



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

RAPPORT

LES REGLES DE TERRITORIALITE DU REGIME FISCAL DU MECENAT

**M. Gilles BACHELIER,
Conseiller d'Etat**

- Février 2013 -

SYNTHESE

Les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du code général des impôts ouvrent droit pour le contribuable à une réduction d'impôt sur le revenu, sur les bénéfices ou sur la fortune à raison des dons consentis aux œuvres ou organismes d'intérêt général agissant dans l'un des domaines énumérés par le législateur. Ce dispositif fiscal en faveur de la philanthropie privée, régulièrement revalorisé au cours des années 1990 et 2000, est l'un des plus généreux au monde. Son coût global, incluant les dépenses fiscales liées aux activités déployées en France et à l'international, s'élève en 2012 à environ 2 milliards d'euros. Il a plus que doublé entre 2007 et 2013.

Parallèlement, la générosité publique s'est mondialisée : les méthodes de collecte, les modes opératoires et les thématiques d'intervention des organismes faisant appel à la générosité du public ignorent aujourd'hui largement les frontières nationales.

Statuant sur un litige relatif à des flux transfrontaliers de dons, la Cour de justice de l'Union européenne s'est prononcée, dans un arrêt Hein Persche du 27 janvier 2009, en ce sens que le principe de la liberté de circulation des capitaux au sein de l'Union européenne (UE) s'oppose à ce qu'un Etat membre refuse le bénéfice de l'avantage fiscal lié à un don effectué au profit d'un organisme ayant son siège dans un autre Etat membre, lorsque cet organisme satisfait aux conditions posées pour l'octroi de l'avantage fiscal par la législation interne de l'Etat de résidence du donateur.

Or, la croissance des dépenses fiscales liées au mécénat, le développement de la philanthropie orientée vers l'action internationale et son encadrement par le juge de l'Union européenne invitent à ce que soient précisées les règles de territorialité applicables aux dons et aux versements afin de garantir la sécurité juridique des organismes bénéficiaires de ces sommes et de permettre à l'administration fiscale de procéder à un contrôle effectif du respect de ces règles préalablement clarifiées.

Le rapport constate que le coût budgétaire croissant des dépenses fiscales liées au mécénat rend inéluctable et souhaitable une reprise des contrôles par l'administration fiscale, sur le fondement de conditions territoriales d'éligibilité précisées. Les données disponibles ne permettent cependant pas de mesurer la part relative des dons finançant des actions à l'international dans le dynamisme d'ensemble des dépenses fiscales.

Première proposition : le rapport recommande, sans en faire un préalable à la détermination des règles de territorialité, de doter l'administration fiscale d'un outil statistique de suivi des dépenses fiscales liées aux dons ayant financé les actions conduites par les organismes hors de France.

Par ailleurs, si chaque Etat membre demeure libre de déterminer dans son droit interne les domaines d'action constitutifs de l'intérêt général qu'il entend promouvoir, la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne fait obstacle au maintien de conditions tenant au lieu d'établissement de l'organisme bénéficiaire ou au lieu d'exercice de son activité au sein de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen (EEE). Le droit de l'Union ne s'oppose pas en revanche à l'instauration par la France d'un régime d'éligibilité différencié pour les dons d'un contribuable français finançant des actions conduites par un organisme français ou européen en dehors de l'Union européenne.

Les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du code général des impôts, dans leur rédaction issue de l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2009, dont la lettre n'est pas en elle-même contraire aux exigences de la Cour, peuvent être interprétés dans un sens qui les rend compatibles avec le droit de l'Union.

Deuxième proposition : compte tenu des contraintes juridiques résultant du respect du principe de la liberté de circulation des capitaux, le rapport propose de distinguer les cas dans lesquels les dons seraient ou non éligibles à la réduction d'impôt.

Seraient ainsi éligibles les dons consentis par les redevables de l'impôt en France :

- aux organismes ayant leur siège dans l'UE ou l'EEE et exerçant leur activité dans cette zone, dès lors qu'elle se rattache à l'un des champs d'activité énumérés aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts ;

- aux organismes ayant leur siège en France ou dans l'un des Etats membres de l'UE ou de l'EEE et exerçant leur activité en dehors de l'UE et de l'EEE, dans l'un des domaines d'action éligibles à l'international. L'option consistant à rendre éligibles hors de l'UE l'intégralité des actions qui le sont au sein de l'Union ne permet pas de respecter la contrainte budgétaire rappelée par la lettre de mission. De plus, un ciblage du soutien fiscal à l'international par domaine d'intervention apparaît plus pertinent qu'une sélection, en fonction de leur niveau de développement, des pays dans lesquels les actions de mécénat seraient éligibles.

Dans ces deux cas de figure, le bénéfice de la réduction d'impôt est nécessairement subordonné à la condition que les organismes bénéficiaires satisfassent au critère de l'intérêt général au sens de la législation française, ce qui exclut les activités à caractère lucratif ou bénéficiant à un groupe restreint de personnes.

Ne seraient en revanche pas éligibles les dons au profit d'organismes ayant leur siège en dehors de l'Union européenne ou de l'EEE, qu'ils exercent leur activité dans ou hors de ce territoire. Par exception à cette règle, il est proposé de faire bénéficier de la réduction d'impôt les sommes versées aux organisations internationales faisant appel à la générosité du public auxquelles la France est partie (institutions spécialisées, fonds et programmes de l'ONU) dès lors que la France participe à l'élaboration de leurs programmes d'action et à leur gouvernance.

Troisième proposition : le rapport recommande de soumettre à un agrément les organismes conduisant en dehors de l'UE et de l'EEE des opérations de mécénat lorsque ces opérations ne relèvent pas des actions humanitaires d'urgence (catastrophes naturelles, famines, faits de guerre...).

D'une durée de cinq ans, cet agrément délivré par le ministre chargé du budget permettrait de concilier la sécurité juridique des organismes bénéficiaires de dons pour leur action à l'international et les impératifs de contrôle de la dépense fiscale par l'administration. Devraient être dispensées d'agrément les organisations internationales faisant appel à la générosité du public auxquelles la France est partie (institutions spécialisées, fonds et programmes de l'ONU) ainsi que les associations reconnues d'utilité publique et les fondations reconnues d'utilité publique.

Quatrième proposition : le rapport recommande de définir par la loi les trois grandes catégories d'opérations de mécénat effectuées en dehors de l'UE et de l'EEE ouvrant droit à la réduction d'impôt.

Les organismes recevant des dons seraient agréés à délivrer des reçus fiscaux pour leurs actions se rattachant à l'un des trois domaines d'intervention suivants :

- **les actions à caractère humanitaire requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse et de misère et de contribuer à leur insertion sociale.** Cet item inclurait notamment les actions entreprises afin de répondre aux besoins sanitaires de ces populations, de leur fournir les aides permettant d'améliorer les conditions de leur hébergement, de leur donner les éléments fondamentaux d'éducation indispensables à leur insertion sociale. Seraient également éligibles les actions visant à assurer dans ces populations la promotion des droits des femmes. Les actions de développement qui seraient indissociables de ces actions humanitaires ouvriraient

également droit aux réductions d'impôt. Au titre de ces actions humanitaires, les actions contribuant à la mise en œuvre des garanties prévues par les conventions internationales poursuivant un but humanitaire et les actions en faveur de la protection des droits des minorités seraient également éligibles ;

- les actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;

- les actions conduites en vue de la protection de l'environnement naturel contre les phénomènes d'ampleur internationale menaçant son équilibre. Cette proposition traduit ainsi l'engagement du Premier ministre lors de la Conférence environnementale en septembre 2012. Les actions éligibles portent notamment sur la lutte contre le réchauffement climatique à l'échelle planétaire, la lutte contre la désertification ou la déforestation ou encore la protection de la biodiversité.

Cinquième proposition : le rapport préconise que l'administration, qui pourra s'appuyer sur les documents déjà produits au titre des diverses obligations auxquelles les organismes sont soumis, soit mise en mesure de pouvoir exercer un contrôle effectif sur le respect de ces règles de territorialité, en particulier grâce à la production des conventions ou des documents en tenant lieu, relatifs aux actions effectuées hors de France.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
1. LE REGIME FISCAL DU MECENAT GENERE UN COUT BUDGETAIRE CROISSANT	2
1.1. Le bénéfice du régime fiscal du mécénat, reposant essentiellement sur trois dispositifs de réductions d'impôt, suppose la satisfaction d'une double condition	2
1.1.1. <i>Trois dispositifs incitent les particuliers et les entreprises à financer par leurs dons l'activité d'organismes d'intérêt général</i>	<i>2</i>
1.1.2. <i>L'éligibilité au régime fiscal du mécénat suppose le respect d'une double condition</i>	<i>3</i>
1.2 Le régime fiscal français du mécénat est l'un des plus généreux au monde et son coût budgétaire s'accroît régulièrement mais la maîtrise de ce coût ne peut seule être prise en compte dans le cadre de la réflexion sur les règles de territorialité	5
1.2.1 <i>Le dispositif fiscal français en faveur du mécénat est l'un des plus généreux au monde</i>	<i>5</i>
1.2.2 <i>Le coût budgétaire du régime fiscal du mécénat a progressé à un rythme soutenu depuis 2007</i>	<i>5</i>
1.2.3 <i>La maîtrise du coût budgétaire ne peut être l'unique facteur pris en compte dans le cadre de la réflexion sur les règles de territorialité</i>	<i>8</i>
2. LES REGLES DE TERRITORIALITE APPLICABLES AU REGIME FISCAL DU MECENAT DOIVENT ETRE PRECISEES ET PRENDRE EN COMPTE LE DROIT DE L'UNION EUROPEENNE.....	10
2.1. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat doivent être précisées.....	10
2.1.1. <i>Les textes législatifs ne posent pas de condition expresse de territorialité mais l'administration subordonne le bénéfice du régime fiscal de faveur à l'exercice d'une activité en France.....</i>	<i>10</i>
2.1.2. <i>La portée de ces dispositions législatives doit néanmoins être clarifiée.....</i>	<i>13</i>
2.2. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat doivent s'inscrire dans le plein respect du droit de l'Union européenne	16
2.2.1. <i>La réduction d'impôt prévue par les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du CGI a été étendue aux sommes versées à des organismes étrangers établis dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat de l'Espace Economique européen.....</i>	<i>16</i>
2.2.2. <i>La conformité au droit de l'Union européenne implique la création d'un régime intracommunautaire unique mais autorise l'institution d'un régime différent en dehors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen</i>	<i>18</i>
2.3. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat peuvent ainsi être distinguées selon le lieu d'établissement de l'organisme et le lieu de l'activité éligible au mécénat.....	22
2.3.1. <i>L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège dans un pays autre que la France au sein de l'UE ou de l'EEE et exerçant son activité sur le territoire de l'Union ou de l'EEE relève entièrement du</i>	

	<i>régime fiscal du mécénat selon les mêmes modalités qu'un organisme établi en France.....</i>	<i>23</i>
2.3.2.	<i>L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège dans un pays autre que la France au sein de l'UE ou de l'EEE et exerçant son activité en dehors du territoire de l'Union et de l'EEE doit être traité de la même façon qu'un organisme établi en France et exerçant son activité hors de l'UE et de l'EEE.....</i>	<i>23</i>
2.3.3.	<i>L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège en dehors de l'Union et de l'EEE et exerçant son activité sur le territoire de l'Union ou de l'EEE ne devrait pas sauf exception être éligible au régime fiscal du mécénat.....</i>	<i>24</i>
2.3.4.	<i>L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège en dehors de l'Union et de l'EEE et exerçant son activité en dehors du territoire de l'Union et de l'EEE ne devrait pas sauf exception être éligible au régime fiscal du mécénat.....</i>	<i>25</i>
3.	LA SECURITE JURIDIQUE DES ORGANISMES DEVRAIT ETRE ASSUREE PAR L'INSTITUTION D'UN AGREMENT DELIVRE AUX ORGANISMES SE LIVRANT HORS DE L'UNION EUROPEENNE ET DE L'ESPACE ECONOMIQUE EUROPEEN A DES OPERATIONS DE MECENAT RELEVANT DE L'UN DES DOMAINES ENUMERES PAR LE LEGISLATEUR.....	25
3.1	La délivrance d'un agrément aux organismes se livrant hors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen à des opérations de mécénat devrait être prévue par la loi dans certaines hypothèses.....	26
3.1.1	<i>Un régime d'agrément permettrait de concilier la sécurité juridique pour les organismes ainsi que les donateurs et le contrôle par l'administration fiscale.....</i>	<i>26</i>
3.1.2	<i>Des dispenses d'agrément devraient être prévues en fonction de la nature de l'organisme, de ses actions et du lieu de leur exercice</i>	<i>27</i>
3.1.3	<i>La reconnaissance d'un seuil à partir duquel l'agrément serait requis ne permettrait pas d'atteindre les objectifs poursuivis.....</i>	<i>29</i>
3.1.4	<i>L'agrément serait délivré pour cinq ans par le ministre chargé du budget et la publicité des organismes habilités devrait être assurée.....</i>	<i>29</i>
3.2	Les opérations de mécénat effectuées hors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen éligibles à la réduction d'impôt devraient porter sur l'un des domaines énumérés par le législateur.....	30
3.2.1	<i>Un ciblage des opérations de mécénat éligibles sur des pays regardés comme prioritaires n'apparaît pas pertinent.....</i>	<i>31</i>
3.2.2	<i>Il est recommandé de préciser par la loi les trois grands domaines d'intervention des opérations de mécénat éligibles à la réduction d'impôt.....</i>	<i>32</i>

4. LES REGLES DE TERRITORIALITE AINSI DEFINIES DEVRONT POUVOIR DONNER LIEU A UN CONTROLE EFFECTIF DE L'ADMINISTRATION	35
4.1 L'administration fiscale doit pouvoir disposer des éléments pertinents pour contrôler l'application des règles de territorialité sans que soient imposées aux organismes des formalités redondantes.....	35
4.2 Le contrôle effectif du respect des règles de territorialité par les organismes redistributeurs devrait reposer sur la production des conventions le liant à ses partenaires locaux à la demande de l'administration	36
CONCLUSION	37

ANNEXES

INTRODUCTION

Par lettre en date du 15 octobre 2012¹, le ministre de l'économie et des finances et le ministre délégué chargé du budget ont confirmé la mission relative aux règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat.

Cette mission avait été initiée par lettre du 16 mars 2012 de la ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat, porte-parole du Gouvernement, à la suite des résultats de la consultation publique organisée sur un projet d'instruction fiscale commentant l'article 35 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) étendant le champ d'application du régime fiscal du mécénat prévu aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts et de la réduction d'impôt de solidarité sur la fortune prévue à l'article 885-0 V bis A du même code aux dons et versements consentis au profit d'organismes étrangers établis dans un Etat membre de l'Union européenne (UE) ou dans un Etat membre de l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale.

Ce projet d'instruction, qui a eu le mérite de susciter un débat, a pu faire naître des inquiétudes au sein du monde associatif. Il a mis en évidence un besoin de clarification des règles de territorialité applicables en matière de mécénat.

Le groupe de travail², constitué afin de nourrir la réflexion sur cette question et ayant pour rapporteur Mme Marie-Astrid Nicolazo de Barmon, maître des requêtes au Conseil d'Etat, a tenu dix réunions. Il a procédé à des auditions³ particulièrement enrichissantes qui ont permis de prendre la mesure réelle de l'action des organismes sur le terrain et des problématiques auxquelles ils sont confrontés. Il a également adressé à un panel plus large d'organismes faisant appel à la générosité du public un questionnaire⁴ dont les réponses ont fourni à cet égard des indications complémentaires intéressantes.

Si l'objectif poursuivi d'obtenir un consensus entre toutes les parties prenantes n'a pu être obtenu en dépit de tous les efforts qui ont été entrepris à cette fin, les échanges qui ont eu lieu lors des séances de ce groupe de travail, les contributions apportées par les représentants des divers organismes ainsi que la participation active tant de l'administration fiscale que des représentants des autres ministères permettent de formuler plusieurs propositions qui devraient, si elles étaient suivies d'effet, contribuer à la sécurité juridique à laquelle aspirent à juste titre les organismes faisant appel à la générosité du public exerçant une activité hors de France.

Ces propositions, qui tiennent compte du contexte budgétaire, intègrent naturellement les conséquences devant être tirées de l'application du principe de la liberté de circulation des capitaux issu du droit de l'Union européenne, applicable aussi bien au sein de l'Union que dans les relations avec les Etats tiers.

¹ Cf. lettre de mission en annexe I.

² Cf. composition du groupe de travail en annexe II.

³ Cf. liste des auditions réalisées en annexe III.

⁴ Cf. questionnaire en annexe V.

1. Le régime fiscal du mécénat génère un coût budgétaire croissant

1.1. Le bénéfice du régime fiscal du mécénat, reposant essentiellement sur trois dispositifs de réductions d'impôt, suppose la satisfaction d'une double condition

1.1.1. Trois dispositifs incitent les particuliers et les entreprises à financer par leurs dons l'activité d'organismes d'intérêt général

Le présent rapport se concentre sur les trois dispositifs fiscaux⁵ qui ont pour point commun de conférer aux contribuables effectuant des dons au profit d'organismes faisant appel à la générosité du public un avantage fiscal sous forme de réduction, pour les particuliers d'impôt sur le revenu (article 200 du code général des impôts, CGI), pour les entreprises d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés (article 238 bis du CGI) et pour les personnes qui en sont redevables, d'impôt de solidarité sur la fortune (article 885-0 V bis A du CGI).

♦ **L'article 200 du code général des impôts** prévoit qu'ouvrent droit à une réduction d'impôt les versements effectués par des personnes physiques domiciliées fiscalement en France au profit « d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ».

Sont éligibles dans les mêmes conditions les dons effectués en faveur de fondations et associations reconnues d'utilité publique, de fondations universitaires ou partenariales, ou encore de fondations d'entreprise œuvrant dans ces domaines.

En vertu du g) du même article, l'avantage fiscal s'applique également aux dons consentis par le redevable à des fonds de dotation dont la gestion est désintéressée, lorsque les revenus tirés des dons sont reversés par ces fonds à des organismes eux-mêmes éligibles au régime fiscal du mécénat.

Ces dons ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 66 % de leur montant, dans la limite de 20 % du revenu imposable. Lorsque les dons éligibles effectués au titre d'une année dépassent ce plafond, l'excédent peut être reporté sur les cinq années suivantes.

En application des dispositions du 1^{er} de l'article 200 du code général des impôts, le montant de la réduction est porté à 75 % lorsque les dons sont effectués au profit d'organismes qui fournissent gratuitement des repas ou des soins médicaux aux personnes en difficulté ou qui contribuent à favoriser leur logement. Ce taux de réduction majoré s'applique dans la limite de 521 euros pour les revenus de l'année 2012. Le surplus des dons donne lieu à une réduction au taux de 66 %.

⁵ Ces trois régimes s'inscrivent en réalité dans un ensemble plus vaste de mesures fiscales relatives aux organismes à but non lucratif, recensées par la Cour des comptes dans son rapport du 1^{er} février 2012 sur les dépenses fiscales liées aux dons et libéralités. Il s'agit notamment de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit prévue à l'article 757 du CGI pour les dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 du même code, de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit pour les dons ouvrant droit au profit du donateur à une réduction d'ISF (article 757 C du CGI), de l'abattement des droits de mutation sur la part nette de l'héritier à concurrence du montant des dons effectués au profit de fondations, de certaines associations et d'organismes reconnus d'utilité publique (III de l'article 788 du CGI), de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit des dons et legs consentis à des établissements publics charitables et des associations reconnues d'utilité publique de défense de l'environnement naturel et de défense des animaux (4^e de l'article 795 du CGI). Compte tenu du délai imparti, l'expertise de l'incidence éventuelle sur ces mesures de la réflexion sur la territorialité du régime fiscal du mécénat n'a pu être effectuée. L'impact semble en toute hypothèse être très peu significatif.

Rapport

Les réductions d'impôt doivent être justifiées par la production d'un reçu joint à la déclaration de revenu du foyer. Les contribuables déclarant leurs revenus par voie électronique sont dispensés de cette formalité. Il leur appartient toutefois d'indiquer sur leur déclaration dématérialisée l'identité des organismes bénéficiaires ainsi que le montant des versements effectués et de conserver les justificatifs qu'ils doivent être en mesure de produire sur demande de l'administration.

♦ **L'article 238 bis du code général des impôts**, dans sa rédaction issue de l'article 2 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat, avait autorisé les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés à déduire de leur résultat imposable, dans la limite de 2 pour mille de leur chiffre d'affaires, les dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général œuvrant dans les domaines énumérés ci-dessus.

