étude 380. – V. également, CE, 9^e et 10^e ch., 17 oct. 2022, n° 453019, *Club des Piou-Piou de Valmorel Doucy, concl. C. Guibé : Dr. fisc. 2023, n° 6-7, comm. 104, note F. Pezet*), de telles relations financières sont de nature à remettre en cause par capillarité la non-lucrativité du secteur financeur. Un arrêt récent l'illustre très bien (CAA Lyon, 17 oct. 2024, n° 23LY02766). Dans cette affaire, une association a constitué deux secteurs d'activité, un secteur lucratif soumis aux impôts commerciaux, constitué de son activité de location de costumes et des parcs à thèmes et un secteur non lucratif, visant notamment à organiser une manifestation dédiée à l'époque médiévale. Lors d'un contrôle effectué par l'administration fiscale, le service vérificateur met en lumière une confusion des secteurs : des investissements ont été réalisés dans le cadre des activités lucratives sur la base des excédents dégagés par le secteur non lucratif. En outre, les opérations de vérification montrent que l'association ne disposait pas de comptes bancaires spécifiquement dédiés, d'une part, aux activités qualifiées de non lucratives, et, d'autre part, aux activités lucratives. Sans surprise, reprenant le raisonnement de l'administration fiscale, le juge considère que la communauté d'intérêts existant entre la manifestation médiévale et son secteur lucratif excluait que la gestion du secteur qualifié de non lucratif, qui procurait au secteur lucratif de l'association un avantage concurrentiel indirect, fût regardée comme présentant un caractère désintéressé. Par suite, c'est à bon droit que la cour administrative d'appel de Lyon a jugé que l'association ne pouvait être exonérée de l'IS et de la TVA pour les activités qu'elle n'a pas soumises aux impôts commerciaux. En somme, lorsque l'activité non lucrative, en raison des excédents qu'elle dégage, se met au service de l'activité lucrative, l'imperméabilité des secteurs est remise en cause et la lucrativité de l'ensemble doit être retenue. Et cela qu'il s'agisse de deux secteurs au sein de la même association ou de relations existant entre un OSBL et une entreprise. R. V.

Rép. min. n° 9882 : JO Sénat 9 mai 2024, Canévet

8. - Plateformes numériques et reçus fiscaux. – Le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu, prévue par l'article 200 du CGI, est subordonné à la condition que les contribuables joignent à leur déclaration de revenus un reçu fiscal et attestant le montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires. Les reçus sont en principe établis et délivrés par les organismes bénéficiaires des versements. Mais les organismes mentionnés à l'article 200 du CGI peuvent délivrer aux particuliers le reçu fiscal leur permettant de bénéficier d'une réduction d'impôt (BOI-IR-RICI-250, spéc. § 10). Lorsque les organismes bénéficiaires émettent un reçu fiscal, celui-ci doit obligatoirement comporter toutes les mentions concernant le bénéficiaire et figurant sur un modèle (n° Cerfa : 16216*01). Le développement des plateformes de financement participatif conduit, en pratique, à souvent confier l'émission des reçus fiscaux à ces intermédiaires. Une réponse ministérielle évoque la question de la responsabilité encourue en cas d'émission d'un reçu fiscal au profit d'un organisme inéligible au régime fiscal du mécénat et la réponse apportée et empreinte d'ambiguïté (Rép. min. n° 9882 : JO Sénat 9 mai 2024, Canévet). À ce sujet, l'Administration rappelle que « la délivrance irrégulière et intentionnelle de reçus ouvrant droit à ces avantages fiscaux est sanctionnée par l'application d'une amende, prévue à l'article 1740 A du CGI, dont le taux est égal à celui de la réduction d'impôt en cause et dont l'assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable ». Elle ajoute de manière neutre que « s'agissant des plateformes de collecte de dons, celles-ci peuvent être mandatées pour délivrer les reçus fiscaux au nom et pour le compte de l'organisme bénéficiaire. Leurs conditions générales d'utilisation précisent toutefois qu'ils ne sont que les intermédiaires entre le donneur et l'organisme bénéficiaire final qui, le cas échéant, porte seul la responsabilité et les conséquences de son inéligibilité au régime fiscal du mécénat ». Il faut comprendre que l'Administration n'entend pas se prononcer sur le point de savoir si une plateforme peut être amenée à supporter ou non l'amende prévue par l'article 1740 A du CGI. Les clauses exclusives de responsabilité qui fleurissent en ce domaine peuvent avoir en réalité une efficacité très limitée, pour ne pas dire absente. Non seulement, elles ne paraissent pas opposables à l'Administration, par définition non-partie au contrat, mais en outre, la lettre de l'article 1740 A du CGI, disposition d'ordre public par nature, vise le fait de délivrer un reçu fiscal à un contribuable, sans établir de distinction entre les émetteurs. Mieux, les commentaires de l'Administration indiquent : « La formulation très large du texte rend possibles de l'amende, lorsque les conditions sont remplies, toutes les personnes physiques ou morales délivrant à des tiers des pièces justificatives leur permettant de bénéficier d'un avantage fiscal » (BOI-CF-INF-10-40-60, 15 mai 2019, § 110). R. V.

