



PREMIER MINISTRE

HAUT CONSEIL A LA VIE ASSOCIATIVE

Avis du HCVA

**sur le projet d'instruction fiscale
ayant trait à la territorialité du mécénat**

06 JUILLET 2012

Avis sur le projet d'instruction fiscale ayant trait à la territorialité du mécénat

Après avoir procédé à l'examen du projet d'instruction de la direction de la législation fiscale (DLF) relatif à la territorialité du mécénat soumis à consultation publique le 30 janvier 2012, le Haut Conseil à la vie associative (HCVA) émet l'avis suivant :

S'agissant de la procédure suivie, le HCVA déplore de ne pas avoir été saisi¹ d'un projet qui concerne l'ensemble des organismes œuvrant dans le champ de l'intérêt général et qui, limitant le champ d'application des articles 200, 238 bis et 885-0-V Bis A du code général des impôts (CGI), présente un caractère réglementaire.

Le projet d'instruction a pour objet de commenter les dispositions de l'article 35 de la loi de finances rectificative n° 2009-1674 du 30 décembre 2009 étendant le champ d'application du régime fiscal du mécénat aux dons et versements consentis au profit d'organismes étrangers établis dans un État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu une convention fiscale avec la France. Cette disposition législative fait suite à plusieurs arrêts de la Cour de Justice des Communautés européennes ayant considéré que l'article 56 du traité CE relatif à la libre circulation des capitaux s'oppose à ce que la législation d'un État réserve le bénéfice de son régime fiscal en faveur du mécénat aux seuls dons et versements effectués au profit d'organismes d'intérêt général établis sur son territoire national.

L'article 35 de la loi de finances précitée avait donc pour objet d'assurer l'éligibilité des dons et versements aux organismes étrangers concernés, à la condition toutefois, soit que ceux-ci aient obtenu un agrément permettant de s'assurer qu'ils poursuivent des objectifs et présentent des caractéristiques similaires aux organismes éligibles dont le siège est situé en France, soit que le contribuable puisse produire des pièces justificatives attestant que l'organisme bénéficiaire remplit cette condition.

Le projet d'instruction, qui modifie le contenu de la loi dans un sens restrictif, encourt la critique sur le plan juridique. Sa signature aurait de nombreux impacts négatifs. Enfin, il méconnaît les évolutions intervenues au cours des dernières années dans les pratiques des organismes œuvrant à l'international.

¹Malgré l'engagement pris par la directrice de la législation fiscale lors de la séance d'installation du Haut Conseil le 12 décembre 2011

I/ Le projet d'instruction est critiquable d'un point de vue juridique :

A) En ce qui concerne son chapitre 1

Le chapitre 1 de l'instruction (Situation actuelle) rappelle les conditions générales d'éligibilité aux déductions fiscales des dons effectués au profit d'organismes situés en France, selon l'interprétation que donne la direction de la législation fiscale des articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du CGI. Il précise en particulier que l'organisme bénéficiaire des dons ou des versements doit être établi sur le territoire français conformément à l'intention du législateur et exercer une activité éligible en France.

Le paragraphe 9 du projet apporte deux exceptions à ce principe :

- La première en faveur des 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. Les versements réalisés au profit d'associations françaises et reversés à des lycées français à l'étranger sont cités à titre d'exemple.
- La seconde en faveur des organismes établis en France qui ont pour objet de recueillir des dons et d'organiser un programme humanitaire d'aide en faveur des populations en détresse dans le monde, à la condition toutefois que ces organismes définissent et maîtrisent le programme à partir de la France, qu'ils financent directement les actions entreprises et soient en mesure de justifier des dépenses exposées pour remplir leurs missions.

Dans une période de contrainte budgétaire, le HCVA comprend la préoccupation de l'administration de lutter contre l'évasion fiscale et son souci de vérifier que la générosité s'oriente vers des causes d'intérêt général conformes à la loi.

Il constate toutefois que le projet d'instruction introduit une condition de territorialité qui ne figure pas dans la loi. Les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis A du CGI énumèrent en effet un certain nombre d'œuvres ou d'organismes susceptibles de faire bénéficier leurs donateurs du régime fiscal du mécénat sans autre condition que celle d'œuvrer pour l'intérêt général et de figurer à l'énumération prévue par l'un ou l'autre de ces articles². En exigeant que l'organisme exerce son activité en France, le projet restreint le champ d'application de la loi et en exclut les dons réalisés au profit des œuvres ou organismes qui mènent à l'étranger des actions de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en œuvre du patrimoine artistique ou à la défense de l'environnement naturel.

En ajoutant à la loi une condition de territorialité qui n'y figure pas, il enfreint le principe de la légalité des actes administratifs et serait, selon le Haut Conseil à la vie associative, susceptible de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir s'il était publié en l'état.