Depuis l'entrée en vigueur de l'article 6 de la loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, les dons ne sont plus déduits du résultat imposable mais ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % du montant des dons, dans la limite de 5 pour mille de leur chiffre d'affaires. Le montant des dons excédant ce plafond peut être reporté sur les cinq exercices suivants. S'agissant des groupes fiscalement intégrés, le plafond s'apprécie filiale par filiale.

♦ **Enfin, l'article 885-0 V bis A du code général des impôts**, issu de l'article 16 de la loi n° 2007-1223 du 21 août 2007 en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat, prévoit que les redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune peuvent, dans la limite de 50 000 euros, imputer sur la cotisation due 75 % du montant des dons en numéraire et des dons en pleine propriété de titres de sociétés cotées. Cette réduction d'impôt s'attache aux dons effectués au profit de fondations reconnues d'utilité publique répondant aux conditions énumérés au a) du 1 de l'article 200 du même code.

1.1.2. L'éligibilité au régime fiscal du mécénat suppose le respect d'une double condition

Les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du code général des impôts subordonnent le bénéfice de la réduction d'impôt au respect de deux conditions cumulatives :

- l'organisme bénéficiaire des dons, quelle que soit sa forme juridique, doit être d'intérêt général ;
- il doit exercer une activité dans l'un des secteurs énumérés par la loi.

♦ **La notion d'intérêt général pour l'application de ce régime fiscal est relativement bien définie.**

Elle implique le respect de trois conditions, qui avaient été explicitées dans les instructions fiscales 4 H-5-98 du 15 septembre 1998, 4 H-1-99 du 16 février 1999 et 4 H-5-06 du 18 décembre 2006 et ont été reprises au BOFiP-Impôts (BOI-IS-CHAMP-10-50) :

- la gestion de l'organisme doit être désintéressée : il doit en principe être géré et administré à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes ou par personne interposée aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation et ne peut rémunérer un ou plusieurs dirigeants qu'à partir de certains seuils de ressources ;
- seules ses activités non lucratives peuvent être financées par des dons donnant lieu à réduction d'impôt ; à cet égard, l'activité est considérée comme non lucrative lorsqu'elle n'est pas concurrentielle ou, à défaut, lorsqu'elle est exercée dans des conditions différentes de celles d'une entreprise au regard de la règle dite des « 4 P » (produit, prix, public et publicité) ;
- enfin, son action ne doit pas être réservée à un cercle restreint de personnes.

Rapport

♦ **Le bénéfice de l'avantage fiscal est en outre subordonné à l'exercice par les organismes collecteurs des dons d'activités entrant dans l'un des domaines d'action énumérés par la loi.**

Le périmètre des actions éligibles au régime du mécénat défini au b) du 1 de l'article 200 du code général des impôts et au a) du 1 de l'article 238 bis se recoupe très largement. Le champ des activités ouvrant droit à une réduction de l'impôt de solidarité sur la fortune est identique à celui prévu en matière d'imposition sur le revenu des particuliers, le 2° de l'article 885-0 V bis A du code général des impôts renvoyant aux conditions fixées au a) du 1 de l'article 200 du même code.

L'activité des œuvres ou organismes d'intérêt général doit avoir un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourir à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises. L'article 200 du CGI précise que sont éligibles au titre des actions de mise en valeur du patrimoine artistique les souscriptions ouvertes en vue de financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinées à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public. C'est la seule différence avec l'énumération prévue à l'article 238 bis du CGI.

Cette liste d'activités éligibles trouve son origine dans l'article 11 de la loi n° 54-817 du 14 août 1954 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal. Souhaitant couvrir le champ d'activités le plus large possible mais conscient de la trop grande imprécision de l'expression « organismes d'intérêt général », le législateur avait opté pour une formule qui couvrait les organismes d'intérêt général « à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial »⁶.

L'article 2 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat a complété cette énumération pour lui donner ses contours actuels. Insérée à l'article 238 bis du code général des impôts, elle concernait alors à la fois l'avantage fiscal en faveur des entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu et celui consenti aux particuliers.

Les instructions fiscales et la pratique administratives ont retenu une acception assez libérale de ces secteurs d'activité ouvrant le champ de l'avantage fiscal aux dons au profit d'œuvres très diverses.

Ainsi les fiches de la Direction de la législation fiscale exploitées par la Cour des comptes dans son rapport sur les dépenses fiscales liées aux dons et libéralités donnent par exemple de l'action philanthropique une définition large, couvrant « la générosité désintéressée à l'égard de ses semblables et le dévouement par rapport à l'humanité souffrante ». La référence dans la loi aux organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique permet ainsi à l'administration d'ouvrir la déductibilité des dons consentis à certains organismes poursuivant des objectifs d'intérêt général mais qui ne se rattachent pas à l'un des autres items de la loi. Tel a été le cas par exemple d'organismes œuvrant pour la défense des droits de l'Homme.

De la même manière, présentent un caractère social les actions conduites en matière de santé publique, d'hygiène, mais plus largement l'action au soutien des personnes socialement défavorisées en situation de difficulté du fait d'un risque social (chômage, pauvreté, exclusion, vieillesse) par référence à la notion d'utilité sociale définie par la jurisprudence du Conseil d'Etat.

Ces onze critères, conjugués à une certaine souplesse d'interprétation, permettent d'encourager par une incitation fiscale le déploiement par les organismes privés d'une très large palette d'actions au service de l'intérêt général et de pourvoir ainsi à des besoins divers auxquels les pouvoirs publics ne sont pas nécessairement en mesure de répondre avec une aussi grande efficacité.

⁶ Conseil de la République, JO Débats, séance du 3 août 1954, p. 1457.

1.2 Le régime fiscal français du mécénat est l'un des plus généreux au monde et son coût budgétaire s'accroît régulièrement mais la maîtrise de ce coût ne peut seule être prise en compte dans le cadre de la réflexion sur les règles de territorialité

1.2.1 Le dispositif fiscal français en faveur du mécénat est l'un des plus généreux au monde

L'avantage fiscal a été régulièrement revalorisé dans les années 1990 et 2000. Le taux de la réduction d'impôt sur les revenus des particuliers pour les dons aux organismes d'intérêt général a ainsi été porté de 40 à 50 % par la loi n° 96-559 du 24 juin 1996 portant diverses mesures en faveur des associations, puis à 60 % par la loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations et enfin à 66 % par la loi n° 2005-32 du 18 janvier 2005 de programmation pour la cohésion sociale. Parallèlement, le taux de réduction pour les dons aux organismes d'aide aux personnes en difficulté a été systématiquement revalorisé, à 60 % en 1996, à 66 % en 2003, pour atteindre 75 % en 2005. Les plafonds de dépenses ont également été relevés par paliers, de 6 à 10 % du revenu imposable dans la loi de finances pour 2002 puis à 20 % dans la loi du 1^{er} août 2003. En 2003, la réduction d'impôt au titre des dons effectués par les entreprises a également été revalorisée à la fois par une hausse du taux, passé de 33,33 % à 60 %, et par un relèvement du plafond de dépenses de 2,25 à 5 % du chiffre d'affaires.

Les données disponibles concordent pour dire que le dispositif fiscal français en faveur du mécénat est l'un des plus généreux au monde. Telle est la conclusion d'une étude comparative menée sur la législation existant dans une douzaine de pays en 2005, au moment où la réduction d'impôt sur le revenu en France ne s'élevait qu'à 60 % et où la déduction au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune n'existait pas encore⁷. La Fondation de France est parvenue à des conclusions concordantes dans une étude comparative du régime fiscal applicable en 2006 à des cas-types en Allemagne, en France et au Royaume-Uni : l'économie d'impôt est la plus importante en France. Elle y est 1,2 à 9 fois supérieure selon le montant du don et la catégorie d'imposition du foyer considéré⁸.

Si ce dispositif est particulièrement généreux, on relèvera toutefois qu'il vise à encourager les dons des personnes imposées en France, qui ne s'élèvent en moyenne qu'à 58 euros par personne et par an. Ce chiffre est assez peu élevé si on le compare aux 250 euros de dons effectués en moyenne par les Britanniques et aux 706 euros de dons consentis chaque année par les Américains⁹.

1.2.2 Le coût budgétaire du régime fiscal du mécénat a progressé à un rythme soutenu depuis 2007

Ces dépenses ont augmenté en moyenne de 12,8 % par an, tous dispositifs confondus, avec un creux en 2010 reflétant une moindre progression des dons, limitée à 3,1 %, suivie d'un rebond de 23 % l'année suivante.

⁷ «Tax policies to promote private charitable giving in DAC (OCDE Development Assistance Committee) », working paper, Center for Global Development, janvier 2006.

⁸ Etude publiée en avril 2007, cabinet Fidal.

⁹ Données Admical et Cerfi.

Rapport

- ♦ **Le coût de la dépense fiscale relative aux dons faits par des particuliers** (article 200 du CGI) est passé de 835 millions d'euros en 2007 à 1,09 milliard en 2011 et est estimé à 1,3 milliard en 2013. Le nombre de ménages donateurs est relativement constant depuis 2008 (5 305 400 ménages en 2008, 5 300 000 en 2010, 5 362 300 en 2011).

Tableau n° 1 : Estimation du coût de l'avantage fiscal en faveur des particuliers

Dépense fiscale article 200 (M€)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PLF 2007	835						
PLF 2008		925					
PLF 2009			989				
PLF 2010				1 000			
PLF 2011					1 090		
Total	835	925	989	1 000	1 090	1 190	1 300
Progression annuelle		10,8%	6,9%	1,1%	9,0%	9,2%	9,2%

Source : Direction de la législation fiscale (DLF), données extraites des fascicules « Evaluation des voies et moyens » annexés aux projets de lois de finances (les sommes mentionnées en italique correspondent aux prévisions de dépenses)

Au sein de cette dépense fiscale, la part de la réduction d'impôt au taux de 75 % par rapport à celle fixée au taux de 66 % est assez constante : elle représente autour de 23 % du coût du dispositif.

Tableau n° 2 : Ventilation du coût de l'avantage fiscal par taux de réduction d'impôt

Année	Coût (en M €)	Part 75 % (en %)	Part 66 % (en %)
2007	835	23 %	77 %
2008	925	23 %	77 %
2009	989	24 %	76 %
2010	1 000	22 %	78 %
2011	1 090	21 %	79 %

Source : DLF, données extraites des fascicules « Evaluation des voies et moyens » annexés aux PLF

- ♦ **La réduction d'impôt au titre des dons faits par les entreprises** (article 238 bis du CGI) a également augmenté de manière soutenue depuis la réforme de 2003, passant de 90 millions en 2004 à 235 millions d'euros en 2007, puis à 570 millions d'euros en 2011.

Tableau n° 3 : Estimation du coût de l'avantage fiscal accordé aux entreprises

Dépense fiscale article 238 bis en M€	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PLF 2007	235						
PLF 2008		285					
PLF 2009			326				
PLF 2010				331			
PLF 2011					570		
Total	235	285	326	331	570	700	800
Progression annuelle		21,3%	14,4%	1,5%	72,2%	22,8%	14,3%

Source : DLF, données extraites des fascicules « Evaluation des voies et moyens » annexés aux PLF

Rapport

Le montant des dons renseignés dans les liasses fiscales a été multiplié par trois respectivement entre les années 2000 à 2003 et les années 2004 à 2008 et a continué de croître depuis. La réforme a aussi incité davantage d'entreprises à faire des dons. Comme l'illustre le tableau ci-dessous, le nombre des entreprises mécènes a été quadruplé en six ans et il a doublé sur les quatre dernières années pour lesquelles des statistiques définitives sont disponibles, passant de 12 000 en 2007 à 25 130 en 2011.

Tableau n° 4 : Nombre d'entreprises bénéficiant de l'article 238 bis du CGI

Année	Nombre d'entreprises
2005	6 500
2006	7 400
2007	12 000
2008	14 700
2009	19 400
2010	21 295
2011	25 130

Source : DLF, données extraites des fascicules « Evaluation des voies et moyens » annexés aux PLF

- ♦ Enfin, la réduction d'ISF prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI est passée de 40 millions d'euros en 2008 à 86 millions en 2011. Elle concernait 25 100 ménages en 2011.

Tableau n° 5 : Estimation du coût de l'avantage fiscal au titre de l'ISF

Dépense fiscale article 885-0 V bis A en M€	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PLF 2007	0						
PLF 2008		40					
PLF 2009			51				
PLF 2010				77			
PLF 2011					86		
Total	0	40	51	77	86	80	86
Progression annuelle			27,5%	51,0%	11,7%	-7,0%	7,5%

Source : DLF, données extraites des fascicules « Evaluation des voies et moyens » annexés aux PLF

Au total, le coût agrégé des trois dispositifs fiscaux a plus que doublé entre 2007 et 2013. Il s'élève aujourd'hui à environ 2 milliards d'euros.

Tableau n° 6 : Estimation du coût total des trois dépenses fiscales

en M€	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
PLF 2007	1 070						
PLF 2008		1 250					
PLF 2009			1 366				
PLF 2010				1 408			
PLF 2011					1 746		
Total	1 070	1 250	1 366	1 408	1 746	1 970	2 186
Progression annuelle		16,8%	9,3%	3,1%	24,0%	12,8%	11,0%

Source : DLF, données extraites des fascicules « Evaluation des voies et moyens » annexés aux PLF

1.2.3 La maîtrise du coût budgétaire ne peut être l'unique facteur pris en compte dans le cadre de la réflexion sur les règles de territorialité

La plupart des études¹⁰ s'accordent à reconnaître une certaine efficacité à ces dépenses fiscales au regard du montant des dons et du nombre de donateurs, notamment s'agissant des entreprises, bien que leur effet incitatif sur le comportement des donateurs soit difficilement mesurable et que ne peut être exclu un effet d'aubaine¹¹.

Dans un contexte de maîtrise des dépenses budgétaires, le dynamisme de ces dépenses fiscales retient évidemment l'attention mais plusieurs autres éléments doivent être pris en compte dans les modifications de ce régime qui pourraient être envisagées, notamment au regard de l'éligibilité des dons permettant de financer des activités menées hors de France.

♦ **En premier lieu**, et de manière générale, la croissance de ces dépenses s'explique aussi par le fait que les organismes d'intérêt général conduisent des actions que l'Etat n'est plus en mesure d'assumer directement et qui demeurent essentielles tant elles contribuent au maintien de la cohésion du corps social alors que la crise économique aggrave les motifs d'exclusion des populations placées en situation de fragilité.

♦ **En deuxième lieu**, la réflexion sur les règles de territorialité ne saurait faire abstraction de la question des flux transfrontaliers de dons. Le coût budgétaire de ces mesures doit en effet être mis en regard des flux de dons entrants en France en provenance d'autres pays développés.

Entre 2008 et 2012, les vingt-six premières fondations des Etats-Unis ont attribué 70,554 millions de dollars à des organismes français, soit 52,35 millions d'euros¹².

Il convient d'y ajouter les fonds collectés par les organisations françaises implantées aux Etats-Unis, qui ont représenté 176 millions d'euros en 2011 pour les douze principales associations.

Tableau n° 7 : Fonds collectés par les organisations françaises aux Etats-Unis en 2011

Organisation	Réseau français	Date d'arrivée	\$	€ (1,30\$)
Doctors Without Borders (MSF)	Médecins sans frontières	1990	143 304 000	110 233 846
Action Against Hunger	Action contre la faim	1985	50 300 000	38 692 308
American friends of the Louvre	Amis du Louvre	2004	8 500 000	6 538 462
Friends of Fondation de France	Fondation de France	2000	6 300 000	4 846 154
Lycée français New York			5 900 000	4 538 462
Abbaye de Sept-Fons			4 000 000	3 076 923
Handicap international		2006	3 930 000	3 023 077
Institut Pasteur			3 500 000	2 692 308
Fondation Cousteau		1974	1 800 000	1 384 615

¹⁰ Pour un synthèse de ces études de l'INSEE, de l'Inspection générale des finances, du bureau d'études Recherches et solidarités, cf. le rapport de la Cour des comptes sur les dépenses fiscales liées aux dons et libéralités, mars 2012.

¹¹ Depuis 2003, le reste à charge du donateur après la réduction d'impôt connaît un net décrochage par rapport à la hausse du coût de la dépense fiscale, ce qui signifie que la hausse des taux de réduction ne s'est pas traduite par une augmentation du montant des dons proportionnée au surcroît de dépense budgétaire.

¹² Calcul effectué d'après les données de la Mission pour la Coopération Non Gouvernementale de l'Ambassade de France aux Etats-Unis, tirées de son *Guide pratique sur les fondations américaines ayant financé des ONG françaises entre 2008 et 2011*, publié en décembre 2012.

Rapport

Doctors of the World	Médecins du monde	2011		nc
Institut Curie				nc
French Heritage Society	Vieilles maisons françaises	1982	1 350 000	1 038 462
Total			228 884 000	176 064 615

Source : Guidestar et Faircom, année 2011

Les flux financiers de dons se croisent également au sein de l'Union européenne. La Fondation de France a mis en place depuis une dizaine d'années avec ses partenaires européens (Charities Aid Foundation au Royaume-Uni, Fondation du Roi Baudouin en Belgique...) le réseau « Transnational Giving Europe » qui permet à un contribuable de l'un des quatorze pays participant au dispositif de faire un don pour un projet développé dans l'un de ces pays tout en bénéficiant de la fiscalité des dons appliquée dans son Etat de résidence fiscale. De manière générale, il semble que les échanges de flux financiers sont globalement favorables aux organisations françaises.

Cet enjeu de réciprocité doit être pris en compte et mesuré avant de procéder à un éventuel recalibrage du dispositif fiscal français.

♦ **En troisième et dernier lieu**, il faut bien convenir que, si les dispositifs d'incitation fiscale à la générosité du public ont dans l'ensemble un coût croissant, les données disponibles ne permettent pas de mesurer la part imputable, dans cette augmentation, aux dons finançant des actions à l'international.

La prudence s'impose en l'absence de données fiables. Il semble toutefois que les actions menées à l'international représentent une part très minoritaire de la dépense fiscale. En 2010, l'Inspection générale des finances avait évalué à une somme comprise entre 600 et 800 millions d'euros par an le montant de l'aide au développement (incluant les actions d'urgence et l'aide au développement au sens plus large) financée par des dons privés en France¹³. La dépense fiscale correspondante est certainement inférieure à cette évaluation dès lors que ces dons ne donnent pas nécessairement lieu à la délivrance d'un reçu fiscal utilisé par le contribuable. Lors des réunions du groupe de travail, il a été fait état d'une évaluation de l'ordre de 150 à 300 millions d'euros.

Il est en effet impossible d'isoler les dons ayant servi à financer des opérations effectuées à l'international à partir des informations portées sur les déclarations fiscales, dans la mesure où de nombreux organismes agissent à la fois en France et à l'étranger et où la plupart des dons qu'ils reçoivent ne sont pas fléchés pour une cause géographiquement définie.

C'est pourquoi, quelle que soit la solution qui sera retenue, - maintien de la situation existante ou clarification des règles dans un environnement juridique sécurisé pour les organismes comme le préconisera le présent rapport-, **il est en toute hypothèse recommandé que les éléments nécessaires à la connaissance du coût budgétaire représenté par les dons ayant servi à financer des opérations effectuées à l'étranger par les divers organismes ou entreprises se livrant à des opérations au titre du mécénat soient communiqués à l'administration fiscale afin que l'Etat dispose de données statistiques précises.**

Le Gouvernement et le Parlement doivent en effet être en mesure d'appréhender en toute connaissance de cause les évolutions de la législation qui, le cas échéant, paraîtraient souhaitables en prenant en compte dans les arbitrages à intervenir le coût réel du mécénat à l'international et les incidences de ces évolutions au regard des flux substantiels de dons entrants en France.

En outre ces informations seraient utiles afin de pouvoir comptabiliser le coût budgétaire correspondant au titre de l'aide publique au développement consentie par l'Etat.

¹³ Rapport sur la philanthropie privée orientée vers l'aide au développement, février 2010, p. 18.

Rapport

La Cour des comptes a d'ores et déjà préconisé de rendre obligatoire pour tous les donataires une déclaration annuelle aux services fiscaux du montant total des dons ayant donné lieu à la délivrance de reçus fiscaux. Cette déclaration devrait préciser le montant des sommes utilisées annuellement pour financer des actions déployées à l'étranger en distinguant la part correspondant à des actions entreprises sur le territoire de l'Union européenne et de l'Espace économique européen et celle se situant dans les autres pays du monde.

Afin de mieux appréhender l'évolution du coût budgétaire des opérations de mécénat à l'international, il serait en outre utile d'isoler le montant des sommes affectées aux opérations effectuées à la suite de catastrophes de grande ampleur qui ont généré un montant exceptionnel de dons et majoraient ainsi de manière ponctuelle le montant des dépenses fiscales relatives aux dons.

