

Offrande ou libéralité : débat sur la qualification de sommes reçues par une association (Com. 5 oct. 2004, publié au Bull.)

Laurent Grosclaude, Maître de conférences à l'Université des sciences sociales de Toulouse

L'association « Les Témoins de Jéhovah » est au centre d'un arrêt particulièrement riche, au croisement du droit fiscal et patrimonial. Redressée et taxée d'office pour n'avoir pas déclaré des sommes figurant dans sa comptabilité sous la qualification d'« offrandes », et regardées comme des dons manuels par l'administration fiscale, l'association défendait qu'il s'agissait de montants modiques et périodiques destinés à lui permettre d'accomplir son objet social ce qui aurait exclu l'élément d'enrichissement nécessaire à la qualification de libéralité ; elle faisait en outre valoir que les versements réalisés par les sociétaires et sympathisants trouvaient une contrepartie dans l'exercice du culte, cet « avantage moral » étant de nature à exclure l'intention libérale.

Déboutée de ses prétentions devant les juges du fond, l'association voit son pourvoi rejeté. La motivation de la Cour répond point par point à l'argumentation :

- l'affectation des sommes reçues à la réalisation des missions de l'association n'exclut pas qu'il puisse y avoir un enrichissement et donc une libéralité ;
- l'article 894 du code civil qui dispose que *la libéralité entre vifs est un acte par lequel le donateur se dépouille actuellement et irrévocablement de la chose donnée en faveur du donataire qui l'accepte*, ne distingue pas suivant la valeur de la chose aliénée ; la modicité des offrandes comme leur périodicité sont des éléments inopérants ;
- enfin, l'intention libérale des auteurs des offrandes n'est pas anéantie par l'avantage moral qu'ils retirent de l'exercice du culte au sein de l'association.

Plusieurs points appellent le commentaire :

Sur le régime fiscal des dons manuels en faveur des associations. Un don manuel, quel que soit son montant, n'est pas taxable, sauf dans les cas énumérés à l'article 757 du CGI. Le fait générateur de l'exigibilité des droits de mutation est soit la déclaration du don par le donataire, soit la reconnaissance judiciaire, soit encore sa révélation à l'administration. L'arrêt sous analyse confirme tout d'abord que l'article 757 du CGI est applicable tant aux personnes physiques qu'aux personnes morales, ensuite que la « révélation » peut procéder d'une présentation de la comptabilité lors d'un contrôle fiscal (pour une critique de cette position, V. Mémento Lefebvre associations, 2004, n° 3002). La notion de révélation n'est pas définie par la loi fiscale, et on comprend que la position prise par la Haute Juridiction puisse légitimement inquiéter puisqu'elle aboutit à ce que l'administration fiscale ait la possibilité de provoquer la révélation.

Il faut également noter que l'association demanderesse au pourvoi ne bénéficie pas de l'exonération des droits d'enregistrement consentie par l'article 795-10° du CGI aux associations cultuelles. Les droits sont par conséquent dus au taux de 60 %. Depuis plusieurs années, les Témoins de Jéhovah demandent à être reconnus comme association cultuelle, ce qui suppose qu'elle ait pour objet exclusif l'exercice d'un culte et qu'elle ne porte pas atteinte à l'ordre public. Cette reconnaissance paraît être en bonne voie, puisque le Conseil d'Etat a conféré cette qualité à deux associations locales de Témoins de Jéhovah (arrêts rendus à

propos d'une exonération de taxe foncière, CE, 23 juin 2000, Lebon n° 242 (1)). La reconnaissance généralisée du caractère cultuel de ces associations réglerait bien évidemment la question de la révélation des dons.

Sur la qualification de libéralité donnée aux offrandes. Le laconisme de la loi de 1901 conduit à des distinctions malaisées. En premier lieu il convient de distinguer les apports à une association des dons manuels. L'apport n'est pas une condition de la qualité de sociétaire, ce qui n'exclut nullement que des membres de l'association puissent réaliser un apport, en numéraire ou en nature. L'apport se distinguera de la libéralité essentiellement par la contrepartie reçue par l'apporteur ; en effet, dans une société, l'apport est rémunéré par des droits sociaux, ce qui n'est pas possible dans une structure associative. Dès lors, la jurisprudence considère classiquement que l'avantage moral procuré à celui qui transfère le bien suffit à exclure la qualification de libéralité (Cass. 1^{re} civ., 8 déc. 1982, Gaz. Pal. 1983.1. Pan. 65 ; égal. Cass. 1^{re} civ., 1^{er} mars 1988, Bull. civ. I, n° 52). De ce point de vue, on ne peut que noter la sévérité de l'arrêt commenté, jugeant que l'exercice du culte n'est pas un avantage moral contrariant l'intention libérale.

La seconde distinction problématique est celle des cotisations et des dons. Là encore, les premières ne font pas l'objet de définition et ne peuvent se concevoir qu'en négatif des libéralités. La cotisation est le plus souvent prévue par les statuts ou le règlement intérieur ; elle est de plus destinée à financer les dépenses courantes de la personne morale. Le critère de distinction n'est donc plus la contrepartie reçue par le disposant, mais l'affectation des sommes par le groupement. Là aussi, la démonstration des auteurs du pourvoi échoue ; la position de la Cour de cassation n'est en rien choquante : toutes les recettes d'une association, qu'elles proviennent de dons, de cotisations, de subventions, visent à permettre de réaliser son objet social. Seule la prévision statutaire pourrait permettre d'échapper à la qualification de libéralité.

Enfin, l'affirmation suivant laquelle la modicité des sommes versées à l'association n'est pas de nature à exclure la qualification de libéralité, n'est en rien surprenante même si elle prend ici un relief particulier. La Cour de cassation fait application de l'adage *ubi lex non distinguit...* à l'article 894 du code civil. La donation suppose que l'on se dépouille de la chose donnée, fut-elle insignifiante. Fallait-il aller jusque-là ?

En conclusion de cet arrêt important, on ne peut manquer de remarquer que la Cour de cassation ne concède rien au demandeur. Bien des associations simplement déclarées ont à craindre de cette solution, si toutefois elle devait être appliquée de manière aussi stricte qu'aux Témoins de Jéhovah.

Mots clés :

IMPOT * Association * Don manuel * Offrande * Objet social * Libéralité
ASSOCIATION * Financement * Don et legs * Fiscalité * Offrande * Libéralité