²Le Haut Conseil souligne par ailleurs que l'énumération faite par l'administration, au paragraphe 5 du projet, des organismes éligibles en application des articles 200 et 238 bis du CGI est largement incomplète.

Le HCVA estime par ailleurs que la référence aux travaux parlementaires préalables à l'adoption de la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat ne saurait justifier l'introduction de cette restriction dans la mesure où le recours à ces travaux n'est possible que pour éclairer le sens d'une disposition législative obscure ou ambiguë. Or, le texte des articles 200 et 238 bis est clair en ce qu'il ne pose aucune condition de territorialité à l'éligibilité des dons et versements à des œuvres ou à des organismes d'intérêt général. Au demeurant, les travaux parlementaires invoqués sont eux-mêmes confus et contiennent des prises de positions ministérielles contradictoires.

Le principe général de territorialité de l'impôt ne saurait non plus être retenu utilement à l'appui de la restriction envisagée, dès lors que celui-ci, prévu aux articles 4A et 4B du CGI, a seulement pour objet de préciser le périmètre des personnes redevables en France de l'impôt sur le revenu et de définir le domicile fiscal.

B) En ce qui concerne son chapitre 2

Le chapitre 2 (Extension du dispositif aux dons et versements consentis au profit de certains organismes étrangers) est destiné à commenter plus précisément les dispositions de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 visant à mettre le droit français en conformité avec la jurisprudence communautaire relative à la libre circulation des capitaux.

Ce chapitre subordonne le bénéfice de la réduction d'impôt à la condition que l'organisme situé dans un pays membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen et bénéficiaire d'un don émanant d'un ressortissant français, exerce son action de façon prépondérante en France.

Cette condition ne figure pas non plus dans la loi. Elle est contraire aux dispositions du traité de Rome sur la libre circulation des capitaux et à la jurisprudence de la CJCE, en particulier à l'arrêt de la CJCE du 27 janvier 2009 *Hein Persche* par lequel la Cour a admis qu'un contribuable allemand pouvait déduire de ses revenus imposables le montant des dons effectués au profit d'un centre social portugais, dès lors que ce don, s'il avait été effectué au profit d'un organisme de même nature situé en Allemagne, aurait ouvert droit à la déductibilité. L'application du projet d'instruction conduirait, dans des circonstances identiques, à refuser au donateur le bénéfice de la déductibilité.

En outre, dès lors que l'une des conditions posée à l'éligibilité des organismes situés en France est précisément d'exercer leur activité sur le sol français, le fait de subordonner l'éligibilité d'un organisme situé dans un pays relevant de l'Espace économique européen à la condition qu'il exerce une activité éligible en France ne suffit pas à sortir le projet d'instruction du champ d'application de cette jurisprudence.

Au demeurant, il convient de souligner que ce projet d'instruction, dans sa rédaction actuelle, conduit à priver le texte légal de toute portée pratique. Publié en l'état, il conduirait indubitablement à une censure de la CJUE.

II/ Le projet d'instruction a un impact négatif

A) Impact sur les organismes d'intérêt général

Dans l'environnement mondial qui est aujourd'hui le nôtre, le HCVA considère qu'il n'y a pas lieu de distinguer entre les causes d'intérêt général. Celles-ci ne sauraient s'arrêter aux seules frontières de la France et se limiter, au-delà, à la seule diffusion de la langue, de la culture et des connaissances françaises ou aux seules actions humanitaires définies et maîtrisées à partir de la France. L'introduction d'un critère de territorialité assorti d'exceptions limitées à certains types d'activités exercées à l'étranger conduit à un éclatement de la notion d'intérêt général selon le lieu d'exercice des activités de l'organisme. Elle aboutit à la création d'une catégorie d'organismes partiellement d'intérêt général, certaines structures (par exemple dans le domaine de la protection de l'environnement) pouvant exercer une activité éligible en France (car entrant dans l'énumération des articles 200 et 238 bis du CGI), et qui ne l'est plus dès lors qu'elle s'exerce hors des frontières.

Certains organismes, dont l'objet statutaire figure parmi les activités énumérées aux articles 200 ou 238 bis du CGI, ont par nature une activité transfrontalière (par exemple organismes de défense de l'environnement naturel ; organismes multilatéraux de coopération culturelle ou scientifique). Les actions menées par ces organismes sont donc par essence non rattachables de manière exclusive à un seul des pays concernés. Les dons finançant des projets coopératifs, les retombées bénéficieront nécessairement à l'ensemble des États concernés.

Les mêmes incertitudes pèsent sur les organismes dont la mission ne peut être mise en œuvre que de manière inter ou pluridisciplinaire (par exemple action humanitaire avec des aspects éducatifs, médicaux ou environnementaux), ou pour lesquels l'action ne tient pas compte nécessairement des frontières (par exemple pour la défense des droits de l'homme, de l'environnement, pour la recherche scientifique ou médicale...).