L'ensemble des organismes et des entreprises se livrant à des opérations de mécénat devrait être en mesure de communiquer sans difficulté majeure ces renseignements.

Cela étant, si le régime fiscal du mécénat repose sur un encadrement relativement précis, force est de reconnaître que la sécurité juridique des acteurs au regard des règles de territorialité applicables n'est pas totalement assurée.

La deuxième partie du présent rapport s'attache à déterminer le cadre juridique interne et communautaire que doivent respecter ces règles de territorialité, en l'état actuel des textes et de la jurisprudence.

2. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat doivent être précisées et prendre en compte le droit de l'Union européenne

2.1. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat doivent être précisées

2.1.1. Les textes législatifs ne posent pas de condition expresse de territorialité mais l'administration subordonne le bénéfice du régime fiscal de faveur à l'exercice d'une activité en France

L'intention du législateur, mesurée à l'aune des travaux préparatoires, a servi de support à la position de l'administration fiscale indiquant clairement que les organismes bénéficiaires des dons éligibles au régime du mécénat devaient exercer leur activité en France mais admettant par voie dérogatoire des tempéraments. L'interprétation qui a ainsi été donnée de la loi a été confirmée par le juge administratif.

♦ Les articles 200 et 238 bis du CGI, dans leur version antérieure à la réforme opérée par l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2009, ne comportaient aucune règle tenant au lieu d'établissement de l'organisme bénéficiaire des dons ouvrant droit à réduction d'impôt ou encore à la destination finale des fonds collectés. La rédaction des dispositions législatives existantes n'a cependant ni pour objet ni pour effet de rendre éligibles au régime fiscal du mécénat les actions conduites à l'étranger selon des règles exactement identiques à celles applicables en France.

Il ressort ainsi des travaux parlementaires qu'en instituant les dispositifs de réduction fiscale en faveur du mécénat, le législateur a entendu en réserver le bénéfice aux dons faits à des organismes exerçant leur activité en France et s'est refusé à l'étendre aux associations agissant à l'étranger en dehors de l'action humanitaire et du rayonnement de la France à l'international.

Rapport

En 2003, à l'occasion de l'examen du projet de loi sur le mécénat, un amendement visant à élargir le champ de la réduction d'impôt aux organismes « de droit français ayant leur activité en France ou à l'étranger » avait été déposé par deux députés¹⁴. Ils faisaient valoir que la doctrine administrative limitant la déduction fiscale pour les activités déployées à l'international aux actions humanitaires d'urgence était contraire aux pratiques associatives des cinquante dernières années et qu'une position restrictive sur ce plan exposerait la France à des mesures de rétorsion au nom du principe de réciprocité, la France bénéficiant régulièrement de dons d'autres pays. Ils proposaient ainsi de préciser dans la loi que les dons, même s'ils étaient utilisés à l'étranger, pouvaient donner lieu à une déduction fiscale en France à condition que les bénéficiaires fussent des associations de droit français. Le ministre de la culture et de la communication s'était opposé à cet amendement, en observant que lorsque le dispositif avait été conçu dans les années 1950, le législateur avait à l'évidence le souci de le réserver aux associations françaises pour des actions déployées en France. Il estimait « inopportun, et même dangereux, ne serait-ce que pour des raisons pratiques tenant à la difficulté d'appréhender la réalité des activités exercées, d'étendre le dispositif prévu en faveur des dons aux actions déployées à l'étranger, d'autant plus que cela se ferait sans discernement ni possibilité de contrôle ». Cet amendement avait été retiré après l'assurance donnée aux parlementaires que les actions humanitaires à l'étranger demeureraient éligibles.

La condition de territorialité a été de nouveau évoquée explicitement lors des débats parlementaires sur le projet de loi de finances rectificative pour 2009 aménageant le dispositif français pour le rendre compatible avec le droit de l'Union européenne. Le ministre du budget a indiqué à plusieurs reprises aux parlementaires que, pour être éligibles, les organismes situés dans l'Union européenne devraient, au même titre que les organismes résidents, exercer une activité en France, sous réserve des dérogations doctrinales prévues pour les actions humanitaires internationales¹⁵.

De manière générale, les travaux préparatoires traduisent les inquiétudes légitimes de la représentation nationale sur le suivi des sommes utilisées et provenant de la générosité du public. Ils font aussi état d'interrogations sur le coût d'une extension du dispositif à des actions réalisées hors du territoire national.

Au final, il apparaît que le législateur ayant procédé à l'adoption de la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations et de la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a entendu réserver le bénéfice de la réduction d'impôt à la condition que l'organisme bénéficiaire de la générosité du public exerce, sous les réserves admises par voie doctrinale, son activité en France.

♦ **Conformément à l'intention du législateur, l'administration fiscale a analysé dans la doctrine la condition d'intérêt général posée par la loi¹⁶ comme s'entendant nécessairement de l'intérêt général au sens français du terme¹⁷ et impliquant par voie de conséquence que les organismes bénéficiaires des dons éligibles au régime du mécénat devaient exercer leur activité en France.**

Partant du principe que l'intérêt général ouvrant droit à un avantage fiscal au profit des contribuables résidant fiscalement en France, tel qu'il a été défini par le législateur entre 1954 et 1987, ne peut se concevoir que s'agissant d'activités exercées sur le territoire national, l'administration fiscale a fait du lien avec la communauté nationale une condition implicite mais

¹⁴ JO Débats, Assemblée nationale, 2^e séance du 16 juillet 2003.

¹⁵ JO Débats, Assemblée nationale, 2^e séance du 10 décembre 2009, p. 10500 et 10501 ; JO Débats Sénat, séance du 17 décembre 2009, p. 12933 et 12934.

¹⁶ Cf. b) du 1 de l'article 200 du CGI et a) du 1 de l'article 238 bis du même code.

¹⁷ Voir notamment les débats parlementaires préalables à l'adoption de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat (JO Sénat, 26 mai 1987, p. 1314) et de la loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat (Assemblée nationale, 2^{ème} séance du 16 juillet 2003).

Rapport

nécessaire de la notion d'intérêt général, à l'instar du caractère non lucratif de l'organisme, de sa gestion désintéressée ou du fait que son action ne profite pas exclusivement à un cercle restreint de personnes.

La doctrine administrative (documentation administrative 5B-331 n° 10¹⁸) comme le projet d'instruction qui avait été soumis à consultation publique (point 8) rappelaient par conséquent le principe selon lequel l'organisme bénéficiaire des dons devait exercer une activité éligible en France.

Par dérogation à ce principe, s'appuyant sur des réponses ministérielles intervenues depuis les années 1970, l'administration a admis, sous certaines conditions, que ces règles ne s'opposaient pas à l'éligibilité des dons et versements effectués au profit d'organismes œuvrant en dehors du territoire français dans deux hypothèses.

Il s'agit, d'une part, de l'aide humanitaire aux populations en détresse dans le monde¹⁹. Compte tenu de la nécessité d'assurer un contrôle de ces activités dès lors qu'elles s'exercent à l'étranger, l'éligibilité des dons au profit d'actions humanitaires est subordonnée à la condition que l'organisme bénéficiaire organise et contrôle à partir de la France le programme qu'il a initié. Pour ce faire, il doit satisfaire aux trois conditions cumulatives suivantes :

- l'organisme doit définir et maîtriser le programme à partir de la France ;
- il doit financer directement les actions entreprises ;
- enfin, il doit être en mesure de justifier des dépenses qu'il a exposées pour remplir sa mission.

Ces deux dernières conditions supposent que les fonds perçus soient versés sur des comptes bancaires propres à l'organisme français concerné pour que l'utilisation des fonds soit contrôlable à tout moment au moyen de sa propre comptabilité par l'administration fiscale française.

Il s'agit, d'autre part, des actions contribuant à la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises c'est-à-dire au rayonnement de la France à l'international.

Il convient de noter que s'agissant des organismes qui exercent en France et à l'étranger des actions d'une autre nature que celles mentionnées ci-avant (actions humanitaires ou tenant au rayonnement de la France), l'administration admet que les dons et les versements soient éligibles, à concurrence des actions financées en France, à la condition que celles-ci revêtent **un caractère prépondérant**. L'organisme doit donc pouvoir justifier par tous moyens de l'affectation des dons reçus à de telles actions. Il s'agit bien là d'une ouverture, car dans le dispositif actuel, pour que les dons soient éligibles au régime fiscal du mécénat, l'organisme doit exercer l'ensemble de ses activités en France.

La réponse ministérielle faite à M. Cousté, député, le 24 juin 1985, tout en rappelant que sont éligibles les activités philanthropiques tournées vers les pays du tiers monde financées par des sommes collectées sur le territoire français, expose les deux raisons qui s'opposent à une extension de la déductibilité des dons faits à des associations étrangères ou exerçant leur activité à l'étranger. La première est qu'est en cause une dépense fiscale grevant le budget de l'Etat. Bien que les versements au profit d'œuvres d'intérêt général présentent une utilité sociale incontestable, ils viennent néanmoins réduire un impôt portant sur des revenus, des bénéfices ou la fortune imposables en France. Le ministre en conclut qu'il est normal que ces dons soient affectés à la promotion d'actions d'intérêt général réalisées en France ou au départ de la France. La seconde réside dans la nécessité de contrôler cette dépense fiscale : le ministre rappelle qu'il

¹⁸ Ces règles de territorialité ne semblent plus explicitement mentionnées au BOFiP Impôts dans l'attente de la publication de la nouvelle instruction.

¹⁹ Cf. réponses ministérielles à M. Ligot (JOAN du 27 septembre 1975, p. 6362), à M. Cousté (JOAN du 26 août 1985, p. 3944, à M. Lequiller (JOAN du 20 juin 2006, page 6558) et à M. de Broissia (JO Sénat du 20 janvier 2005 p. 166).

Rapport

est nécessaire de pouvoir vérifier l'existence réelle de l'organisme donataire, la nature exacte et les modalités d'exercice précises de son activité ainsi que la réalité des versements dont la déduction est demandée.

Cette règle de territorialité a été réitérée sans ambiguïté dans la réponse ministérielle à M. de Broissia, sénateur. Le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie rappelle que « pour ouvrir droit au bénéfice de la réduction d'impôt, les dons doivent être effectués en faveur d'organismes d'intérêt général exerçant leur activité en France. ».

Ces exceptions à la règle de territorialité prévues par voie doctrinale constituent donc bien non une restriction mais une mesure de tempérament apportée à la loi réservant, selon l'intention exprimée par le législateur, l'avantage fiscal aux sommes versées servant à financer les actions exercées en France.

♦ Le juge administratif a retenu à deux reprises cette interprétation des textes législatifs en vigueur.

Ainsi, par jugement du 18 janvier 2005, le tribunal administratif de Strasbourg a écarté l'argumentation des demandeurs selon laquelle la doctrine administrative ajoutait illégalement à la loi une condition de territorialité alors que l'article 200 du code général des impôts ne faisait état d'aucune restriction quant à l'exercice ou non par l'organisme bénéficiaire d'une activité en France. Le tribunal a jugé que le mécanisme de réduction d'impôt institué par cet article 200 avait pour objet d'aider au développement d'organismes publics ou privés oeuvrant dans l'intérêt général en prenant en charge des actions de nature diverse en faveur des personnes résidant sur le territoire national. Il a validé la doctrine administrative subordonnant le bénéfice de l'avantage fiscal à la condition que l'organisme qui reçoit les dons exerce une activité sur le territoire national dans l'un des buts visés par les dispositions légales²⁰.

De même, la cour administrative d'appel de Lyon a également jugé qu'il résultait de l'intention du législateur qu'en principe, seuls les dons consentis à des organismes établis en France et agissant en faveur des personnes résidant sur le territoire national ouvraient droit à la réduction d'impôt. Reprenant la dérogation doctrinale issue des réponses ministérielles, elle a précisé que sont en outre éligibles les actions humanitaires orientés vers l'étranger, dès lors qu'elles sont assurées par des organismes qui assurent la définition et la maîtrise de ces missions depuis la France, et ce dans le respect des principes de la libre circulation des capitaux prévue par l'article 56 du traité des Communautés européennes²¹.

2.1.2. La portée de ces dispositions législatives doit néanmoins être clarifiée

Les organismes faisant appel à la générosité du public défendent en effet une interprétation différente de la législation en vigueur. Il est d'autant plus nécessaire de lever ces incertitudes que la diversification de leurs actions et de leurs modes opératoires à l'international confère désormais une acuité particulière au problème de la territorialité du régime fiscal du mécénat.

²⁰ TA de Strasbourg, 18 janvier 2005, n° 02-3191 et 03-611, Schmidt, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2006 n° 233.

²¹ CAA de Lyon, 27 avril 2010, n° 08-1749, Blum, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2011 n° 542.

♦ **La lecture des textes faite par les organismes faisant appel à la générosité du public repose sur le constat que la seule condition posée par la loi réside dans l'obligation pour les organismes d'intérêt général bénéficiaires des dons de rattacher leur activité à l'un des domaines énumérés par les articles 200 et 238 bis du code général des impôts.** Dans le silence des textes, ils considèrent que le législateur n'a pas entendu soumettre le bénéfice de l'avantage fiscal à une condition de territorialité tenant à l'exercice de l'activité en France. Serait par conséquent éligible de plein droit toute action se rattachant à l'un des domaines d'intervention constitutifs de l'intérêt général au sens des articles 200 et 238 bis du code général des impôts, quels que soient le lieu d'établissement de l'organisme et le lieu d'exercice de cette activité.

Par suite, la doctrine administrative restreindrait illégalement le champ de la loi concernant les activités à l'étranger en limitant l'avantage fiscal aux dons finançant les actions humanitaires et les actions concourant au rayonnement de la France à l'international. L'administration aurait donc sélectionné de manière arbitraire deux domaines d'action au sein de l'ensemble des secteurs d'activités considérés comme présentant un égal intérêt général par le législateur. L'intérêt général ne se divisant pas, et aucun domaine d'action à l'international ne devant être privilégié par rapport à d'autres, les organismes estiment que le champ de l'intérêt général tel qu'il est défini aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts doit être intégralement transposé à l'action menée hors des frontières nationales. Cette position est celle qu'a exposée le Haut conseil de la vie associative dans un avis du 6 juillet 2012 et que les représentants des divers organismes membres du groupe de travail ont défendue avec constance.

Cette analyse fait aussi écho à la pratique qui s'est développée sans qu'elle soit remise en cause par l'administration fiscale en l'absence de contrôle. En effet, depuis l'adoption des textes législatifs qui régissent le système fiscal français du mécénat, les activités des organismes faisant appel à la générosité du public ont connu un essor important à l'international, qui s'est accompagné d'une diversification de leurs domaines d'intervention et de leurs modes d'action.

♦ **La pratique des organismes faisant appel à la générosité du public s'est largement mondialisée en dehors de l'action humanitaire d'urgence et du rayonnement de la France à l'étranger,** avec le développement de nouveaux domaines d'action au long cours hors des frontières nationales comme l'accompagnement au développement et le soutien à la création d'une micro-économie locale, l'éducation et la formation professionnelle des jeunes, la défense des droits de l'Homme, la protection de l'environnement, ou encore la recherche scientifique et médicale.

S'agissant en particulier de l'action humanitaire, partant du constat qu'une intervention efficace en ce domaine ne peut se limiter à la gestion des catastrophes dans l'urgence, les organismes conçoivent en général désormais des programmes qui allient assistance matérielle indispensable à la survie des populations en situation de détresse et aide au développement. Elles mènent par exemple de manière concomitante une action de lutte contre la malnutrition des enfants et un programme de formation à l'agriculture locale à destination des mères. Il peut s'agir aussi de l'aide à la reconstruction de bateaux pour permettre le redémarrage de la pêche en Indonésie après le tsunami de 2004, du forage de puits et de la plantation de semences dans une région où la sécheresse sévit de manière récurrente. Les organismes accompagnent les enfants recueillis depuis la toute petite enfance jusqu'à l'apprentissage d'un métier les rendant autonomes.

Ainsi, les modes d'intervention actuels combinent, de manière souvent indissociable, des actions permettant la survie des populations, rentrant pleinement dans le champ de l'humanitaire et des actions à fins de développement, en principe non éligibles au régime fiscal du mécénat.

Rapport

Or ni ces actions mixtes, ni les nouveaux champs d'intervention des organismes à l'international ne correspondent aux deux dérogations ouvertes par la doctrine administrative, surtout si l'on retient une interprétation restrictive de l'action humanitaire, limitée à l'action d'urgence, telle qu'elle a pu être développée par exemple dans la réponse ministérielle à M. de Broissia, sénateur, en janvier 2005, rappelant que les dérogations admettant la déductibilité fiscale des dons à l'international sont « des mesures de tolérance, qui ne peuvent qu'être ponctuelles et ne se justifient que lors de la survenance de catastrophes d'une exceptionnelle gravité »²².

♦ **Par ailleurs, le mode opératoire des organismes faisant appel à la générosité du public s'est également diversifié.** Si certains agissent toujours comme opérateurs directs, beaucoup opèrent, selon diverses modalités, en collaboration avec des partenaires locaux qui mettent en œuvre les programmes d'action.

Il est possible d'identifier trois modes opératoires principaux :

- les organismes opérateurs directs : ils utilisent eux-mêmes les fonds collectés auprès de financeurs publics ou de donateurs privés (particuliers, entreprises, fondations...) par le biais d'antennes, le plus souvent sans personnalité juridique. Ce mode opératoire concerne les grandes ONG humanitaires (comme Médecins sans frontières) et les très petites structures ;

- les associations agissant au sein d'un réseau international intégré : dotées d'une structure supranationale de type fédéral, elles travaillent principalement avec les membres de leur réseau, sous le contrôle de l'organisme international (réseau Caritas international dont fait partie le Secours catholique français, réseau CARE...). Ces organismes peuvent déléguer à un membre du réseau le soin d'intervenir en leur nom dans un pays ;

- les organismes bailleurs de fonds : il s'agit de grandes associations, de fondations reconnues d'utilité publique ou de fondations d'entreprises qui apportent des financements à des partenaires sélectionnés à l'étranger selon des procédures qui leur sont propres.

♦ **Au regard de ces évolutions, le projet d'instruction fiscale soumis à la consultation publique soulève pour les organismes deux difficultés :**

- concernant les domaines d'action éligibles au régime du mécénat : les dérogations prévues par la doctrine en faveur de l'humanitaire et du rayonnement de la France à l'étranger ne couvrent en effet qu'une part des actions réellement déployées aujourd'hui à l'étranger par les organismes ;

- et concernant le mode opératoire de ces organismes : les actions humanitaires en partenariat ne permettent pas de respecter la condition de contrôle des fonds depuis la France qui suppose que les fonds perçus soient versés sur des comptes bancaires propres à l'organisme français ouverts à l'étranger.

Cette clarification des règles de territorialité est d'autant plus nécessaire que des analyses différentes de la portée des décisions rendues par la Cour de justice de l'Union européenne au sujet de la territorialité des régimes fiscaux nationaux en faveur des dons ont accru les incertitudes sur le contenu des règles applicables en France et leur conformité au regard du droit de l'Union européenne.

²² JO Sénat, 20 janvier 2005, p. 166.

2.2. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat doivent s'inscrire dans le plein respect du droit de l'Union européenne

2.2.1. La réduction d'impôt prévue par les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du CGI a été étendue aux sommes versées à des organismes étrangers établis dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat de l'Espace Economique européen

♦ **Par l'arrêt Hein Persche²³ rendu en grande chambre le 27 janvier 2009**, la Cour de justice de l'Union européenne a jugé, à propos du système fiscal allemand en faveur du mécénat, que le principe de la liberté de circulation des capitaux s'opposait à la législation d'un Etat membre en vertu de laquelle le bénéfice de la déduction fiscale n'était accordé que pour les dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre Etat membre satisfaisait aux conditions imposées par ladite législation pour l'octroi d'un tel bénéfice.

La Cour s'est située dans le prolongement de son arrêt du 14 septembre 2006 *Centro di musicologia Walter Stauffer*²⁴. Elle reconnaît aux Etats membres le droit de déterminer librement les activités d'intérêt général qu'ils entendent favoriser par le biais de réductions d'impôt, mais, dans la mesure où ils ont choisi de favoriser telle ou telle activité, elle leur fait interdiction de réserver le bénéfice de l'avantage fiscal aux organismes établis sur leur territoire. Elle a réitéré ces principes à propos d'une législation belge réservant la possibilité de bénéficier du taux réduit aux organismes sans but lucratif ayant leur siège d'opération dans cet Etat membre ou dans l'Etat membre dans lequel le de cuius avait résidé ou travaillé²⁵ ou d'une législation autrichienne autorisant la déduction fiscale des dons octroyés à des institutions chargées d'activités de recherche et d'enseignement exclusivement lorsque ces institutions étaient établies sur son territoire²⁶. Dès lors qu'un organisme implanté dans un autre Etat membre a pour objectif la promotion d'intérêts identiques, il appartient à l'Etat accordant la réduction d'impôt de vérifier si l'organisme en cause est susceptible d'être reconnu d'intérêt général au titre de sa législation.