CE, 10^e et 9^e ch., 31 mai 2024, n° 466731, concl. L. Domingo

9. - Protection animale et philanthropie. – Avant la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 sur l'Économie sociale et solidaire, seules certaines associations – reconnues d'utilité publique, à but d'assistance, de bienfaisance, de recherche scientifique ou médicale, ou cultuelles – pouvaient recevoir des libéralités. Depuis l'adoption de cette réforme, toute association déclarée depuis au moins 3 ans et dont l'activité relève du b, du 1 de l'article 200 du CGI peut désormais en bénéficier. L'expression « œuvre d'intérêt général » visée par ce dernier texte signifie que l'œuvre créée doit avoir un intérêt philanthropique, éducatif, scientifique, social, familial ou culturel et, surtout, différent des intérêts particuliers. Bien que l'énumération puisse apparaître assez large, les organismes concernés doivent exercer leur activité dans le périmètre fixé par la loi. À ce sujet, le Conseil d'État a récemment décidé que la philanthropie exclut la protection des animaux (CE, 10^e et 9^e ch., 31 mai 2024, n° 466731 : concl. L. Domingo, R.JF 8-9/2024, C 582, p. 16). C'est là restreindre le caractère philanthropique aux seules activi-

tés humaines, ce qui correspond à une approche classique et historique des notions à l'œuvre en ce domaine (CE, 18 juin 1937, *Ligue française pour la protection du cheval contre les mauvais traitements* : Lebon, p. 606). Mais il faut noter ici le décalage existant avec d'autres dispositions, et notamment l'exonération prévue en matière de droits de mutation à titre gratuit pour les dons et legs aux organismes reconnus d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance et de bienfaisance et, depuis la loi de finances pour 2000, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux. La loi ESS a en effet mis fin au système de la « petite capacité » et mis en place une passerelle entre les critères de l'article 200 et la capacité des associations déclarées à recevoir des donations et des legs. L'articulation entre les deux textes est toutefois sujette à discussion (R. Vabres, *Organismes sans but lucratif : quelques interrogations fiscales* : JCP N 2016, n° 19, 1161).

R. V.

BOI-RES-IS-000110, 21 mai 2025

10. - Revenus immobiliers des OSBL. – Conformément aux dispositions du 5 de l'article 206 et de l'article 219 bis du CGI, les associations et collectivités non assujetties à l'impôt sur les sociétés par une autre disposition (à l'exception des fondations reconnues d'utilité publique et des fonds de dotation dont les statuts interdisent la consommation de leur dotation en capital), sont soumis audit impôt au taux réduit de 24 % pour leurs revenus patrimoniaux distincts de leurs activités lucratives (JCl. Notarial Répertoire, V^e Impôts et contributions, fasc. 1150-10 : *Impôt sur les sociétés. – Régimes spéciaux. – Collectivités et organismes sans but lucratif*, spéc. n° 72, par R. Vabres). Le 21 mai 2025, l'Administration a publié un arrêté précisant le traitement fiscal applicable aux revenus locatifs perçus par les organismes sans but lucratif via leurs participations dans des sociétés civiles immobilières (BOI-RES-IS-000110, 21 mai 2025). Ces revenus patrimoniaux comprennent les revenus issus de la location d'immeubles bâties ou non bâties dont les organismes sont propriétaires, ainsi que ceux perçus en tant que membres de sociétés immobilières de copropriété mentionnées à l'article 1655 ter du CGI. Le revenu imposable correspond au revenu net, calculé comme la différence entre les recettes et le montant réel des charges, incluant les amortissements, engagés pendant la période d'imposition. En revanche, en application de l'article 218 bis du CGI, seules les sociétés ou personnes morales possibles de l'IS en vertu de l'article 206 du CGI, à l'exception de celles désignées au 5 de ce même article 206, sont personnellement soumises à l'IS à raison de la part des bénéfices correspondant aux droits qu'elles détiennent, dans les conditions prévues à l'article 8 du CGI, en qualité de membres de sociétés visées auxdits articles. L'article 206, 5 du CGI ne vise en effet que les revenus fonciers tirés d'immeubles pour lesquels l'organisme non lucratif est propriétaire. Aussi, si l'entité détient des immeubles par l'interposition d'une société civile immobilière, la lettre même du texte ne doit pas conduire à une imposition, y compris si la société civile relève de l'impôt sur le revenu, dès lors que la propriété appartient à celle-ci et non à l'organisme non lucratif. Dès lors, l'Administration confirme que « les organismes sans but lucratif ne sont pas possibles de l'IS à raison des revenus de la location d'immeubles bâties et non bâties qui leur sont attribués en tant que membres de sociétés civiles immobilières non possibles de l'impôt sur les sociétés et sous réserve que ces sociétés civiles immobilières ne soient pas des sociétés immobilières de copropriété mentionnées à l'article 1655 ter du CGI », reprenant une ancienne réponse ministérielle (V. Rép. min. écon. et fin. n° 18984 : JOAN 1^{er} juill. 1975, p. 5096, M. André Beauguitte ; Dr. fisc. 1975, n° 42, comm. 1353). Toutefois, si les immeubles loués sont affectés à la réalisation d'opérations lucratives, les revenus locatifs relèvent de l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun (BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10). R. V.