Par ailleurs, la préservation de l'environnement, de l'accès aux biens communs (eau,...) la protection des droits humains, le soutien à la recherche scientifique ou médicale, sont aujourd'hui aussi déterminants pour l'avenir de notre planète que les actions prises en compte de façon restrictive par le projet d'instruction

Le HCVA considère donc comme nécessaire et urgent de favoriser le soutien des actions menées en faveur de ces causes par la générosité privée, y compris lorsqu'elles sont déployées hors de nos frontières.

Le projet soulève par ailleurs la question des dons non affectés (qu'ils soient sollicités par la structure ou qu'ils lui parviennent spontanément). Dans cette hypothèse, et selon ses missions, ses priorités d'action, ses urgences, etc..., l'organisme décidera de l'affectation des fonds reçus. Si le projet était adopté en l'état, l'organisme devrait alors expliquer à ses donateurs pourquoi certains d'entre eux ne pourraient bénéficier d'une réduction d'impôt, au risque de voir ceux-ci se tourner vers d'autres organismes.

Au demeurant, dans l'hypothèse d'une répartition du don entre des actions développées en France et d'autres à l'étranger, l'organisme devrait en toute logique ne délivrer de reçus fiscaux que pour la partie du don affectée aux actions exercées en France. Or le suivi des dons soulève en pratique deux difficultés majeures. La première tient au fait que les dons ne sont généralement pas utilisés, voire même affectés en totalité dès l'année de leur réception. L'organisme ne peut donc pas, au moment du don, prévoir si celui-ci sera affecté à une action éligible ou non. Par ailleurs, l'affectation des dons, en principe décidée annuellement, est souvent tributaire de situations d'urgence. Tout « pourcentage d'affectation » qui pourrait être mis en place serait nécessairement variable d'une année sur l'autre. Ainsi, quand bien même des reçus fiscaux « partiels » seraient délivrés, ceux-ci seraient dans la majeure partie des cas non conformes au ratio réel d'utilisation des fonds par l'organisme.

Au final, en réorientant la générosité, le dispositif proposé risque de priver un certain nombre de causes d'intérêt général exercées à l'étranger d'une partie du soutien des donateurs français³.

B) Impact sur les donateurs

Tel qu'il est rédigé, le projet d'instruction est susceptible de déboucher sur une rupture de l'égalité devant l'impôt des donateurs, particuliers ou entreprises. En effet, dans l'hypothèse où deux donateurs réaliseraient chacun un don non affecté, et où l'organisme bénéficiaire déciderait d'affecter celui de l'un à des activités développées en France et celui de l'autre à des activités développées à l'étranger et non éligibles, le premier pourrait bénéficier d'un reçu, le second ne le pourrait pas, alors qu'ils sont tous deux placés dans des situations analogues.

S'agissant des entreprises, les versements qu'elles effectuent et qui ont pour objet de financer une activité à l'étranger, s'inscrivent le plus souvent dans des plans pluriannuels. Sur la durée, la disqualification des dons affectés à des activités à l'étranger qui ne seraient plus éligibles au mécénat exposerait les entreprises au risque de se voir reprocher un acte anormal de gestion.

C) Impact sur les flux transfrontaliers de dons

Dans un monde aussi ouvert que le nôtre, la question de la libre circulation des dons a été étudiée bien avant l'arrêt Persche. Si la France, par sa fiscalité favorable, contribue à soutenir des actions internationales, au-delà de l'aide aux populations en détresse et de la diffusion de la langue et de la culture françaises, d'autres pays développés soutiennent également des actions en France, avec un coût fiscal à leur charge. Cette réciprocité est à prendre en compte dans l'évaluation de l'impact de l'instruction fiscale, d'autant que les

³Le HCVA souligne de plus que les dons concernés risquent de voir leur montant amputé des droits de donation. En effet, l'article 757 du CGI exclut du droit de donation, alors même qu'ils seraient déclarés ou révélés, les dons manuels consentis au profit d'organismes d'intérêt général. Dès lors, les dons faits à un organisme ayant des activités à l'étranger non éligibles au sens du présent projet d'instruction pourront être taxés jusqu'à 60% de leur montant en cas de déclaration ou de révélation à l'administration fiscale.

chiffres à notre disposition permettent de constater que les échanges de flux financiers sont globalement favorables aux organisations françaises.