Cet arrêt est de grande portée puisque la Cour refuse de tenir compte du fait que la réduction d'impôt constitue en réalité une dépense fiscale, qui caractérise indirectement l'octroi en quelque sorte d'une subvention à un organisme qui, lorsqu'il est situé sur le territoire national, décharge ainsi l'Etat concerné de certaines de ses responsabilités. Comme les commentateurs de cet arrêt l'ont relevé, la Cour n'a pas non plus été sensible aux difficultés pratiques de la solution adoptée. Elle a, toutefois, précisé que l'Etat membre pouvait exiger du bénéficiaire de la réduction qu'il fournisse tous les justificatifs pertinents.

♦ **Afin de mettre le dispositif français en conformité avec le droit de l'Union tel qu'interprété par la Cour**, l'article 35 de la loi n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a étendu le champ d'application du régime fiscal du mécénat prévu aux articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du code général des impôts aux dons et versements consentis au profit d'organismes étrangers établis dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un Etat de l'Espace Economique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale comportant des clauses d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou

²³ CJUE, 27 janvier 2009, aff. 318/07, Hein Persche, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2009 n° 416.

²⁴ Aff. 386/04, arrêt publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2006 n° 1645.

²⁵ CJUE 10 février 2011 aff. 25/10, 2^e ch., Missionswerk Werner Heukelbach eV, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2011 n° 665.

²⁶ CJUE 16 juin 2011 aff. 10/10, Commission c/ Autriche, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2011 n° 1108.

Rapport

l'évasion fiscales, à condition qu'ils poursuivent des objectifs et présentent des caractéristiques similaires à ceux des organismes éligibles établis en France²⁷.

Pour permettre à l'administration fiscale de s'assurer du respect par l'organisme européen bénéficiaire des conditions d'éligibilité applicables en France, la loi du 30 décembre 2009 de finances rectificative pour 2009 a mis en place une procédure d'agrément. Les conditions d'octroi de cet agrément ont été précisées par le décret n° 2011-225 du 28 février 2011. Il est délivré pour une période de trois ans. La liste des organismes agréés est publiée sur le site Internet de l'administration fiscale. D'après cette liste, un seul agrément a été délivré à un organisme communautaire depuis l'entrée en vigueur du décret en mars 2011²⁸.

L'absence d'agrément préalable ne prive pas nécessairement le contribuable du bénéfice de l'avantage fiscal : les dispositions législatives, reprenant sur ce point les exigences de la Cour de justice de l'Union européenne, lui ménagent la possibilité de produire, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives attestant que l'organisme est éligible au régime de défiscalisation des dons.

♦ **Les règles de territorialité prévues par le projet d'instruction mis en consultation publique, qui a pour objet de commenter ces évolutions, distinguent trois situations.**

- Si l'organisme bénéficiaire des dons ou des versements est établi sur le territoire français, il doit en outre exercer une activité éligible en France. Il est cependant admis que sont également éligibles les dons et versements à des associations établies en France qui les reversent à des organismes concourant à la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises ainsi que les dons et versements à des organismes établis en France qui ont pour objet de recueillir des dons et d'organiser, à partir de la France, un programme humanitaire d'aide en faveur des populations en détresse dans le monde, dans les conditions exposées au point 2.1.1.

- Il en va de même si l'organisme bénéficiaire des dons ou des versements a son siège dans l'Union européenne ou dans un Etat membre de l'EEE ayant conclu avec la France des conventions d'assistance administrative en matière fiscale. Il doit également exercer une activité éligible en France ; les dons et versements à cet organisme ne sont éligibles au régime fiscal du mécénat qu'à concurrence des actions exercées en France et à la condition que celles-ci revêtent un caractère prépondérant. L'organisme doit ainsi pouvoir justifier par tous moyens de l'affectation des dons reçus à de telles actions. Les dons et versements effectués au profit de tels organismes pour financer des actions d'aide humanitaire ou contribuant au rayonnement de la France conduites hors de l'Union européenne et de l'EEE sont éligibles dans les mêmes conditions que pour les organismes situés en France.

- Enfin si l'organisme a son siège hors de l'UE et de l'EEE, les dons qu'il reçoit ne sont pas éligibles au régime fiscal du mécénat et ce quel que soit le lieu d'exercice de ses activités. Ce principe reçoit aussi application en ce qui concerne les organisations non gouvernementales et les organisations internationales dont le siège est situé en dehors de ce périmètre géographique et qui ne disposent pas en son sein de structures de représentation.

♦ **Si la loi peut être interprétée conformément aux règles posées par la Cour de justice de l'Union européenne, le plein respect du droit de l'Union européenne n'est pas assuré en l'état par les commentaires administratifs.**

La lettre de la loi ne paraît pas en elle-même contraire aux règles posées par la Cour de justice de l'Union européenne dans la mesure où les articles 200 et 238 bis du CGI ne précisent pas que les dons ne sont éligibles qu'à la condition que l'activité de l'organisme bénéficiaire ait lieu en France. Il paraît en effet possible d'interpréter la loi dans un sens qui la rend compatible avec le droit de l'Union, conformément au principe dégagé par l'Assemblée du contentieux du Conseil

²⁷ Cette extension territoriale du régime fiscal des dons a été codifiée aux 4 bis des articles 200 et 238 bis ainsi qu'à l'article 885-0 V bis A du CGI.

²⁸ Il a été délivré à l'association Missing Children Europe.

Rapport

d'Etat dans sa décision Ministre du budget c. Cercle militaire mixte de la Caserne Mortier, du 22 décembre 1989²⁹.

Le projet d'instruction, même s'il est le reflet des débats ayant eu lieu au Parlement, soulève plus de difficultés au regard du principe de la liberté de circulation des capitaux dans la mesure où, s'il a ainsi pour effet de rendre l'application du dispositif fiscal français en faveur du mécénat indépendante du lieu d'établissement de l'organisme bénéficiaire des dons au sein de l'UE et de l'EEE, il subordonne cependant l'avantage fiscal à une nouvelle condition de territorialité relative à la destination finale des dons en exigeant que les fonds collectés soient investis à titre prépondérant en France.

2.2.2. La conformité au droit de l'Union européenne implique la création d'un régime intracommunautaire unique mais autorise l'institution d'un régime différent en dehors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen

♦ **Le plein respect du principe de la liberté de circulation des capitaux implique la création d'un traitement identique selon que l'organisme est établi en France ou dans un autre Etat de l'Union européenne ou dans l'EEE, quel que soit le lieu d'exercice des activités.**

La jurisprudence de la Cour de justice paraît bien imposer à un Etat membre d'octroyer à ses résidents l'avantage fiscal quel que soit le lieu d'établissement de l'organisme bénéficiaire des dons et leur destination finale au sein de l'Union européenne, pourvu qu'il soit reconnu comme étant d'intérêt général au sens de la législation de cet Etat.

Dans l'arrêt Hein Persche, la cour a certes déclaré le système fiscal allemand du mécénat contraire à la liberté de circulation des capitaux au motif qu'il subordonnait la déduction des dons à la condition que l'organisme bénéficiaire soit implanté en Allemagne. Elle a donc censuré une discrimination découlant du lieu d'établissement de l'organisme bénéficiaire et ne s'est pas placée sur le terrain du lieu d'exercice des activités en cause.

Ni dans cet arrêt ni dans ceux qui ont suivi, elle n'a explicitement jugé contraire au droit de l'Union européenne le régime fiscal du mécénat d'un Etat membre au motif qu'il instituerait une différence de traitement injustifiée selon que les actions d'intérêt général au sens de sa législation sont ou non déployées sur son territoire national. La question se pose donc de savoir s'il est possible ou non de maintenir dans l'instruction fiscale une condition d'éligibilité tenant à la destination finale des fonds en France.

La Cour reconnaît que les Etats membres sont en principe libres de définir les intérêts de la collectivité qu'ils veulent promouvoir par le biais d'un régime fiscal incitatif³⁰. Surtout, dans les arrêts Centro di Musicologia Walter Stauffer³¹, puis Hein Persche et Missionwerk Werner Heukelbach, elle a reconnu qu'il était légitime pour un Etat membre d'exiger qu'un lien suffisamment étroit existe entre les organismes sans but lucratif et les activités qu'ils exercent aux fins de l'octroi de certains avantages fiscaux. Elle a ainsi laissé entrouverte la possibilité pour les Etats membres de subordonner le bénéfice de l'avantage fiscal à l'existence d'un lien suffisamment étroit avec la collectivité nationale.

Cependant, force est de constater que la Cour n'a jusqu'à présent pas été sensible aux arguments développés en ce sens par les Etats membres dans les différentes affaires sur lesquelles elle s'est prononcée. Elle a au contraire censuré à plusieurs reprises le refus d'octroyer le bénéfice des régimes fiscaux d'incitation au mécénat dans des hypothèses où les actions financées par des dons n'avaient aucun lien avec le territoire national. Dans l'affaire Centro di musicologia Walter

²⁹ Décision n° 86113, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 1990 n° 130.

³⁰ Points 47 et 48 de l'arrêt Hein Persche.

³¹ Points 10, 38 et 57 de l'arrêt.

Rapport

Stauffer de 2006, elle a par exemple jugé qu'une fondation située en Italie devait se voir accorder l'exonération dont bénéficiaient les fondations similaires établies sur le territoire allemand, alors même que l'activité de cette fondation profitait exclusivement aux relations culturelles entre l'Italie et la Suisse. De même, dans l'arrêt Hein Persche, la Cour a estimé que l'avantage fiscal devait être accordé au redevable de l'impôt en Allemagne pour des dons à un organisme d'intérêt général établi au Portugal et oeuvrant en faveur des enfants et des personnes âgées au Portugal.

En effet, la Cour considère qu'un Etat membre ne peut, sans méconnaître la liberté de circulation des capitaux, réserver le bénéfice d'avantages fiscaux aux seuls organismes d'intérêt général agissant sur son territoire et dont les activités sont pour cette raison susceptibles de le décharger de certaines de ses responsabilités. Elle juge que la circonstance que le coût de la mesure pour l'Etat trouve ou non une compensation dans le fait que les activités de l'organisme faisant appel aux dons bénéficient à la collectivité nationale ne peut entrer en ligne de compte pour déterminer si les organismes en cause se trouvent dans une situation différente justifiant la restriction à la liberté de circulation des capitaux que constitue la différence de traitement fiscal. Elle considère au contraire que les organismes sont comparables dès lors qu'ils promeuvent des intérêts identiques, que ce soit par leur action sur le territoire de l'Etat membre du donateur ou dans un autre Etat membre et qu'ils doivent par suite être traités de la même manière sur le plan fiscal³².

Une discrimination dans l'octroi du régime fiscal du mécénat à raison du lieu d'exercice de l'activité semble bien ainsi constituer pour la Cour une entrave injustifiée à la liberté de circulation des capitaux³³.

Par suite, si le législateur reste libre de déterminer les contours de l'intérêt général, les items qu'il définit à ce titre valent nécessairement pour l'ensemble de l'Union européenne sans considération sur le lieu au sein de l'Union d'exercice de l'action financée par des dons.

En conséquence, il est recommandé de créer un régime d'éligibilité unique à l'intérieur de l'Union européenne et avec les Etats de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale.

Cette analyse du droit de l'Union applicable emporte trois conséquences :

- l'ensemble des domaines d'action énumérés aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts doit ouvrir droit à la réduction fiscale pour les actions déployées à l'intérieur de l'Union européenne ou de l'EEE, sans qu'il soit possible de sélectionner, au sein des activités regardées comme d'intérêt général au sens du droit domestique, celles qui seraient éligibles au régime fiscal du mécénat lorsqu'elles sont exercées dans un autre Etat membre de l'UE ou de l'EEE ;
- il s'ensuit naturellement que les dérogations apportées par voie doctrinale à la règle de territorialité ne peuvent concerner que les activités déployées en-dehors de l'Union européenne ou de l'EEE ;

³² Au point 69 de ses conclusions sous l'arrêt Hein Persche, l'avocat général a ainsi estimé que le fait que les activités du Centro Popular profitent à des enfants ou des personnes âgées de nationalité portugaise ou à tout le moins résidant au Portugal n'était pas déterminant quant à l'examen de la comparabilité de situation entre cet organisme, dont l'action, si elle était domestique, serait reconnue d'intérêt général par la loi allemande, et celle d'un organisme identique établi sur le territoire allemand.

³³ Dans un domaine différent de celui du mécénat et au regard d'autres libertés prévues par le traité de l'UE, la Cour a, par l'arrêt Laboratoires Fournier SA (CJCE, 10 mars 2005, aff. 39/04), jugé contraire à la liberté de prestation de services des dépenses fiscales instituant une différence de traitement fondée sur le lieu d'exercice de la prestation, s'agissant des dispositions du CGI réservant aux opérations de recherche réalisées en France le bénéfice du crédit d'impôt recherche. La Cour a aussi censuré dans l'arrêt Société Baxter (CJCE, 8 juillet 1999, aff. 254/97) sous l'angle de la liberté d'établissement la législation française relative à la contribution exceptionnelle applicable aux sociétés pharmaceutiques qui n'autorisait la déduction des dépenses de recherche que si elles étaient afférentes à des opérations réalisées en France.

Rapport

- le bénéfice du régime fiscal du mécénat ne peut être subordonné à l'exercice d'une activité éligible en France : les dons doivent être éligibles que l'organisme déploie son activité d'intérêt général en France ou dans l'un des Etats de l'UE ou de l'EEE. Pour les organismes exerçant leur activité dans l'UE et l'EEE, d'une part, et hors de cette zone, d'autre part, les dons devraient être éligibles à concurrence des actions qu'ils ont permis de financer dans la première zone dès lors qu'ils relèvent des domaines énumérés aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts.

♦ **La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne ne fait toutefois pas obstacle à l'instauration d'un régime fiscal différencié pour les sommes finançant des actions conduites hors de l'Union européenne et de l'EEE.**

La liberté de circulation des capitaux, dont la Cour a fait application aux dons dans l'arrêt Hein Persche, s'applique également aux mouvements de capitaux entre les Etats membres de l'Union et les pays tiers en vertu de l'article 63 § 1 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE). L'extension du régime français du mécénat sans condition de territorialité à l'intérieur de l'Union, imposée par la jurisprudence de la Cour, n'oblige cependant pas la France à appliquer un régime identique aux dons investis hors de l'Union européenne.

- **La Cour de justice a introduit une nette distinction dans sa jurisprudence sur les restrictions à la liberté de circulation des capitaux, selon qu'elles visent des mouvements au sein de l'Union européenne ou des mouvements entre Etats membres et Etats tiers.** Quand sont en jeu des relations impliquant un pays tiers, la Cour admet plus largement la justification tirée de l'intérêt général qui s'attache à la nécessité de lutter contre la fraude et de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux.

Les arrêts Elisa et Etablissements Rimbaud en fournissent l'illustration la plus éclairante. Alors que ces deux affaires portaient sur la même mesure fiscale française, la Cour a validé dans le second cas la restriction à la circulation des capitaux dès lors qu'étaient en cause des mouvements entre la France et un Etat tiers, le Liechtenstein, mais l'a refusée dans le premier dès lors qu'étaient concernées les relations entre la France et le Luxembourg³⁴.

Elle a ainsi confirmé expressément son arrêt Commission c. Italie de novembre 2009 dans lequel elle avait jugé qu'un Etat membre ne peut soumettre à un régime fiscal moins favorable que celui réservé aux dividendes distribués aux sociétés résidentes ceux distribués à des sociétés établies dans un autre Etat membre, mais qu'il peut appliquer un tel régime restrictif, justifié par l'objectif de lutte contre la fraude fiscale, aux dividendes distribués à des sociétés établies dans des Etats de l'EEE.

Comme la Cour l'avait déjà jugé dans un arrêt de grande chambre du 18 décembre 2007³⁵ et dans l'arrêt Commission c. Italie³⁶, sa jurisprudence portant sur les restrictions à l'exercice des libertés de circulation au sein de l'Union ne saurait être intégralement transposée dans les relations avec les Etats tiers, dès lors que l'exercice de ces libertés s'inscrit dans un contexte juridique différent³⁷.

La Cour considère en effet que les relations entre Etats membres se déroulent dans un cadre juridique commun, caractérisé en premier lieu par l'existence d'une réglementation communautaire établissant des obligations d'assistance mutuelle en matière fiscale, en

³⁴ CJUE, 28 octobre 2010, aff. 72/09, Etablissements Rimbaud SA, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2011 n° 128 ; CJUE, 11 octobre 2007, aff. 451/05, Européenne et Luxembourgeoise d'investissement SA (Elisa), publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2008 n° 97. Cette distinction a été abondamment commentée : cf l'étude de Francis Donnat, « Restrictions à la libre circulation des capitaux : où l'on voit que le Liechtenstein n'est pas le Luxembourg », *Revue de jurisprudence fiscale* janvier 2011 p. 16 ainsi que celle de Melchior Wathelet, « A propos de l'arrêt CJUE du 28 octobre 2010, Rimbaud », *Feuillets rapides* des éditions Francis Lefebvre n° 49/10, paru le 26 novembre 2011.

³⁵ CJCE, 18 décembre 2007, aff. 101/05, grande chambre, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2008 n° 378, point 60.

³⁶ CJUE, 19 novembre 2009, C-540/07, point 69.

³⁷ Point 40 de l'arrêt Etablissements Rimbaud.

Rapport

l'occurrence la directive 77/799 du 19 décembre 1977 concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des Etats membres dans le domaine des impôts directs à laquelle a succédé la directive 2011/16 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. L'existence de ce cadre de coopération justifie aux yeux de la Cour une application plus stricte de la liberté de circulation des capitaux, et ce même si les directives ne trouvent pas à s'appliquer parce que l'Etat membre, comme l'a fait le Luxembourg dans l'affaire Elisa, fait jouer une clause le dispensant de l'obligation d'échange d'information. Du seul fait de leur appartenance à l'Union, indépendamment de l'invocabilité de la directive, les Etats membres sont en principe tenus de coopérer loyalement entre eux comme le rappelle le point 48 de l'arrêt Etablissements Rimbaud. Le contexte juridique intracommunautaire se singularise aussi par les mesures d'harmonisation qui s'appliquent entre les Etats membres en matière de comptabilité des sociétés et qui, dans la jurisprudence de la Cour, fondent l'interdiction faite aux Etats membres de refuser par principe le bénéfice d'un avantage fiscal sans laisser au contribuable la possibilité de produire les justificatifs pertinents lorsque l'administration ne peut les obtenir des autorités fiscales d'un Etat membre, car l'Etat qui octroie l'avantage fiscal est alors en mesure de s'assurer de la fiabilité des informations que pourrait lui communiquer le contribuable.

Il s'ensuit que, comme la Cour l'a jugé dans son arrêt du 18 décembre 2007 (point 63) et dans l'arrêt Etablissements Rimbaud (point 44), « lorsque la réglementation d'un Etat membre fait dépendre le bénéfice d'un avantage fiscal de la satisfaction de conditions dont le respect ne peut être vérifié qu'en obtenant des renseignements des autorités compétentes d'un Etat tiers, il est, en principe, légitime pour cet Etat membre de refuser l'octroi de cet avantage si, notamment, en raison de l'absence d'une obligation conventionnelle de cet Etat tiers de fournir des informations, il s'avère impossible d'obtenir ces renseignements de ce dernier ».

La Cour a récemment complété cette jurisprudence dans l'affaire Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö,³⁸ en précisant que le refus d'octroyer l'avantage fiscal est une restriction légitime et proportionnée **lorsqu'il n'existe pas entre l'Etat membre et l'Etat tiers un cadre de coopération aussi efficace que celui prévu par les dispositions des directives 77/799 et 2011/16 sur la coopération en matière fiscale**. Il appartient aux juridictions nationales d'apprécier si les conventions fiscales bilatérales conclues entre un Etat membre et un Etat tiers ont un effet équivalent à celui des directives communautaires en matière d'échange de renseignements et permettent ou non de contrôler si les conditions exigées par la législation nationale pour l'octroi d'un avantage fiscal sont réunies.

