

Les droits d'enregistrement des b

Que ce soit lorsqu'elles reçoivent des libéralités ou à l'issue d'une opération de restructuration, les associations peuvent être concernées par la transmission d'un bien. Autant de circonstances potentiellement délicates, qu'il convient d'analyser avec précaution afin de sécuriser juridiquement et optimiser fiscalement ces opérations.

Après vérification de sa capacité juridique à recevoir selon l'opération donnant lieu à transmission de patrimoine (don manuel, donation, legs ou apport), il appartient à l'association d'identifier ses obligations en matière de droits d'enregistrement ou de mutation.



LIBÉRALITÉS

Les associations ont plus que quiconque vocation à recevoir des libéralités. Celles-ci consistent le plus souvent en des versements dépourvus de tout formalisme (dons manuels), mais il peut aussi s'agir d'opérations plus solennelles (donations par acte authentique ou legs).

Code civil, art. 893 al. 1^{er}.

Dons manuels

Versement en numéraire ou en nature qui se réalise « de la main à la main », dont le montant ou la valeur ne dépouille pas le donateur d'une part significative de son patrimoine. Les dons manuels ne font l'objet ni d'un acte authentique ni d'une constatation judiciaire.

Donations par acte authentique et legs

Contrairement aux dons manuels, les donations doivent être constatées par acte notarié et sont soumises aux droits de mutation à titre gratuit. Depuis la loi ESS de 2014, les associations déclarées depuis au moins trois ans, et dont l'ensemble des activités est éligible au régime du mécénat (social, culturel, philanthropique, etc.), ont la capacité d'accepter des donations et legs, mais elles ne bénéficient pas systématiquement de l'exonération des DMTG.

Loi du 1^{er} juillet 1901, art. 6 al. 5; CGI, art. 200, 1^b.

Principe : exonération

Les organismes d'intérêt général éligibles au régime fiscal de faveur du mécénat (associations, fonds de dotation...) sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit (DMTG) sur les dons manuels qu'ils reçoivent.

Code général des impôts (CGI), art. 757, al. 3 et 200.

Exception : imposition

Les organismes non expressément exonérés peuvent être soumis aux DMTG sur les dons manuels qu'ils reçoivent dans trois cas :

- lorsqu'ils sont déclarés par le donataire dans un acte soumis à l'enregistrement;
- lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire;
- lorsqu'ils sont révélés par le donataire à l'administration fiscale soit spontanément, soit en réponse à une demande de cette dernière, soit au cours d'une procédure de contrôle ou d'une procédure contentieuse.

CGI, art. 757 et 635 A.

Principe : imposition

À la différence des dons manuels, les donations constatées par acte authentique et les legs sont en principe taxables au taux uniforme de 60 % calculé sur la base du montant reçu. Pour les associations reconnues d'utilité publique, la taxe est de 35 % pour la partie du don inférieure à 24 430 euros, et 45 % au-delà.

CGI, art. 777.

Exception : exonération

La loi prévoit des exceptions et certains organismes peuvent être exonérés de DMTG sur les donations et legs reçus. C'est le cas notamment de :

- certaines associations reconnues d'utilité publique (ARUP);
- des établissements publics ou d'utilité publique;
- des fondations universitaires et fondations partenariales;
- des associations culturelles;
- des fonds de dotation.

CGI, art. 795.

Biens reçus

BONI DE LIQUIDATION

Une association peut être désignée par l'assemblée générale d'une autre association en liquidation comme attributaire de son patrimoine. À défaut de dispositions spécifiques, la dévolution de biens d'une association à une autre association est enregistrée au droit fixe de 125 euros.

Code général des impôts, art. 680.

APPORTS

Toute association a la capacité de recueillir des apports, que ce soit lors de sa création ou en cours de vie. Cette capacité découle de l'article 1^{er} de la loi de 1901 qui dispose que les membres d'une association sont tenus de mettre en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité.

Transfert de la propriété d'un bien sans intention libérale

L'apport se distingue principalement d'une libéralité en ce qu'il suppose nécessairement une contrepartie (contrairement à l'intention nécessairement libérale d'une libéralité); et qu'il peut être assorti d'un droit de reprise (tandis qu'une donation est en principe irrévocable). Selon les cas, un apport peut être soumis à des droits d'enregistrement, dont le montant diffèrera selon que l'apport est réalisé à titre pur et simple ou avec charge ou conditions.

Loi du 1^{er} juillet 1901, art. 1^{er}; décret du 16 août 1901, art. 15

Apports purs et simples

Un apport pur et simple est un apport assorti uniquement d'une contrepartie morale.

Apports purs et simples d'immeubles

Si l'association n'est pas fiscalisée, l'apport pur et simple est exonéré de droits d'enregistrement, qu'il soit consenti lors de la constitution de l'association ou en cours de vie, et ce quelle que soit la qualité de l'apporteur (personne physique ou personne morale fiscalisée ou non).

Si l'association est fiscalisée mais que l'apporteur est une personne morale elle-même fiscalisée, l'apport ne sera alors soumis à aucun droit d'enregistrement; en revanche, si l'apporteur n'est pas fiscalisé, l'apport sera soumis à un droit de mutation de 5 % (sauf si l'immeuble fait partie de l'apport d'un ensemble d'éléments d'actifs immobilisés affectés à l'exercice d'une activité professionnelle [apport partiel d'actif], puisqu'en ce cas l'apport sera exonéré s'il est effectué lors de la création de l'association et soumis à un droit fixe de 375 euros s'il est effectué postérieurement à la création de l'association).

CGI, art. 809, I, 3^o; 810, I; 816, 816 A, 817; BOI-ENR-AVS-20-80, n^o 30.

Apports purs et simples de biens meubles (numéraires, mobiliers)

Ils ne sont pas imposables sauf s'ils sont présentés volontairement à l'enregistrement (afin de leur donner des « date et valeur certaines », notamment pour les distinguer d'un don en cas de contrôle), auquel cas ils sont soumis au droit fixe de 125 euros.

CGI, art. 680.

Apports « rémunérés » (ou « avec charges ou conditions »)

Un apport à titre onéreux est un apport pour lequel l'apporteur reçoit une contrepartie appréciable en argent (espèces, obligations, prise en charge d'un passif incombant auparavant à l'apporteur).

Apports rémunérés d'immeubles ou de droits immobiliers

Assimilés à une vente, ils sont taxables au taux de 5 %.

CGI, art. 683 bis, 1584, 1595, 1595 bis.

Autres apports rémunérés

Ils sont soumis aux droits de mutation ordinaires selon la nature des biens apportés. Le paiement des droits incombe normalement à l'association bénéficiaire de l'apport même s'il n'est pas interdit à l'apporteur d'en supporter le coût. Toutefois, cette prise en charge constituera un supplément d'apport dont il conviendra de tenir compte pour le calcul des droits.

Apport mixte

Un apport est mixte lorsque seule une partie est rémunérée par une charge ou condition valorisable en numéraire.

En cas d'apport mixte, l'apport est soumis au régime des apports à titre onéreux mais uniquement pour la partie donnant lieu à rémunération et au régime des apports purs et simples pour le solde. Si l'apport donne lieu à la fois à un droit fixe et à un droit proportionnel, seul ce dernier est perçu, sauf application du droit fixe le plus élevé comme minimum de perception.

CGI, art. 672, al. 2.