A cet égard, une convention fiscale bilatérale liant l'Etat membre avec un Etat tiers, même membre de l'EEE, n'est pas nécessairement regardée comme constituant un cadre de coopération aussi approfondi que le cadre communautaire : dans l'affaire Commission c. Italie, la justification tirée de la lutte contre la fraude a été admise pour légitimer une restriction visant la Norvège et l'Islande alors même que ces pays avaient signé avec l'Italie une convention fiscale, dans la mesure où celle-ci n'obligeait pas ses signataires à fournir à l'Italie les renseignements nécessaires à l'établissement de l'impôt.

Or, les conventions fiscales bilatérales visant à prévenir la double imposition n'ont pas pour objet d'obtenir du pays tiers où sont investis les dons d'un contribuable résident en France des renseignements sur l'usage de tels fonds nécessaires pour vérifier si les conditions d'octroi de la réduction d'impôt sont satisfaites. Il semble donc possible de démontrer, s'agissant des dons, que les conventions fiscales qui lient la France à des Etats tiers ne sont pas aussi efficaces que les directives imposant des échanges de renseignements entre autorités fiscales au sein de l'Union et que la lutte contre la fraude est un motif d'intérêt général justifiant une restriction à la liberté de circulation des capitaux hors de l'Union européenne.

³⁸ CJUE, 19 juillet 2012, aff 48/11, Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2012 n° 451.

- La France ne pourrait en revanche faire jouer à l'égard des Etats tiers la clause de gel prévue par l'article 64 § 1 du TFUE³⁹. La clause de gel (ou clause de standstill) permet aux Etats membres de l'Union européenne de continuer à appliquer aux pays tiers les restrictions aux mouvements de capitaux existant dans le droit national à la date du 31 décembre 1993 lorsqu'ils impliquent des investissements directs.

La clause de standstill ne peut cependant jouer que lorsque les mouvements de capitaux impliquent des investissements directs. Or, il paraît difficile de qualifier les dons d'investissements directs au sens que lui donne la Cour de justice de l'Union européenne⁴⁰. Se référant à la nomenclature des mouvements de capitaux figurant à l'annexe I de la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988, elle définit l'investissement direct comme un investissement réalisé en vue de l'exercice d'une activité économique, destiné à créer ou maintenir des liens économiques durables et directs entre l'investisseur et la structure dans laquelle il place des fonds. Les dons en faveur d'un organisme caritatif sont donc des mouvements de capitaux au sens de cette annexe mais ne constituent pas des investissements directs et leur régime fiscal ne peut en tant que tel être couvert par la clause de gel de l'article 64 §1 du TFUE.

En conclusion, s'agissant des actions menées hors de l'UE et de l'EEE, la France demeure libre de choisir, parmi les actions d'intérêt général ouvrant droit à la réduction d'impôt quand elles sont déployées sur le territoire national ou communautaire, celles dont elle entend soutenir le développement à l'international par une incitation fiscale.

Le régime du mécénat peut ainsi être ciblé sur les champs d'activité dont l'Etat décide de se charger à l'échelle mondiale, sans couvrir l'ensemble des activités qui, si elles étaient exercées sur le territoire de l'Union, relèveraient de la notion d'intérêt général. Cette position est également celle retenue par l'Allemagne : le Ministère fédéral des finances a publié une note du 6 avril 2010 dans laquelle il estime que l'arrêt Hein Persche de la CJUE est limité aux dons faits dans un Etat membre de l'UE ou de l'EEE.

2.3. Les règles de territorialité applicables au régime fiscal du mécénat peuvent ainsi être distinguées selon le lieu d'établissement de l'organisme et le lieu de l'activité éligible au mécénat

Compte tenu des développements qui précèdent, le régime fiscal du mécénat doit être identique entre les organismes établis en France et les organismes établis dans un autre Etat de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen. Afin de prévenir tout risque contentieux, ce parallélisme doit prévaloir dans tous les cas de figure et se décliner quel que soit le lieu d'exercice de l'activité, dans ou en dehors de l'Union. En revanche il est possible de maintenir des conditions d'éligibilité distinctes s'agissant des dons consentis à des organismes ayant leur siège ou agissant en-dehors de l'Union européenne.

En l'état actuel du droit interne et du droit de l'Union européenne tel qu'interprété par la Cour de justice de l'Union européenne, il convient par conséquent de distinguer quatre cas de figure différents.

³⁹ En vertu de l'article 64 § 1 du TFUE, l'article 63 interdisant les restrictions à la liberté de circulation des capitaux entre Etats membres et Etats tiers ne porte pas atteinte à l'application, aux pays tiers, des restrictions existant le 31 décembre 1993 en vertu du droit national ou du droit de l'Union en ce qui concerne les mouvements de capitaux à destination ou en provenance de pays tiers lorsqu'ils impliquent des investissements directs, y compris les investissements immobiliers, l'établissement, la prestation de services financiers ou l'admission de titres sur les marchés des capitaux.

⁴⁰ Cette notion est définie notamment par les arrêts du 18 décembre 2007 précité, du 20 mai 2008, aff. 194/06, Orange European Smallcap Fund NV, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2008 n° 1148 et du 10 février 2011 aff. 436/08 et 437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH et Osterreichische Salinen AG, publié à la Revue de jurisprudence fiscale 2011 n° 666.

Tableau n° 8 : Synthèse des conditions de territorialité

Siège hors de France/lieu d'activité	Lieu d'activité : UE ou EEE	Lieu d'activité : hors UE ou EEE
Siège dans l'UE ou l'EEE	Eligibilité dans des conditions identiques aux organismes français agissant en France	Eligibilité dans des conditions identiques aux organismes français agissant hors UE
Siège hors UE ou EEE	Inéligibilité sauf une exception	Inéligibilité sauf une exception

2.3.1. L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège dans un pays autre que la France au sein de l'UE ou de l'EEE et exerçant son activité sur le territoire de l'Union ou de l'EEE relève entièrement du régime fiscal du mécénat selon les mêmes modalités qu'un organisme établi en France

Si cet organisme exerce une activité d'intérêt général, au sens de la législation française, répondant à l'une des caractéristiques énumérées aux articles 200 ou 238 bis du code général des impôts, **les dons ou les versements qui lui sont consentis par un redevable de l'impôt en France devraient, compte tenu de la jurisprudence de la CJUE, être éligibles à la réduction fiscale dans les mêmes conditions que si ce don était consenti à un organisme ayant son siège en France.**

Ainsi un don ou un versement consenti par un résident de France à un organisme ayant son siège dans un autre pays de l'Union ou de l'EEE et exerçant une activité d'intérêt général dans un troisième pays de l'UE ou de l'EEE devrait ouvrir droit au profit de ce résident, dans les mêmes conditions que si ce don était consenti à un organisme ayant son siège en France, à l'avantage fiscal prévu par ces articles, dès lors qu'il finance une activité se rattachant à l'un des items listés dans ces deux articles.

Il devrait en aller de même pour les dons consentis au profit de certains organismes d'intérêt général par les personnes physiques assujetties à l'impôt de solidarité sur la fortune, en vertu de l'article 885-0 V bis A du CGI.

Il découle également de la jurisprudence de la CJUE que le taux de réduction d'impôt majoré de 75 % prévu au 1^{er} de l'article 200 du CGI devrait être accordé de manière identique et dans la même limite pour tous les dons consentis à des organismes établis dans l'UE ou l'EEE fournissant gratuitement à des personnes en difficulté des repas, contribuant à favoriser leur logement ou leur fournissant à titre principal les soins visés à l'article 261,1-4^o du même code.

2.3.2. L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège dans un pays autre que la France au sein de l'UE ou de l'EEE et exerçant son activité en dehors du territoire de l'Union et de l'EEE doit être traité de la même façon qu'un organisme établi en France et exerçant son activité hors de l'UE et de l'EEE

Si cet organisme exerce une activité d'intérêt général, au sens de la législation française, les dons qui lui sont consentis par un redevable de l'impôt en France devraient également, compte tenu de la jurisprudence de la CJUE, être éligibles à la réduction fiscale dans les mêmes conditions que si ce don était consenti à un organisme ayant son siège en France et agissant hors de l'UE ou de l'EEE.

Une éventuelle limitation des champs d'intervention éligibles hors de l'Union européenne devrait ainsi s'appliquer de manière identique, quel que soit le lieu du siège de l'organisme au sein de l'UE.

Rapport

Par suite, un don consenti par un résident de France à un organisme ayant son siège dans un autre pays de l'Union ou de l'EEE et exerçant son activité dans un pays situé en Afrique ouvrirait droit au profit de ce résident à l'avantage fiscal prévu aux articles 200, 238 bis ou 885-0 V bis A du CGI dans les mêmes conditions que si le don ou le versement avait été effectué au profit d'un organisme français similaire agissant dans ce même Etat d'Afrique.

2.3.3. L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège en dehors de l'Union et de l'EEE et exerçant son activité sur le territoire de l'Union ou de l'EEE ne devrait pas sauf exception être éligible au régime fiscal du mécénat

Ce cas de figure devrait être prévu par l'instruction, même s'il est actuellement peu répandu, afin d'anticiper l'internationalisation croissante des flux de dons, notamment en raison du développement des dons via internet, susceptible de rendre cette situation plus fréquente à l'avenir.

En principe et en l'absence de toute contrainte juridique, il n'y a pas de raison pour que les dons et les versements consentis à un tel organisme établi en dehors de l'UE et de l'EEE soient éligibles aux dispositifs de mécénat prévus aux articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A et il importe peu que son activité s'exerce sur le territoire de l'Union.

Le projet d'instruction qui précise cette règle ne soulève pas de difficultés.

En revanche cette réponse devrait être nuancée au moins à un titre et il convient d'examiner si une seconde hypothèse ne pourrait pas être prise en compte.

♦ **En premier lieu, la distinction effectuée par le projet d'instruction entre les organisations internationales selon que leur siège est situé ou non en dehors du périmètre de l'Union et de l'EEE et qu'elles disposent ou non au sein de ce périmètre de structures de représentation n'apparaît pas pertinente** pour les organisations internationales auxquelles la France est partie et qui feraient appel à la générosité du public dès lors qu'elles poursuivent un intérêt général.

En effet la France participe à l'élaboration de leur programme d'action qu'elle approuve et à leur gouvernance. L'avantage fiscal ainsi consenti participerait au demeurant de sa politique au titre de l'aide au développement. Il s'agit des institutions spécialisées de l'ONU telles l'Unesco, des fonds de l'ONU tels l'Unicef, et des programmes des Nations unies tels le Programme alimentaire mondial. Il est recommandé d'octroyer l'avantage fiscal aux dons en faveur de ces organisations indépendamment de toute considération liée à la disposition d'une structure de représentation dans l'UE ou l'EEE.

♦ **En second lieu, il pourrait aussi être envisagé d'octroyer l'avantage fiscal lorsque l'organisme établi en dehors de l'UE et de l'EEE exerce son activité en France.** Le droit de l'Union ne paraît pas imposer dans cette hypothèse l'extension de la déductibilité fiscale dans le cas où l'opération de mécénat aurait lieu dans un pays membre de l'Union ou de l'EEE autre que la France.

Ainsi, un résident de France, qui ferait un don à un organisme établi sur un autre continent et poursuivant un intérêt général, pourrait bénéficier des réductions d'impôt dès lors que cet organisme consacrerait le produit de ce don en France à des opérations de mécénat prévues aux articles 200, 238 bis ou 885-0 V bis A du CGI.

Il importe certes de veiller à ne pas porter atteinte à des règles de réciprocité au regard des flux de dons. Néanmoins cette exception n'a pu être totalement expertisée et elle soulève de réelles difficultés pratiques pour l'administration dans sa mission de contrôle dans la mesure où la traçabilité du don et surtout de son utilisation paraît très aléatoire.

Compte tenu de ces difficultés et des risques de détournement, il n'est finalement pas recommandé d'admettre cette seconde exception.

2.3.4. L'organisme faisant appel à la générosité du public ayant son siège en dehors de l'Union et de l'EEE et exerçant son activité en dehors du territoire de l'Union et de l'EEE ne devrait pas sauf exception être éligible au régime fiscal du mécénat

Pour les mêmes motifs que ceux énoncés au point 2.3.3 et sous la même réserve propre aux organisations internationales, les dons et les versements consentis à un tel organisme ne sont pas éligibles à l'avantage fiscal prévu par la loi quelle que soit l'activité exercée.

Le cadre territorial étant ainsi défini, la troisième partie du rapport examinera les conditions dans lesquelles pourraient être conciliés les différents objectifs fixés par la lettre de mission des ministres afin que soit donnée aux différents organismes exerçant leurs opérations de mécénat à l'étranger une meilleure sécurité juridique.

3. La sécurité juridique des organismes devrait être assurée par l'institution d'un agrément délivré aux organismes se livrant hors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen à des opérations de mécénat relevant de l'un des domaines énumérés par le législateur

La sécurité juridique des organismes se livrant à des opérations de mécénat hors de France n'est pas assurée en l'état actuel du droit de manière satisfaisante. Elle ne l'est pas au regard du régime applicable selon le pays où ces opérations se déroulent. Elle ne l'est pas non plus au regard des actions qui peuvent être éligibles au régime fiscal.

Alors que l'administration fiscale développe à maints égards une action visant à créer une relation de confiance avec ses interlocuteurs, le manque de clarté des règles applicables est à l'origine d'incompréhensions de la part de ces organismes et leur donne le sentiment d'un certain arbitraire dans les rescrits que cette administration délivre. Les inquiétudes provoquées par le projet d'instruction, qui, loin de restreindre le champ d'application de la loi, compte tenu des travaux préparatoires, l'élargissait aux domaines d'action qu'elle retenait, illustrent à elles seules la nécessité de définir un régime juridique qui puisse donner toutes les garanties requises à ces organismes, dans le cadre territorial défini ci-dessus, et garantisse en même temps que l'effort budgétaire consenti par l'Etat corresponde exactement aux actions qu'il entend favoriser au titre de ces opérations de mécénat à l'étranger.

La sécurité juridique recherchée doit pouvoir être assurée par la délivrance à ces organismes d'un agrément à raison des opérations entrant dans des domaines précisément et préalablement identifiés.

Les représentants des organismes au groupe de travail ont exprimé un double désaccord sur cette proposition, à la fois sur l'instauration d'un régime d'agrément et sur le principe d'un ciblage des champs d'intervention que la France choisirait de soutenir hors de l'Union par le biais de l'avantage fiscal. C'est pour cette raison qu'alors même qu'ils ont contribué très activement à la réflexion, un consensus n'a pu être obtenu.

Cette position, dont il ne peut qu'être donné acte, doit évidemment être respectée et peut d'ailleurs sur le principe se comprendre dans la mesure où, compte tenu de la mission qui est la leur, ils estiment que l'intérêt général, tel qu'il est défini par les articles 200 et 238 bis du code général des impôts pour les actions menées en France et éligibles à la réduction d'impôt, ne se divise pas et qu'ils ne peuvent privilégier aucun domaine d'action en dehors des frontières de sorte que le champ de l'intérêt général devrait purement et simplement être transposé dans son intégralité à l'action menée à l'étranger.

Pour autant, la question n'est pas celle de savoir s'il est légitime qu'au regard de ses missions un organisme d'intérêt général n'établisse pas de discrimination dans son action, toutes les

composantes de l'intérêt général, étant d'égale importance. Les organismes peuvent naturellement agir à leur guise en cette matière.

Elle porte seulement sur l'application d'un régime fiscal favorable et sur le choix de la collectivité nationale de cibler l'effort budgétaire qu'elle consent, au titre des opérations effectuées en dehors de la France, sur certaines actions d'intérêt général. Au demeurant et, compte tenu de ce qui a été dit ci-dessus quant à l'identité des règles devant être mises en œuvre, la question ne devrait pas se poser pour les opérations de mécénat effectuées sur le territoire de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen.

C'est pourquoi, en dépit des réticences de principe qui ont été exprimées, le présent rapport préconise une procédure d'agrément portant sur des domaines d'action identifiés.

3.1 La délivrance d'un agrément aux organismes se livrant hors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen à des opérations de mécénat devrait être prévue par la loi dans certaines hypothèses

3.1.1 Un régime d'agrément permettrait de concilier la sécurité juridique pour les organismes ainsi que les donateurs et le contrôle par l'administration fiscale

Il convient de rappeler que cette condition existe déjà pour l'éligibilité des dons et versements aux organismes étrangers ayant leur siège dans un Etat membre de l'Union européenne ou dans un autre Etat partie à l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale. L'agrément intracommunautaire permet de s'assurer qu'ils poursuivent des objectifs et présentent des caractéristiques similaires aux organismes éligibles dont le siège est situé en France.

La mise en place d'un agrément pour les organismes conduisant des actions en dehors de l'UE et de l'EEE présente de nombreux avantages.

♦ **L'agrément renforce la sécurité juridique des organismes**, qui bénéficieraient d'une visibilité à moyen terme sur la possibilité de délivrer les reçus fiscaux pour leurs activités à l'international. Le refus d'agrément est en outre soumis au **contrôle du juge administratif**, qui, dès lors que la loi définit les conditions et le champ d'application de l'agrément, lequel ne saurait être purement discrétionnaire, peut l'annuler pour illégalité.

♦ **L'agrément est de nature à supprimer les inégalités** existant actuellement entre les organismes qui demandent un rescrit, au risque de se voir opposer un refus, et ceux qui délivrent des reçus fiscaux pour des activités similaires sans avoir obtenu l'aval de l'administration fiscale. Le contrôle du juge sur les refus d'agrément en fait également un mécanisme plus efficace que le rescrit pour limiter les différences de traitement entre les organismes.

♦ **Il a aussi pour avantage de renforcer la transparence vis-à-vis des donateurs** : l'inscription des organismes agréés sur une liste qui devra être publiée et accessible par internet sur le site de l'administration garantira aux donateurs que le reçu fiscal qui leur aura été délivré par un organisme est conforme au régime fiscal du mécénat.

♦ **L'agrément permet également d'exclure ex-ante des organismes qui ne respecteraient pas les règles applicables** et dont l'action causerait, comme cela s'est vu dans le passé, de graves dommages aux organismes d'intérêt général.

♦ **L'agrément, délivré pour une période déterminée, donne enfin à l'administration les moyens d'exercer son contrôle, à l'occasion de la demande de renouvellement**, sur la conformité des actions menées à celles pour lesquelles l'agrément a été octroyé.

Ces avantages l'emportent sur les inconvénients inhérents à cette procédure.

Rapport

Ceux-ci sont de deux ordres :

♦ **L'agrément pourrait être dissuasif pour les petites structures en raison du coût administratif supplémentaire qu'il implique.** Le risque d'éviction des petites structures, insuffisamment organisées pour obtenir un tel agrément ne doit cependant pas être surestimé. D'une part, il n'est pas illégitime qu'elles exposent certains coûts pour obtenir au profit de leurs donateurs le bénéfice d'un régime fiscal favorable qui a un effet de levier considérable sur le montant des dons qu'elles sont susceptibles de recevoir et donc des recettes dont elles pourront disposer.

D'autre part, ce coût devrait pouvoir être minimisé : il n'apparaît pas nécessairement utile d'exiger des organismes établis en France un dossier de demande aussi exhaustif que celui imposé aux organismes européens, dans la mesure où la condition d'intérêt général est plus aisée à vérifier pour les organismes établis en France.

♦ **L'agrément occasionnerait également des coûts de gestion pour l'administration fiscale liés à la délivrance et au renouvellement des agréments.** Compte tenu du nombre d'organismes susceptibles d'être concernés par un tel agrément (environ 300 à 400 organismes d'intérêt général déclarent conduire des actions en dehors de la France), une telle procédure d'agrément devrait pouvoir être absorbée par l'administration, au besoin par redéploiement de personnels ou le cas échéant par des mesures de déconcentration et ne semble pas devoir nécessiter de moyens supplémentaires.

Il convient en effet de prendre en compte le fait que l'agrément a pour conséquence nécessaire la disparition des demandes de rescrits, ce qui compensera en partie la charge de travail occasionnée par l'agrément, tant pour l'administration que pour les organismes.

L'intervention du législateur est naturellement requise pour créer ce régime d'agrément. Il lui reviendra d'encadrer les conditions dans lesquelles il sera délivré afin que l'administration fiscale soit prémunie du risque qu'elle mette en œuvre son pouvoir d'une manière qui pourrait être ressentie comme arbitraire.

L'agrément paraît donc un outil parfaitement adapté à la conciliation des objectifs recherchés tant par les organismes que par l'administration.

3.1.2 Des dispenses d'agrément devraient être prévues en fonction de la nature de l'organisme, de ses actions et du lieu de leur exercice

♦ En premier lieu, **il est recommandé de ne pas soumettre à la procédure d'agrément un certain nombre d'organismes qui, eu égard à leur nature, seront de droit autorisés à délivrer des reçus fiscaux pour leur action à l'international sans avoir à le solliciter.**

D'une part, la procédure d'agrément ne paraît pas adaptée pour les opérations de mécénat effectuées par des **organisations internationales auxquelles la France est partie et poursuivant des actions d'intérêt général** (organismes, fonds ou programmes d'actions onusiens notamment). La France est représentée dans les instances décisionnelles de ces organismes et participe ainsi à l'élaboration de leur programme d'action ainsi qu'à leur contrôle.

D'autre part, l'agrément ne paraît pas davantage requis pour **les organismes reconnus d'utilité publique, qu'il s'agisse des associations ou des fondations.** Ces organismes seront réputés présenter déjà, par cette reconnaissance, des garanties suffisantes. Le statut d'association ou de fondation reconnue d'utilité publique est en effet octroyé par décret en Conseil d'Etat. Le ministère de l'Intérieur et le Conseil d'Etat vérifient à cette occasion que l'objet poursuivi est bien d'intérêt général. Les fondations et associations reconnues d'utilité publique, au demeurant visées au a) du 1 de l'article 200 et au b) du 1 de l'article 238 bis du CGI, sont soumises à la tutelle du ministère de l'Intérieur et du ministère compétent au regard de leur domaine d'activité. L'Etat est présent au sein de leurs organes de gouvernance. Ils font en outre l'objet d'audits réguliers des corps de contrôle.

♦ En deuxième lieu, il va de soi que **la délivrance d'un agrément n'est pas compatible avec les actions humanitaires qui doivent être entreprises d'urgence en raison de grandes catastrophes**. Une telle procédure ne serait en effet pas adaptée à des actions par essence imprévisibles et qui suscitent à juste titre un élan de générosité important comme l'ont montré le tsunami en Asie du Sud-Est en décembre 2004 ou le tremblement de terre à Haïti en janvier 2010.

C'est pourquoi, eu égard à leur caractère imprévisible et ponctuel, les actions menées dans ce cadre ouvriraient droit au bénéfice de l'avantage fiscal sans qu'il soit nécessaire pour l'organisme d'obtenir un agrément préalable.

Les programmes d'action éligibles sans agrément comprendraient ainsi les actions d'urgence conduites afin de faire face à des catastrophes, quelle qu'en soit la cause. Il peut s'agir de catastrophes naturelles (telles que sécheresse, inondations, séismes, raz-de-marée, tempêtes, éruptions volcaniques, etc...), de catastrophes technologiques occasionnant de graves conséquences pour les populations (explosion dans le cadre d'un établissement industriel, dysfonctionnement d'une centrale nucléaire, etc...) de faits de guerre ou de famines.

♦ Enfin, **il convient de préciser les situations dans lesquelles l'agrément serait ou non requis au regard des règles de territorialité en fonction du lieu où les opérations de mécénat sont réalisées.**

Tableau n° 9 : Conditions territoriales d'éligibilité avec ou sans agrément

Siège/Lieu d'activité	Activité en France	Activité hors France dans l'UE ou l'EEE	Activité hors UE ou EEE
Siège en France	Sans objet	Sans agrément	Agrément
Siège hors France dans l'UE ou l'EEE	Agrément	Agrément	Agrément
Siège hors UE ou EEE	Sans objet	Sans objet	Sans objet

L'agrément ne sera pas nécessaire pour les opérations menées sur le territoire de l'UE ou de l'EEE par des organismes établis en France. La délivrance d'un tel agrément aux opérations de mécénat conduites par un organisme d'intérêt général ayant son siège en France à raison des actions entreprises en dehors de la France dans la zone européenne aurait l'avantage d'aligner la situation de cet organisme avec celle de l'organisme ayant son siège dans un autre Etat membre et d'être ainsi parfaitement en ligne avec la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne au regard du principe de la liberté de circulation des capitaux. Cette logique, poussée à son terme, aurait cependant, en raison de l'identité des actions éligibles, pour conséquence de soumettre en réalité également à agrément les activités exercées par un tel organisme en France dans les mêmes domaines, solution qui n'est pas envisagée. Par ailleurs, l'agrément prévu pour les organismes établis dans un autre Etat de l'UE ou de l'EEE se justifie par la nécessité pour l'administration de s'assurer que l'organisme étranger poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes éligibles dont le siège est situé en France. Ces objectifs peuvent être atteints sans agrément dans le cas d'un organisme situé en France et agissant dans l'UE.

L'organisme ayant son siège en France et exerçant une activité dans un pays situé hors de l'UE et de l'EEE devra obtenir un agrément, à raison de l'activité éligible telle que le législateur en déterminera le champ.

Lorsque l'organisme faisant appel à la générosité du public a son siège dans l'un des Etats membres de l'Union ou de l'EEE et exerce son activité en dehors du territoire de l'Union et de l'EEE, ses opérations de mécénat devront également être soumises à agrément.

Rapport

Compte tenu de ce qui a été dit aux points 2.3.3 et 2.3.4, la question de la délivrance d'un agrément à un organisme établi en dehors de l'Union européenne et de l'EEE quel que soit le lieu où il exerce son action est sans objet, dès lors que ses actions ne sont pas éligibles.

3.1.3 La reconnaissance d'un seuil à partir duquel l'agrément serait requis ne permettrait pas d'atteindre les objectifs poursuivis

L'absence d'obligation d'agrément en-deçà d'un certain seuil pourrait constituer une réponse au risque d'éviction des petites organisations ou des organisations moyennes, moins à même de supporter la charge que représente une demande d'agrément. Il permettrait aussi de hiérarchiser le contrôle a priori de l'administration fiscale en le ciblant sur les structures à fort enjeu budgétaire.

Ce seuil pourrait être défini :

- en fonction du montant des dons collectés qui sont investis à l'international : l'agrément pourrait être exigé par exemple lorsque ce montant dépasse 10 % des dons reçus ;
- et/ou en fonction du seuil de publicité des comptes annuels et d'audit par un commissaire aux comptes, prévu par l'article L. 612-4 du code de commerce, le décret n° 2006-335 du 21 mars 2006 et le décret n° 2007-644 du 30 avril 2007 : l'agrément serait alors requis lorsque le montant des recettes des organismes (subventions et/ou dons) est supérieur, en l'état actuel des textes, à 153 000 euros.

L'instauration d'un seuil présente toutefois un inconvénient majeur : il fait échapper au contrôle de l'administration fiscale les petites structures qui sont celles présentant le plus de risque de fraude.

Pour répondre à l'inquiétude légitime des associations sur l'effet d'éviction des organisations de petite taille tout en préservant l'efficacité de l'agrément comme outil de contrôle, il paraît préférable de ne pas prévoir un tel seuil mais de limiter autant que possible le coût administratif que peut représenter la constitution d'un dossier d'agrément afin de ne pas les dissuader de présenter une telle demande. Il conviendrait donc de prévoir des mesures réglementaires intégrant cette donnée. La mise en place prochaine du socle commun d'agrément créé par l'article 123 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit, dont l'un des critères est l'intérêt général de l'organisme, pourrait contribuer à alléger dans une certaine mesure la demande d'agrément fiscal.

La soumission des organismes à la procédure d'agrément sans prise en compte d'un seuil aura aussi pour avantage de fournir à l'administration des statistiques exhaustives sur le montant des dons consacrés aux opérations de mécénat à l'international.

Pour ces différentes raisons, **il n'est pas recommandé d'instaurer un seuil d'agrément.**

3.1.4 L'agrément serait délivré pour cinq ans par le ministre chargé du budget et la publicité des organismes habilités devrait être assurée

En premier lieu, s'agissant de dépenses fiscales et conformément aux dispositions générales de l'article 1649 nonies du code général des impôts⁴¹, **il appartiendra au ministre chargé du budget de délivrer l'agrément aux organismes qui en feront la demande.**

⁴¹ Aux termes de cet article : « Nonobstant toute disposition législative contraire, les agréments auxquels est subordonné l'octroi d'avantages fiscaux prévus par la loi sont délivrés par le ministre chargé du budget ».

Cet agrément devrait être délivré pour une **durée limitée. Une durée de cinq ans** présente l'avantage d'être en harmonie avec celle prévue pour l'application du décret n° 2010-395 du 20 avril 2010 concernant les procédures applicables aux libéralités consenties aux établissements et organismes visés à l'article 910 du code civil. Si cette durée, qui constitue un compromis entre la nécessité d'un contrôle régulier et la visibilité à moyen terme donnée aux organismes, était retenue, celle de l'agrément prévu, pour les organismes établis dans un autre pays de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, par le 4 bis des articles 200 et 238 bis du code général des impôts devrait, par souci de simplification, être portée de trois à cinq ans.

Toutefois il convient de relever qu'une durée de trois ans pourrait certainement se justifier eu égard aux spécificités de la matière fiscale dès lors qu'elle correspond au délai de reprise dont dispose l'administration fiscale lorsqu'elle effectue des contrôles.

En second lieu, et dans un souci de transparence pour les donateurs, **il est proposé de rendre publique la liste des organismes bénéficiant d'un agrément ou qui en sont dispensés de plein droit à raison des actions qu'ils envisagent de mener en dehors du territoire de l'Union européenne et de l'EEE.** Cette liste devrait être publiée et régulièrement mise à jour sur le site internet de l'administration fiscale. Une telle liste existe déjà s'agissant des agréments intracommunautaires.

3.2 Les opérations de mécénat effectuées hors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen éligibles à la réduction d'impôt devraient porter sur l'un des domaines énumérés par le législateur

Faut-il limiter les actions éligibles à l'international ou transposer tels quels les domaines d'activité énumérés à l'article 200 du code général des impôts ? Avant d'examiner cette question centrale, il est nécessaire de rappeler deux pré-requis.

L'action à l'international des organismes d'intérêt général ne saurait avoir par principe un champ d'intervention allant au-delà de celui qui ouvre droit aux avantages fiscaux à raison des opérations de mécénat effectuées en France. Une autre analyse, qui aurait d'ailleurs pour effet d'instituer une discrimination à rebours, n'est au demeurant demandée par aucun des interlocuteurs rencontrés.

Quels que soient les critères retenus, l'ensemble des actions éligibles à l'international doit par ailleurs satisfaire aux critères de **l'intérêt général** rappelés au point 1.1.2. Cette condition transversale prévue par la loi **exclut par principe les activités à caractère lucratif ou le soutien au secteur concurrentiel**, quelle que soit l'option retenue.

La solution consistant à aligner purement et simplement le régime fiscal quel que soit le lieu où l'opération de mécénat se déroule se traduirait par une extension considérable du champ de l'article 200 ou de l'article 238 bis du code général des impôts tel que le législateur a, à plusieurs reprises, réaffirmé qu'il entendait le délimiter. Ce choix, qui correspondrait à l'attente exprimée par l'ensemble des organismes auditionnés ou membres du groupe de travail, relève du Gouvernement et du législateur.

Comme cette option est radicalement contraire à l'analyse contenue dans le projet d'instruction de l'administration fiscale permettant un certain assouplissement des règles légales, le rapport s'est attaché à rechercher les opérations de mécénat, au vu desquelles l'agrément aura été délivré, qui pourraient être regardées comme étant éligibles à la réduction d'impôt.

Deux options ont été explorées : l'une reposant uniquement sur la nature de l'activité, l'autre combinant ce critère avec un ciblage sur des pays considérés comme prioritaires.

3.2.1 Un ciblage des opérations de mécénat éligibles sur des pays regardés comme prioritaires n'apparaît pas pertinent

Le ciblage par zone géographique consiste à prendre en compte le niveau de développement des pays bénéficiaires de l'aide et à encourager par le biais de la réduction d'impôt des programmes d'action d'autant plus pérennes et proches de l'aide économique au développement que les pays sont moins avancés en ce domaine.

Selon ce schéma, les actions de portée mondiale menées à l'étranger en faveur de la défense de l'environnement naturel et en faveur de la santé humaine seraient éligibles quel que soit le ou les pays concernés.

En revanche, l'éligibilité de l'action humanitaire et de l'aide au développement serait appréciée différemment selon le niveau de développement du pays bénéficiaire de l'aide :

- l'aide d'urgence aux populations en détresse à la suite d'une catastrophe naturelle ou technologique, d'une famine ou d'un conflit armé ouvrirait droit à la réduction d'impôt quelle que soit la localisation géographique ;
- dans les pays en développement, répertoriés sur la liste du Comité d'aide au développement (CAD) de l'OCDE, seraient éligibles les actions visant à satisfaire les besoins indispensables des populations ;
- enfin, l'éligibilité des programmes d'aide au développement dans une acception plus large, incluant les actions visant à amorcer, encourager ou développer un processus économique local, serait admise lorsqu'elle est menée dans les seuls pays les moins avancés répertoriés dans la première colonne de cette liste, qui regroupe une petite cinquantaine d'Etats en 2012.

Cette approche intéressante présente cependant de nombreux inconvénients.

Les différentes listes de pays les moins avancés et de pays en voie de développement des organisations internationales ne sont pas totalement concordantes.

Les effets de seuil seraient également particulièrement marqués dès lors qu'il serait indispensable de déterminer un niveau de développement en-deçà duquel une action de soutien au démarrage économique local ne serait plus éligible.

La liste des pays les moins avancés est par ailleurs sujette à des variations assez importantes d'une année sur l'autre : entre 2009 et 2011, 29 pays de la liste du CAD de l'OCDE ont été reclassés dans une catégorie différente, même si ces évolutions touchent peu la liste des pays les moins avancés et se concentrent sur les pays à faible revenu et ceux de la tranche inférieure des revenus intermédiaires.

De plus, la richesse moyenne par habitant ne reflète pas les disparités très fortes qui peuvent exister au sein de certains Etats, notamment ceux qui sont très vastes, comme l'Inde. Cette approche par pays rendrait inéligible des programmes en faveur de populations très défavorisées dans ces Etats.

Pour toutes ces raisons, la sélection de pays éligibles ne peut qu'être dans une certaine mesure arbitraire, même si elle repose sur une classification internationale. Elle pourrait aussi être délicate à justifier pour les autorités gouvernementales au regard de leurs impératifs diplomatiques et soulever des difficultés en termes de réciprocité des dons, voire être influencée par des considérations politiques étrangères aux besoins des populations, comme la nature du régime en place et les relations qu'il entretient avec la France. La liste des Etats éligibles devrait de surcroît être réactualisée par décret chaque année.

L'option fondée sur un zonage géographique n'est donc pas préconisée.

3.2.2 Il est recommandé de préciser par la loi les trois grands domaines d'intervention des opérations de mécénat éligibles à la réduction d'impôt

Afin de renforcer la sécurité juridique des organismes recevant des dons ou des versements, les opérations de mécénat pour lesquelles ils seraient agréés à délivrer des reçus fiscaux ouvrant droit à la réduction d'impôt seraient énoncées par grandes catégories dans la loi aux articles 200 et 238 bis du CGI, et elles seraient explicitées par une instruction fiscale.

♦ La loi pourrait définir les trois domaines d'intervention des opérations de mécénat effectuées hors de l'Union européenne et de l'Espace économique européen.

Ces trois domaines sont les suivants :

- les actions requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse et de misère et de contribuer à leur insertion sociale ;
- les actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;
- les actions conduites en vue de la protection de l'environnement naturel contre les phénomènes d'ampleur internationale menaçant son équilibre.

Par ailleurs, afin de tenir compte de la réalité des actions entreprises par les organismes dans les pays concernés et de prendre en considération le caractère indissociable des différentes composantes de ces interventions, il convient de veiller à ce que les organismes agréés disposent d'une sécurité juridique avérée dans le cas où une partie, nécessaire et même indispensable, de ces opérations, n'entre pas intégralement dans ces items.

Il faut en effet prévenir une approche thématique trop rigide qui ne tiendrait pas compte de la réalité des programmes d'action menés. Ceux-ci se caractérisent de plus en plus fréquemment par une approche globale de l'aide humanitaire, conjuguant la couverture des besoins essentiels des populations et le soutien au lancement d'une petite activité vivrière ou encore à l'entourage des populations cible de l'action humanitaire. A titre d'exemple, la création de structures d'accueil (écoles, dispensaires...), la lutte contre les maladies infectieuses mais aussi l'amélioration de la condition féminine par la scolarisation des jeunes filles requièrent dans le même temps des investissements qui relèvent du soutien au développement et passent, par exemple, par le creusement de puits d'eau potable à proximité des villages ou par des actions d'amorçage d'une activité permettant de favoriser l'autonomie et le développement des populations. De même la lutte contre la pauvreté des enfants ne peut guère être dissociée de l'action menée au niveau de leurs parents.

C'est pourquoi le législateur devrait prévoir que, pour être éligibles, les actions des organismes bénéficiaires déployées hors Union européenne et hors EEE devraient être exercées **de manière prépondérante dans les trois domaines suggérés**. La notion de prépondérance incluse dans la loi permettrait donc de rendre éligibles ces actions mixtes, dans lesquelles le soutien au développement est l'accessoire indissociable d'une action dont le but premier est humanitaire.

Elle permettrait aussi d'introduire un élément de souplesse dans l'appréciation par l'administration de l'éligibilité des programmes des associations.

♦ Les différents champs d'intervention hors Union européenne et hors EEE devraient être précisés au moyen d'exemples par une instruction fiscale insérée dans le BOFiP-Impôts. L'instruction pourrait s'inspirer des lignes directrices suivantes :

1. Action humanitaire

a) Actions humanitaires d'urgence éligibles sans agrément

Rapport

Les programmes d'action éligibles comprennent en premier lieu les actions d'urgence conduites afin de faire face à des catastrophes, quelle qu'en soit la cause. Il peut s'agir :

- de catastrophes naturelles (telles que sécheresse, inondations, séismes, raz-de-marée, tempêtes, éruptions volcaniques, etc....) ;
- de catastrophes technologiques occasionnant de graves conséquences pour les populations (explosion dans le cadre d'un établissement industriel, dysfonctionnement d'une centrale nucléaire, etc...) ;
- de faits de guerre ;
- de famines.

Ainsi qu'il a été dit, eu égard à leur caractère imprévisible et ponctuel, les actions menées dans ce cadre ouvrent droit au bénéfice de l'avantage fiscal sans qu'il soit nécessaire pour l'organisme d'obtenir un agrément préalable.

b) Actions à caractère humanitaire soumises à agrément

Relèvent de ces actions humanitaires les actions requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse et de misère et de contribuer à leur insertion sociale.

Sont ainsi concernées les actions ayant pour objet principal :

- de répondre aux besoins sanitaires de ces populations. Ces actions comprendraient la lutte contre la mortalité infantile, la fourniture de soins élémentaires, la recherche scientifique et les programmes d'action développés en vue de lutter contre les pandémies et les maladies infectieuses telles la lèpre, le choléra, le paludisme, le sida, la tuberculose...;
- de fournir aux populations concernées des aides permettant d'améliorer les conditions de leur hébergement ;
- de leur donner les éléments fondamentaux d'éducation indispensables à leur insertion sociale (actions en faveur de la protection et du développement de l'enfant, alphabétisation, scolarisation ...). Il conviendrait de rendre éligibles au titre des éléments indispensables à l'insertion sociale les actions en faveur des personnes handicapées ;
- de promouvoir les droits des femmes.

En appui de ces actions d'ordre humanitaire, qui comprennent aussi des actions transversales essentielles telles que le creusage de puits d'alimentation en eau, des actions de développement (dépenses de formation professionnelle, fourniture de bétail, d'outils ou aides à leur acquisition...) permettant l'amorçage d'une activité autonome locale de nature à enclencher une amélioration de la situation des populations devraient également être éligibles, dès lors qu'elles constitueraient un élément indissociable des actions humanitaires entreprises. Ces actions de développement ne seraient éligibles que si elles concourent au développement social des populations en situation de détresse ou de misère, présentent un caractère local et ne sont pas pilotées par des sociétés commerciales ou des structures à but lucratif. Les actions entreprises en vue du développement sur place d'une formation universitaire accompagnant ces opérations de développement devraient aussi pouvoir être prises en compte.

Seraient également éligibles les actions qui contribuent à la mise en œuvre des garanties prévues par les conventions internationales poursuivant un but humanitaire, notamment la convention de Genève du 28 juillet 1951 relative au statut des réfugiés, la convention internationale relative aux droits de l'enfant, signée à New-York le 26 janvier 1990 et la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales. Les dons en faveur d'actions de protection des droits de minorités à l'international seraient éligibles à ce titre.

Rapport

Sur ces deux points, il convient de veiller à l'absence d'impact à rebours sur les actions éligibles en droit interne. L'éligibilité de telles actions de développement ne devrait pas avoir pour effet de rendre éligibles à la réduction d'impôt les dons ou les versements effectués par exemple pour des actions de formation professionnelle ou des actions de démarrage d'une activité économique en France, ce que le droit en vigueur interdit. De la même manière, le fait que seraient admises les actions à l'international contribuant à la mise en œuvre des garanties prévues par les conventions internationales poursuivant un but humanitaire ne doit pas avoir pour effet de rendre éligibles à l'avantage fiscal des actions d'organismes qui auraient pour objet d'encourager des pratiques illégales en France.

Ce risque apparaît néanmoins circonscrit dès lors d'une part que l'aide au développement devrait être non lucrative et indissociable de programmes humanitaires s'adressant à des populations en situation de détresse et de misère, et d'autre part que ces conventions internationales ménagent les restrictions apportées par les Etats aux droits et libertés qu'elles proclament, lorsqu'elles sont nécessaires à la protection de la sécurité nationale, de l'ordre public, de la santé et de la morale publiques.

2. Actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises

Ce critère, énoncé sans plus de précisions au point 10 de l'instruction 5-B-3311 et repris au point 160 de l'instruction du BOFIP actuellement en vigueur, gagnerait à être explicité.

S'agissant de la mise en valeur du patrimoine artistique français, seraient par exemple éligibles les dons finançant :

- l'exposition à l'étranger d'œuvres appartenant à un musée public français ;
- la diffusion du savoir-faire artistique de la France à l'étranger, à condition que l'opération ne revête pas un caractère lucratif.

Les actions éligibles au titre de la diffusion de la culture française incluraient celles contribuant à la diffusion de la littérature et du cinéma en langue française, de la musique, de la peinture, de l'architecture appartenant au patrimoine culturel de la France.

La diffusion de la langue française recouvrirait notamment le soutien à l'action du réseau international de l'Alliance française et des lycées français à l'étranger.

Au titre de la diffusion des connaissances scientifiques françaises, seraient éligibles les actions de diffusion des résultats de la recherche impliquant une université, un centre ou une équipe de recherche française, seule ou dans le cadre d'une collaboration internationale. Par connaissances scientifiques, il faut entendre les acquis des sciences exactes comme ceux des sciences sociales.

Cette définition exclurait en revanche les bourses étudiantes dans la mesure où cette dérogation n'a pas pour objet de subventionner les études supérieures ni les recherches en cours (sous réserve de l'exception prévue pour la recherche en matière de santé, se rattachant aux actions à caractère humanitaire).

3. Actions conduites en vue de la protection de l'environnement naturel contre les phénomènes d'ampleur internationale menaçant son équilibre

Seraient éligibles les programmes d'action ayant pour objet la sauvegarde de l'environnement naturel contre les phénomènes d'ampleur mondiale qui compromettent son équilibre. Ouvriraient droit à la réduction d'impôt les actions :

- conduites en vue de lutter contre le réchauffement climatique, appréciées au regard de leurs incidences à l'échelle planétaire ;

Rapport

- relatives à la lutte contre la déforestation et la désertification ;
- tendant à la conservation et à la préservation de la biodiversité, qu'elle soit animale ou végétale ;
- d'urgence entreprises en vue d'atténuer les conséquences des catastrophes écologiques (marées noires, pollutions industrielles, catastrophe nucléaire).

4. Les règles de territorialité ainsi définies devront pouvoir donner lieu à un contrôle effectif de l'administration

Ces règles de contrôle sont le corollaire nécessaire et justifié à tous égards des règles de territorialité. Leur respect pourrait être vérifié à partir des documents que les organismes faisant appel à la générosité du public élaborent d'ores et déjà. Il suffit qu'ils soient mis à la disposition de l'administration fiscale et il n'est pas préconisé qu'il soit élaboré de nouveaux documents. Le caractère effectif du contrôle ne pourra cependant être assuré que dans la mesure où la traçabilité des dons et des versements ayant bénéficié de la réduction d'impôt et servi au financement des opérations de mécénat à l'étranger sera garantie.

4.1 L'administration fiscale doit pouvoir disposer des éléments pertinents pour contrôler l'application des règles de territorialité sans que soient imposées aux organismes des formalités redondantes

A cet égard, il convient de relever que les associations faisant appel à la générosité du public doivent désormais respecter un cadre comptable rigoureux (obligation de publicité des comptes annuels, certification des comptes par un commissaire aux comptes lorsque les aides publiques ou les dons donnant droit à un avantage fiscal excèdent 153 000 euros par an) et font l'objet, comme le montre le document publié en annexe IV, de nombreux contrôles internes et externes : contrôles réguliers de la Cour des comptes, de l'Inspection générale des affaires sociales ou encore des organismes publics bailleurs de fonds (Commission européenne, sous le contrôle de la Cour des comptes européenne ; Agence française de développement....).

Les dispositifs et outils de contrôle existants, mieux exploités, fourniraient tous les éléments utiles à l'administration fiscale pour assurer la traçabilité des dons, sans qu'il apparaisse nécessaire de créer des procédures de contrôle supplémentaires.

Le compte d'emploi des ressources collectées auprès du public (CER), que les organismes faisant appel à la générosité publique dans le cadre d'une campagne nationale d'appel aux dons ont l'obligation d'élaborer chaque année en vertu de l'article 4 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991, constitue à ce titre un instrument particulièrement intéressant. Ce compte, dont l'élaboration obéit à des normes comptables unifiées depuis le 1^{er} janvier 2009, est incorporé à l'annexe aux comptes annuels et est certifié le cas échéant par le commissaire aux comptes. Il est également susceptible d'être contrôlé par la Cour des Comptes ou l'IGAS. Le CER indique l'emploi des dons par catégorie de missions. Il doit aussi faire ressortir les missions réalisées en France et celles effectuées à l'étranger. Il pourrait permettre à l'administration fiscale de vérifier le montant des dons investis à l'international et les actions financées par la générosité du public.

Le CER de l'exercice clos pourrait être joint à la déclaration annuelle à l'administration fiscale des organismes faisant appel à la générosité du public retraçant le montant des dons à l'international ayant donné lieu à l'émission de reçus fiscaux, proposée au point 1.2.3.

4.2 Le contrôle effectif du respect des règles de territorialité par les organismes redistributeurs devrait reposer sur la production des conventions le liant à ses partenaires locaux à la demande de l'administration

Il est indispensable que l'administration fiscale puisse vérifier, d'une part, que l'organisme collecteur contrôle effectivement l'emploi des fonds depuis la France ou l'Etat membre de l'Union dans lequel il a son siège et, d'autre part, que les fonds transitant par un tel organisme sont bien utilisés par le partenaire local pour financer des actions éligibles au régime fiscal du mécénat.

Le respect des conditions tenant à la nature de l'activité et à l'intérêt général ne peuvent s'apprécier indépendamment de la structure locale qui met en œuvre les programmes d'action. L'organisme collecteur français ou communautaire doit être en mesure d'assurer la traçabilité des sommes reçues et le suivi de leur affectation. Il lui revient notamment de s'assurer du caractère non lucratif de ses partenaires relais et que leurs activités sont éligibles au régime fiscal des dons.

En revanche, l'obligation qui est faite aux organismes redistributeurs de verser les fonds sur des comptes bancaires ouverts à leur nom à l'étranger et non sur le compte de leurs partenaires soulève des difficultés pour les organismes et ne semble pas la plus appropriée pour remplir cet objectif de traçabilité et de contrôle.

Il est proposé de substituer à cette obligation formelle la production par l'organisme collecteur à l'administration fiscale, lorsque celle-ci le demande, des conventions écrites ou de tous documents en tenant lieu le liant avec les organismes partenaires. Ces conventions, qui sont habituellement dressées par les organismes redistributeurs, précisent les objectifs à atteindre, les modalités de mise en œuvre et d'évaluation des programmes ainsi que les règles de justification des dépenses. Elles devraient également comporter, comme c'est déjà le cas en pratique, l'acceptation par le partenaire local des contrôles pouvant être diligentés par l'organisme bailleur ou les autorités fiscales françaises. Les conventions de partenariat fourniraient ainsi à l'administration une information plus complète et adaptée aux besoins du contrôle fiscal tout en étant davantage compatible avec le mode d'intervention des organismes collecteurs.

CONCLUSION

Le présent rapport s'efforce de proposer, dans un cadre juridique qui paraît sécurisé, une solution équilibrée telle qu'elle a pu apparaître comme étant souhaitable compte tenu, dans le contexte budgétaire actuel, des contraintes des organismes, de l'évolution de leurs modes d'intervention à l'étranger mais aussi de la nécessité pour l'administration fiscale de remplir effectivement sa mission de contrôle.

Le rapport recommande, en premier lieu, sans en faire un préalable à la détermination des règles de territorialité, de doter l'administration fiscale d'un outil statistique de suivi des dépenses fiscales liées aux dons ayant financé les actions conduites par les organismes hors de France.

En deuxième lieu, compte tenu des contraintes juridiques résultant du respect du principe de la liberté de circulation des capitaux, le rapport propose de rendre éligibles à la réduction d'impôt les dons consentis aux organismes ayant leur siège dans l'UE ou l'EEE et exerçant leur activité dans cette zone, dès lors qu'elle se rattache à l'un des champs d'activité énumérés aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts ainsi qu'aux organismes ayant leur siège en France ou dans l'un des Etats membres de l'UE ou de l'EEE et exerçant leur activité en dehors de l'UE et de l'EEE, dans l'un des domaines d'action éligibles à l'international.

En troisième lieu, le rapport recommande de soumettre, sauf exceptions, à un agrément les organismes conduisant en dehors de l'UE et de l'EEE des opérations de mécénat lorsque ces opérations ne relèvent pas des actions humanitaires d'urgence (catastrophes naturelles, famines, faits de guerre...).

En quatrième lieu le rapport propose de définir par la loi les trois grandes catégories d'opérations de mécénat effectuées en dehors de l'UE et de l'EEE ouvrant droit à la réduction d'impôt (actions à caractère humanitaire requises en vue de la satisfaction des besoins indispensables des populations en situation de détresse et de misère et de contribuer à leur insertion sociale, actions concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, actions conduites en vue de la protection de l'environnement naturel contre les phénomènes d'ampleur internationale menaçant son équilibre.

Enfin, le rapport préconise que l'administration, qui pourra s'appuyer sur les documents déjà produits au titre des diverses obligations auxquelles les organismes sont soumis, soit mise en mesure de pouvoir exercer un contrôle effectif sur le respect de ces règles de territorialité, en particulier grâce à la production des conventions ou des documents en tenant lieu, relatifs aux actions effectuées hors de France.

Un consensus n'a pu formellement être obtenu mais le dialogue a été suffisamment fructueux pour qu'il soit permis d'espérer que, dans le cas où les propositions du rapport seraient retenues, l'administration fiscale et les organismes élaborent à l'avenir des relations de confiance sur ces nouvelles bases. Dans un tel cadre, il serait opportun de ne pas remettre en cause les situations passées à l'aune des nouveaux critères suggérés.

A Paris, le 25 février 2013

SOMMAIRE DES ANNEXES

- Annexe I :** Lettre de mission
- Annexe II :** Composition du groupe de travail
- Annexe III :** Liste des auditions
- Annexe IV :** Document sur les contrôles et démarches volontaires de certification des organismes faisant appel à la générosité du public
- Annexe V :** Questionnaire sur la territorialité des dons diffusé aux organismes faisant appel à la générosité du public

Rapport

Annexe I

Lettre de mission



LE MINISTRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES

LE MINISTRE DÉLÉGUÉ CHARGÉ DU BUDGET

Paris, le 15 OCT 2012

Monsieur le Président,

Vous nous avez demandé la confirmation que votre mission, relative aux règles de territorialité du régime fiscal du mécénat, se déroulerait jusqu'à son terme. Nous avons le plaisir de vous exprimer l'importance que nous accordons à la poursuite de vos travaux et notre souhait de les voir menés à bonne fin.

La territorialité des actions éligibles au mécénat demeure un sujet très sensible pour les associations, risqué sur un plan budgétaire et contentieux sur un plan communautaire. Une mission indépendante comme la vôtre, se donnant le temps de la réflexion et de la concertation, apportera beaucoup au débat public.

Nous attendons de votre mission qu'elle éclaire les conditions dans lesquelles, se fondant sur une notion – peut-être clarifiée – d'intérêt général, la France pourrait concilier les contraintes du droit communautaire, la maîtrise budgétaire, la contrôlabilité des actions éligibles au mécénat et, autant que possible, les aspirations des associations.

Une attention particulière sera portée à la sécurité juridique qu'il convient, par des principes clairs, de garantir aux acteurs. Le groupe de travail que vous avez constitué permettra, nous l'espérons, de réunir un certain consensus autour des conclusions que vous défendrez à l'issue de votre mission et que nous attendons pour le 15 janvier 2013 au plus tard.

Nous vous prions de croire, Monsieur le Président, aux assurances de notre considération distinguée.

Pierre MOSCOVICI

Jérôme CAHUZAC

Monsieur Gilles BACHELIER
Conseiller d'Etat
Président de la 8^{ème} sous-section
Conseil d'Etat
1 place du Palais Royal
75100 PARIS Cedex 01

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

Rapport

Annexe II

Composition du groupe de travail

Administration de l'Etat

- Ministère de l'économie et des finances (Direction de la Législation Fiscale)
- Ministère chargé du budget (Direction Générale des Finances publiques, service juridique de la fiscalité)
- Ministère de l'intérieur (Direction des libertés publiques et des affaires juridiques)
- Ministère des affaires étrangères et européennes (Direction Générale de la Mondialisation, du Développement et des Partenariats)
- Ministère de l'éducation nationale, de la jeunesse et de la vie associative (Direction de la jeunesse, de l'éducation populaire et de la vie associative)
- Ministère de la culture (Mission mécénat)

Représentants des organisations faisant appel à la générosité du public

- France Générosités
- Centre français des fonds et fondations (CFF)
- Association pour le Développement du Mécénat Industriel et Commercial (ADMICAL)
- Union nationale interfédérale des œuvres et organismes privés non lucratifs sanitaires et sociaux (UNIOPSS)
- Conférence permanente des coordinations associatives (CPCA)

NB : Coordination Sud, présent aux premières réunions, a souhaité se retirer du groupe de travail le 13 février 2013.

Rapport

Annexe III

Liste des auditions

La Croix Rouge Française (M. Jean-François Mattéi, président)

Unicef France (M. Gérard Bocquenet, directeur général ; M. Yves Créhalet, administrateur trésorier ; M. Sébastien Lyon, directeur administratif et financier)

Secours populaire français (Mme Henriette Steinberg, secrétaire nationale)

Secours catholique France (Mme Hélène Beck, directrice administration et finances)

World Wide Fund France (Mme Isabelle Autissier, présidente ; Jochen Krimphoff, directeur adjoint en charge des programmes internationaux)

Fondation Mérieux (M. Benoît Miribel, directeur général)

Fondation Schneider (Mme Patricia Benchenna, Directrice des programmes)

Fondation Orange (Mireille Le Van, secrétaire générale)

Fondation Total (Mme Catherine Ferrant, directrice du mécénat ; Mme Elisabeth de Réals, secrétaire générale de la direction du mécénat)

SOS Villages d'enfants (M. Pierre Pascal, président)

Fondation de France (M. Philippe Lagayette, président)

Annexe IV

**Document sur les contrôles et les démarches volontaires de certification des organismes
faisant appel à la générosité du public⁴² remis à la mission par les
représentants des associations**

**Recensement des obligations, contrôles et démarches
volontaires⁴³**

**1. Obligations des associations et fondations⁴⁴ en matière
d'informations comptables et financières**

1.1 Obligations générales

Obligation de tenue de comptabilité et d'établissement des comptes annuels

Il y a impérativement, pour les associations et fondations, la nécessité de tenir une comptabilité, dont le degré et la nature seront fonction de la taille de l'organisme, de la source de ses financements (subvention, prêt bancaire, don,...), de son activité et enfin de l'exercice, ou non, d'une activité lucrative.

Ainsi, selon la taille de l'organisme, les dirigeants tiendront-ils soit une comptabilité de trésorerie (suivi chronologique des encaissements et des décaissements), soit une comptabilité d'engagements, dans le but de rendre compte aux sociétaires, aux partenaires, aux financeurs, de l'utilisation des fonds obtenus (subvention, apport, don, etc.).

Les associations et fondations ayant des obligations comptables, et il en existe de nombreuses catégories, sont tenues d'établir des comptes annuels selon le règlement n° 99.01 du 16 février 1999 adopté par le Comité de la réglementation comptable (désormais « Autorité des normes comptables ») relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations.

Certification des comptes et commissariat aux comptes

Les associations et fondations entrant dans l'un ou l'autre des 3 cas ci-dessous ont également pour obligation de nommer un commissaire aux comptes et un suppléant pour certifier les comptes annuels. Celui-ci est nommé pour 6 exercices, son mandat pouvant être renouvelé.

- Cas 1 : le montant total des aides publiques est supérieur à 153 000 € par an (le calcul des aides publiques s'entend par cumul des subventions versées par les administrations de l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics à caractère administratif, les organismes de sécurité sociale et les autres organismes chargés de la gestion d'un service public administratif) – article L.612.4 du code de commerce – décret n° 2006-335 du 21/03/06) ;
- Cas 2 : le total des dons donnant droit à un avantage fiscal est supérieur à 153 000 € par an (Article 4.1 – Loi 87-571 du 23/07/87, Décret n°2007-644 du 30 avril 2007) ;
- Cas 3 : les activités économiques développées dépassent deux des trois seuils suivants : plus de 50 salariés ; plus de 3,1M € de ressources ; plus de 1,55 M € de total de bilan.

Le commissaire aux comptes exerce sa mission dans les conditions de droit commun.

⁴² Document établi par les représentants des organismes.

⁴³ Non exhaustif.

⁴⁴ Cette notion doit être entendue au sens large ; elle inclut les différentes catégories d'associations, les congrégations, toutes les catégories de fondations ainsi que les fonds de dotation. Toutefois, certaines obligations peuvent ne concerner que certaines catégories.

Publicité des comptes annuels

Toute association ou fondation doit assurer la publicité de ses comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes lorsque le montant des subventions et/ou des dons est supérieur à 153 000 € (Article L. 612-4 du code de commerce et décret n° 2006-335 du 21 mars 2006 et décret n°2007-644 du 30 avril 2007). Elle doit notamment publier ses comptes sur le site du JO (décret n°2009-540 du 14 mai 2009).

1.2 Obligations liées à l'appel à la générosité du public

Déclaration en préfecture des campagnes nationales d'appel à la générosité

Tout organisme faisant appel à la générosité du public dans le cadre d'une campagne nationale doit faire une déclaration préalable à la préfecture du département de son siège social (loi n°91-772 du 7 août 1991).

A noter : La possibilité de faire un don *via* le site internet de l'association est considérée comme « campagne nationale » par la Cour des Comptes. L'association qui dispose d'un « espace don » sur son site internet doit donc déclarer chaque année l'appel au don en préfecture – réponse ministérielle du 7 avril 2009.

Compte d'Emploi des Ressources (CER)

Depuis la loi du 7 août 1991, les associations et fondations faisant appel à la générosité du public dans le cadre d'une campagne menée à l'échelon national ont l'obligation d'élaborer chaque année un compte d'emploi des ressources collectées auprès du public. Ce CER doit notamment préciser l'emploi des dons par catégorie de missions. Il doit notamment faire ressortir les missions sociales réalisées en France et celles effectuées à l'étranger. Il est dorénavant incorporé à l'annexe aux comptes annuels et est à ce titre certifié par le commissaire aux comptes. Il est également susceptible d'être contrôlé par la Cour des Comptes ou l'IGAS.

Notant la divergence des modèles des CER, un arrêté du 21 décembre 2008 norme l'élaboration du CER en portant homologation d'un nouveau règlement comptable, applicable sur les exercices ouverts à compter du 1er janvier 2009.

A noter : De la même façon que pour la déclaration préalable de l'appel à la générosité en préfecture, la possibilité de faire un don *via* le site internet de l'association est considérée comme « campagne nationale » par la Cour des Comptes. Cela doit donc donner lieu à l'établissement d'un CER.

2. Contrôles externes

2.1 Contrôles externes liés à l'obtention de financements publics ou privés

Il est à noter que les financements institutionnels nécessitent dans la majorité des cas des cofinancements. Ces cofinancements proviennent bien souvent de fonds issus de la générosité du public ou du mécénat d'entreprise. De fait, les contrôles liés ces financements institutionnels concernent bon nombre de structures faisant appel aux dons.

Contrôles concernant les associations et fondations bénéficiant de financements de l'Etat ou de collectivités territoriales

Toute association ou fondation ayant reçu une subvention de la part de l'Etat ou d'une collectivité territoriale est soumise au contrôle des délégués du service de l'Etat ou de la collectivité qui l'a accordée (Article L1611-4 du CGCT pour les collectivités territoriales). Elle sera de plus, tenue de fournir une copie certifiée de son budget et de ses comptes pour l'exercice écoulé, ainsi que tout document faisant connaître les résultats de leur activité. A défaut de commissaire aux comptes, ces comptes sont certifiés par le président (Article R2313-5 du CGCT).

Respect de la réglementation européenne des aides d'Etat, applicable aux associations et fondations bénéficiant de financements publics de l'Etat ou des collectivités territoriales.

La réglementation européenne relative aux aides d'Etat est complexe et concerne potentiellement tout financement public, direct ou indirect, en nature ou financier, de service d'intérêt économique général (SIEG). Cette réglementation impose aux organisations concernées, au-delà de certains seuils, de respecter des critères exigeants en termes de contractualisation et de gestion qui doivent être traduits par le financeur public dans un acte officiel de mandat comprenant des mentions obligatoires et des modalités de calcul de compensation et de contrôle particuliers.

Contrôles concernant les associations et fondations bénéficiant de de financements de l'Agence Française de Développement

Les associations et fondations bénéficiaires de subventions de l'Agence Française de Développement (AFD) font l'objet de :

- procédures Lutte anti-blanchiment et contre le financement du terrorisme (LAB / FT) : lors de l'instruction d'un projet, l'AFD effectue des recherches pour vérifier l'absence de liens entre les associations / fondations et leurs partenaires avec les questions de blanchiment de fonds, fraude, terrorisme. Ces diligences concernent plus précisément les membres du Conseil d'administration et les principaux dirigeants :
 - o de l'organisme demandeur ;
 - o des cofinanceurs privés de l'organisme demandeur, contribuant à plus de 15 % des produits ou à plus de 15% du budget global du projet présenté ;
 - o des institutions et/ou établissements de microfinance au Sud, dans le cas spécifique des projets de promotion de la microfinance ;
 - o des principaux partenaires locaux du projet présentés dans les annexes.
- un contrôle systématique sur la base d'un bilan narratif et financier à la fin du projet;
- un audit obligatoire qui doit être commandité par l'association / fondation bénéficiaire à l'issu du projet;
- audits aléatoires commandités par l'AFD.

Contrôles concernant les associations et fondations bénéficiant de financements européens

Les structures bénéficiaires de subventions de la Commission Européenne font l'objet de :

- monitoring : mission de suivi faisant état du niveau d'avancement du projet pendant sa réalisation ;
- un contrôle systématique sur la base d'un bilan narratif et financier ;
- un audit quasi-systématique qui doit être commandité par l'association / fondation bénéficiaire.

Il est à noter par ailleurs que la Cour des Comptes Européenne réalise régulièrement des audits de projets ou programmes financés par la Commission Européenne. Ces audits peuvent être de 3 ordres : audits financiers, de conformité et de performance. Si les contrôleurs découvrent une fraude ou une irrégularité, ils en informent l'OLAF (Office européen de lutte antifraude).

La prochaine programmation 2014-2020 des fonds structurels prévoit, à compter de 2014, l'application d'une nouvelle condition (texte en cours d'adoption). En effet, un contrôle supplémentaire sera fait sur la condition préalable du respect des critères de la réglementation des aides d'Etat (acte de mandat de service d'intérêt économique général) sur les cofinancements accordés à l'association ou à la fondation.

Office européen de lutte antifraude (OLAF)

l'OLAF aide les autorités responsables de la gestion des fonds de l'UE — dans et hors de l'Union — à comprendre les différents types de fraudes, les tendances, les menaces et les risques, ainsi qu'à protéger les intérêts financiers de l'UE en prévenant tout type de fraude. Il constitue un service d'enquête indépendant dans la lutte contre la fraude.

Contrôles d'autres bailleurs de fonds publics

Les financements obtenus par les associations et fondations auprès de Ministères, d'agences de coopération étrangères, d'organismes onusiens, etc. font l'objet également de procédures de traitements des demandes, de suivi, de justifications des actions et dépenses liées, d'audits, propres à chaque organisme. Les projets des associations et fondations faisant l'objet bien souvent de cofinancement, ces procédures viennent se rajouter le cas échéant aux procédures des financeurs cités précédemment.

Contrôle de la Cour des comptes et des Chambres régionales des comptes

Rapport

Les associations et fondations qui bénéficient du concours financier de l'Etat, d'une autre personne soumise à son contrôle ainsi que de la Communauté européenne peuvent faire l'objet de contrôle de la part de la Cour des comptes ou des chambres régionales des comptes en application respectivement des articles L.111-7 et L.211-6 du code des juridictions financières.

Par ailleurs, la Cour des comptes peut, en application de l'article L.111-8 du même code, contrôler « le compte emploi ressources collectées auprès du public, dans le cadre des campagnes menées à l'échelon national par les organismes » visés par la loi du 7 août 1991, afin de vérifier la conformité des dépenses engagées par ces organismes aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique.

Voici quelques exemples récents de contrôles de la Cour des Comptes concernant des dispositifs de financement, l'utilisation de fonds levés suite à des catastrophes ou des structures de manière spécifique :

- Haïti (7 structures concernées) / 2013
- Le parrainage international (14 structures concernées) / Secours Populaire Français / 2012
- Tsunami (32 structures concernées) / Foyer de Cachan / 2011
- Fondation pour l'enfance / Fondation des Hôpitaux de Paris / 2010
- Sidaction / Comité Perce Neige / Fondation d'Auteuil / France Alzheimer / SPA / Restos du cœur / 2009
- Amnesty International / 2008
- Qualité de l'information financière (10 structures concernées) / Ligue Nationale contre le Cancer / Fondation Aide à toute détresse / Secours catholique / Tsunami (32 structures concernées) / 2007

Depuis la loi n°2009-1674 du 30 décembre 2009 (art. 20), la Cour des comptes peut demander à l'administration fiscale de suspendre le bénéfice des avantages fiscaux relatifs aux dons et legs, dans les conditions prévues à l'article 1378 octies du CGI si elle constate la non-conformité des dépenses engagées aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique ou de la non-conformité des dépenses financées par les dons ouvrant droit à un avantage fiscal aux objectifs de l'organisme.

Contrôle de l'Inspection générale des affaires sociales (IGAS)

Depuis la loi n° 96-452 du 28 mai 1996, précisé par le décret n° 97-864 du 23 septembre 1997, l'IGAS a reçu un pouvoir voisin de celui de la Cour des comptes pour contrôler le CER des organismes entrant dans son champ de compétence, afin de vérifier la conformité des dépenses engagées par ces organismes aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique.

A ce titre, elle contrôle plusieurs organismes chaque année.

A titre d'exemples :

- Fondation Mouvement pour les villages d'enfants / 2011
- Modalités et frais de collecte de 6 organismes faisant appel à la générosité / 2008

2.2 Autres contrôles externes

Contrôle du commissaire aux comptes

Le Commissaire aux comptes travaille et réalise le contrôle des comptes en respectant les normes d'exercice professionnel françaises, issues des normes internationales d'audit. A ce titre :

- Il vérifie les livres et documents sociaux en s'assurant de leur véracité ;
- Il contrôle la régularité et la sincérité des comptes, et s'assure qu'ils donnent une image fidèle des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de la structure ;
- Il contrôle les documents prévisionnels et de gestion, ainsi que les rapports que les dirigeants sont tenus d'établir.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes est chargé de contrôler l'information donnée aux membres en vérifiant la concordance entre les rapports des dirigeants, les divers documents adressés aux membres et les comptes annuels.

Contrôle URSSAF

Rapport

Les caisses sociales mènent de manière permanente des contrôles pour s'assurer que les organismes redevables n'ont fait aucune erreur dans leur déclaration qu'elle soit volontaire (mauvaise foi, fraude...) ou involontaire (bonne foi, erreurs matérielles...).

Contrôle fiscal

L'Administration peut décider de procéder à une vérification sur place (articles L13 à L13B du Livre des procédures fiscales) qui consiste à confronter les déclarations et la comptabilité de la structure. C'est la forme de contrôle la plus connue, essentiellement parce qu'elle implique la présence d'un contrôleur dans les locaux. Si elle l'estime nécessaire, au vu des irrégularités constatées, l'Administration peut mettre en œuvre une procédure de rectification.

Contrôle des Services d'Inspection des ministères

L'Inspection Générale des Finances ou les inspections des ministères techniques comme l'Inspection Générale des Affaires Sociales (IGAS) peuvent être amenées à intervenir auprès des associations ou fondations dans le cadre de leur mission générale de contrôle et d'audit des organismes privés ou publics ou à la demande des autorités nationales.

Service central de prévention de la corruption (S.C.P.C.)

Le Service central de prévention de la corruption (SCPC) créé par une loi du 29 janvier 1993, est placé auprès du ministre de la Justice et des Libertés, avec une composition interministérielle. Ses fonctions ne sont pas d'investiguer (pas de pouvoir d'enquête) mais de centraliser et d'exploiter des informations permettant d'avoir connaissance de l'ensemble du phénomène de la corruption en France, avec pouvoir de transmission aux procureurs de la République des éléments découverts à des fins de poursuites pénales éventuelles. Par ailleurs, une action internationale du SCPC s'est développée de manière croissante au fil des années, tant de manière bilatérale à la demande d'un Etat soucieux d'obtenir l'expertise et l'appui de la France pour définir et mettre en œuvre une politique interne en matière de prévention de la corruption, que de manière multilatérale, le SCPC participant aux travaux du GRECO dans le cadre du conseil de l'Europe, de l'ONUDC, de l'OCDE, du G20, dans le cadre de divers groupes de travail.

Le SCPC a également développé des liens avec TRACFIN, Service du ministère de l'économie et des finances, créé en 1990 ; cette cellule de renseignement financier est chargée de lutter contre les circuits financiers clandestins, en recevant et traitant les « déclarations de soupçon » que la loi française (art. L. 561-2 du code monétaire et financier) impose à une liste de professionnels de la finance ou non (banques et établissements financiers, mais aussi notaires, avocats, commissaires-priseurs responsables de cercles de jeux, loteries, paris, etc.) qui relèvent des mouvements financiers suspects, laissant soupçonner un blanchiment de capitaux provenant d'une infraction pénale punie d'au moins un an d'emprisonnement, et notamment, de la corruption.

2.3 Contrôles ou exigences externes volontaires

Comité de la Charte du don en confiance

L'action du Comité de la charte du don en confiance se fonde sur l'élaboration des règles de déontologie, l'agrément des organismes volontaires pour se plier à une discipline collective vis-à-vis des donateurs et le contrôle continu des engagements souscrits. Les 4 champs du contrôle continu exercé par les contrôleurs du Comité sont le fonctionnement statutaire et la gestion désintéressée, la rigueur de la gestion, la qualité de la communication et des actions de collecte de fonds et la transparence financière. Le Comité de la Charte rassemble 78 membres agréés dont 36 organisations qui ont une activité à l'international. Les organismes agréés par le Comité de la Charte sont parmi les plus grands collecteurs.

LABEL IDEAS

Ce label, dédié à la philanthropie et délivré par un comité indépendant, est décerné aux structures s'engageant dans une démarche de progrès sur l'ensemble de leur fonctionnement, démarche de progrès qui va permettre d'améliorer l'efficacité du projet associatif et de disposer des meilleurs atouts pour convaincre de nouveaux mécènes. Une phase d'accompagnement pour l'obtention de ce label s'appuie sur le Guide IDEAS incluant 120 indicateurs couvrant les thèmes de gouvernance,

Rapport

de gestion financière et d'efficacité de l'action. Cette démarche concerne 19 structures labellisées et 40 structures en accompagnement. La moitié des structures ont une activité à l'international.

Charte – Coordination SUD

Toutes les ONG françaises adhérentes à Coordination SUD partagent une éthique commune en matière de programmes de développement et d'actions d'urgence pour les populations vulnérables des pays du Sud. Elles sont signataires de la Charte de Coordination SUD intitulée "Une éthique partagée", orientation commune aux associations de solidarité nationale regroupées au sein des collectifs membres de Coordination SUD et aux associations adhérentes directes. Cette charte précise notamment un engagement en termes de bonne gestion : « *Leur budget est géré avec transparence, vérifié par un Commissaire aux Comptes et à la disposition du public. Ce budget distingue les montants consacrés aux actions de ceux couvrant les frais de gestion, maintenus dans les meilleures limites.* ». Cette charte concerne 6 collectifs et environ 130 ONG membres.

Démarche transparence – Coordination SUD

Coordination SUD accompagne les ONG françaises dans des démarches de transparence et dans leur réflexion sur l'éthique, par un appui méthodologique et la diffusion de ressources sur ce thème. Elle a créé un référentiel sur la transparence recensant des bonnes pratiques en matière d'information et de communication concernant les aspects institutionnels (objet associatif, gouvernance), l'utilité sociale (activités, résultats), la gestion financière et les démarches et processus qualité.

3. outils, organisation interne des associations et fondations

Rapport d'activité

La très grande majorité des associations et fondations établissent un rapport d'activité annuel rappelant leur projet associatif et développant les activités mises en œuvre au cours de l'année concernée. Il constitue un outil de communication permettant justifier de manière pratique de l'utilisation de l'ensemble des ressources de l'association ou de la fondation.

Ceci est une obligation pour les associations et fondations reconnues d'utilité publique ainsi que pour les fonds de dotation et les fondations d'entreprise et de le transmettre aux pouvoirs publics (préfecture au moins).

Rapport de gestion

L'établissement d'un rapport de gestion est formellement prévu pour les associations et fondations ayant une activité économique et franchissant les seuils précisés à l'article R.612-2 du code de commerce.

Contrôle interne

De nombreuses associations ont défini des procédures de contrôle interne en leur sein pour garantir une bonne gestion de leur structure et des financements reçus qu'ils soient publics ou privés. A titre d'exemple, on peut citer Médecins du Monde qui s'est doté d'un "comité des donateurs" exerçant un contrôle interne sur l'utilisation des fonds, le Secours Catholique qui possède un comité d'audit (émanation du conseil d'administration) et réalise régulièrement des audits internes.

Evaluation des actions des ONG – F3E

Un organisme spécialisé, le F3E (Fonds pour la promotion des Etudes préalables, des Etudes transversales et des Evaluations) permet de renforcer les capacités méthodologiques d'évaluation et d'analyse des pratiques des ONG afin d'améliorer l'impact et la qualité des actions menées.

Groupe de travail sur la démarche qualité EFQM (European Foundation for Quality Management) – Coordination SUD

Un groupe de travail d'une quinzaine d'ONG françaises réfléchit à l'adaptation et la mise en œuvre de la démarche qualité EFQM en leur sein. EFQM est un instrument pour engager le dialogue à l'intérieur de l'organisation et pour identifier les forces et les opportunités d'amélioration de l'ONG. La démarche conduit à un meilleur déploiement de la vision et de la mission et ainsi atteindre de meilleurs résultats.

4. Modalité d'emploi des fonds pour des actions à l'étranger

Il existe de nombreuses modalités d'intervention et de coopération pour les organismes ayant des actions à l'étranger. On peut identifier 3 modes opératoires principaux qui peuvent parfois se croiser :

- **Organismes opérateurs directs** : il collecte auprès de financeurs publics ou de donateurs privés (particuliers, entreprises, fondations...) et les utilise lui-même par le biais d'antennes – le plus souvent sans personnalité juridique –, concerne particulièrement des grandes ONG humanitaires (MSF) ou des très petites.
- **Associations agissant au sein d'un réseau international cohérent** : ils sont dotés d'une structure supranationale de type fédéral et travaillent principalement avec les membres de leur réseau qu'ils connaissent bien et sous le contrôle de l'organisme international (réseau Caritas international, OXFAM, CARE, ...).
- **Organismes bailleurs de fonds** : grandes associations, fondations RUP ou fondations d'entreprises qui apportent des financements à des partenaires sélectionnés à l'étranger selon des modalités qui leur sont propres.

Maîtrise de l'utilisation des fonds transmis aux partenaires

Les associations et fondations travaillant avec des partenaires relais sur le terrain définissent des modalités spécifiques permettant de s'assurer de la bonne utilisation des fonds engagés. Ces modalités concernent notamment :

- L'identification des partenaires : des processus d'identification des partenaires sont définis. Les relations avec les partenaires se construisent progressivement et une connaissance préalable permettant de mesurer la compétence du partenaire et de sa fiabilité constitue une étape préalable à tout partenariat. Des critères peuvent être définis dans ce sens (bonne gouvernance, transparence, capacités de gestion, compétences techniques, etc.) ;
- La définition des actions : la définition des actions se basent sur une analyse conjointe des besoins des populations cibles ou de la structure (cas d'un projet de renforcement de capacité d'un partenaire) ;
- La mise en œuvre des actions : Des missions sur le terrain permettent de vérifier la mise en œuvre effective des actions programmées ;
- Le contrôle de l'utilisation des fonds : des conventions sont établies avec les organismes partenaires afin de définir les modalités de mise en œuvre des projets ou programmes. Ces conventions définissent les objectifs à atteindre ainsi que des règles pour la justification des dépenses liées à des actions mises en œuvre. Ces règles s'inspirent bien souvent des règles définies par les bailleurs de fonds publics.

Rapport

- Environnement - biodiversité
- Sport
- Recherche scientifique
- Recherche médicale
- Renforcement des capacités des partenaires (*Capacity building*)
- Autre : précisez ...

4. A quels caractères des articles 200 / 238 bis du Code général des impôts les rattachez-vous ?

- Culturel
- Philanthropique
- Scientifique
- Sportif
- Concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique
- Concourant à la défense de l'environnement naturel
- Concourant à la diffusion de la culture, de la langue, des connaissances scientifiques françaises
- Educatif
- Social
- Familial
- Humanitaire

5. Anticipez-vous une évolution de vos domaines d'action à l'avenir ?

6. Agissez-vous à l'international ?

- oui
- non

Si oui :

- UE
- hors UE
- les deux

7. Si oui, comment (décrivez vos actions et votre mode opérationnel) ?

8. Quelle(s) procédure(s) avez-vous mis en place pour soutenir des actions à l'international ?

9. Comment sélectionnez-vous les projets soutenus ?

10. Comment sélectionnez-vous vos partenaires (en France et à l'étranger) ?

11. Comment intervenez-vous dans la conception des projets ?

Rapport

12. Quel suivi du projet avez-vous mis en œuvre (reporting, contrôle sur place...)
13. Contrôlez-vous l'utilisation des fonds et la réalisation du projet ? Par quels moyens ?
14. Effectuez-vous des évaluations de vos projets/programmes ? Si oui, sous quelle forme, quelles modalités ?
15. Dans quelle proportion agissez-vous à l'international ?
- exclusivement
 - prioritairement
 - occasionnellement
16. Quelle est la part des actions soutenues hors du territoire français (en nombre d'actions)?
17. Que représente le budget alloué à ces actions ?
- <à 25% de vos engagements annuels
 - entre 25 et 50% de vos engagements annuels
 - > à 50% de vos engagements annuels
- Montants correspondants (en euros) ? ...
18. Quelle est l'évolution du montant des dons que reçoit votre structure sur les dernières années (pour vos actions nationales et internationales)?
19. Quel type de soutien apportez-vous aux projets ?
- Financier
 - En nature
 - En compétence
 - Bénévolat
 - Volontariat
20. Faites- vous appel à la générosité du public pour tout ou partie du financement de vos programmes internationaux ?

Rapport

oui

non

21. Emettez-vous des reçus fiscaux ?

oui

non

Si oui, êtes-vous en mesure de traiter différemment (notamment pour émettre ou non un reçu fiscal) les dons finançant des actions qui seraient éligibles ou non éligibles à l'avantage fiscal au sens du projet d'instruction ?

Avez-vous déjà fait une demande de rescrit fiscal ?

oui

non

Si oui, quelle en a été l'issue ?

22. Bénéficiez-vous de co-financements (subventions publiques, mécénat, fonds européens...)?

Si oui lesquels ? La collecte de dons privés vous permet-elle d'accéder à d'autres types de financements ?

23. A quels contrôles (volontaires ou légaux) vos projets et votre structure sont-ils soumis ?

CER

Commissaires aux Comptes

Publication des comptes au Journal Officiel

Experts-comptables

Comité de la Charte

IDEAS

Contrôle interne

Démarche qualité (à préciser :)

Autres :

24. Avez-vous déjà été contrôlé par un des organismes suivants ?

Cour des comptes française

Cour des comptes européenne

IGAS

Date du ou des contrôles : ...

25. Quels moyens de transparence mettez-vous en œuvre ?

Diffusion des comptes sur votre site Internet

Diffusion rapport annuel sur votre site Internet

Règles de transparence de CSUD

Autres :