L'exemple du « Transnational Giving Europe » illustre le profit que ces organisations peuvent tirer de tels échanges : depuis dix ans, la Fondation de France et certains de ses partenaires européens (« Fondation du Roi Baudouin » en Belgique, « Charities Aid Foundation » au Royaume-Uni, etc) ont mis en place un dispositif, le « Transnational Giving Europe », permettant par exemple, à un contribuable belge de faire un don pour un projet en France tout en bénéficiant de la fiscalité sur les dons appliquée en Belgique. Aujourd'hui, ce réseau est étendu à quatorze pays partenaires.

Pour l'année 2010, la Fondation de France a reçu 2,5 M€ de ses différents partenaires européens pour des actions en France, et a fait bénéficier des organisations dans les pays partenaires pour un montant de 277 000 €.

D) Impact sur le rayonnement de la France

Dans une période où de multiples influences s'exercent sur les dirigeants des pays dans lesquels interviennent les organisations françaises, le Haut Conseil à la vie associative tient à souligner l'importance que revêt à ses yeux pour le rayonnement de la France, le développement des actions concernées. Il est important, dans une période où les contraintes budgétaires rendent difficile d'accroître les crédits publics destinés à l'aide au développement, de permettre à la générosité des particuliers de prendre un relais au moins partiel.

III/ Le projet d'instruction méconnaît les évolutions intervenues ces dernières années dans les pratiques des organismes œuvrant à l'international

A) S'agissant du mode d'intervention des organismes

Depuis vingt ans, l'action des organismes intervenant à l'international a profondément évolué dans ses finalités et dans ses méthodes.

Au cours de cette période, le mode d'intervention est passé d'un mode d'opérateur en direct des projets –avec l'envoi de personnel et de matériel pour piloter les actions y compris de développement– à un mode plus partenarial, en soutien d'organisations locales, mieux à même de comprendre les besoins des populations locales. Les organisations occidentales (pas seulement les françaises) ont aujourd'hui à cœur de soutenir la structuration du tissu associatif local, lui permettant d'agir par lui-même. L'assistance est désormais avant tout financière et technique.

Par ailleurs, un grand nombre d'organisations ont aujourd'hui une dimension mondiale, les conduisant à travailler en réseau plutôt qu'à intervenir directement sur le terrain. Les dons adressés à l'antenne française sont souvent redéployés par une structure mère située à l'étranger, qui coordonne l'action et répartit les financements.

L'action internationale joue par ailleurs un rôle préventif croissant. Si l'instruction était publiée dans sa version actuelle, certaines organisations devraient arrêter leurs programmes relatifs à la jeunesse au Maghreb, à la lutte contre le sida en Afrique de l'Ouest, leurs programmes de promotion de l'agriculture familiale en Afrique destinés à lutter contre les famines, une partie des soutiens dans les programmes de post urgence et de reconstruction (ex : soutien à des associations culturelles et entrepreneuriales en Haïti).

Or, dans un monde globalisé, où les flux migratoires sont difficilement contrôlables, les actions visant à prévenir l'émigration économique, les épidémies, les famines, mais également à protéger la biodiversité locale pour concourir au maintien des populations et bien entendu les actions visant à éduquer ces dernières, sont autant de manières de contenir des situations de déséquilibres (et donc de coûts) dans les pays développés.

B) S'agissant du contrôle des fonds et de la traçabilité des dons affectés à l'étranger

En ce qui concerne le risque d'évasion fiscale et la nécessité de contrôler les dons affectés à l'étranger, le HCVA constate que d'ores et déjà de nombreux contrôles ont été mis en œuvre, tant en application de dispositions légales que sur la base du volontariat.

Plusieurs dispositions légales permettent de lutter efficacement contre l'évasion fiscale et de s'assurer de la bonne utilisation des fonds

Tout organisme faisant appel à la générosité publique est tenu d'établir un compte d'emploi des ressources, document faisant désormais intégralement partie de l'annexe aux comptes annuels, qui comporte une rubrique relative aux missions sociales réalisées à l'étranger, et l'ensemble fait l'objet d'une publication au Journal Officiel. Les commissaires aux comptes sont habilités à suivre, en s'assurant qu'elles sont correctement documentées, toutes les étapes du circuit suivi pour les transferts de fonds jusqu'au bénéficiaire final.

La Cour des Comptes comme l'Inspection générale des affaires sociales disposent de la possibilité de procéder à des vérifications sur l'emploi des fonds sur le terrain, y compris dans les pays étrangers.

Les organismes se soumettent de plus en plus à des contrôles volontaires. Ainsi, le Comité de la Charte établit-il des règles collectives de déontologie professionnelle pour les organismes faisant appel à la générosité publique. Le comité a entrepris un travail de réflexion sur les contrôles à « liaisons et opérations à l'international », afin d'accentuer encore la transparence vis-à-vis des donateurs.

Enfin, le Haut Conseil rappelle qu'en pratique la plupart des organismes œuvrant à l'étranger mesurent les enjeux qui sont les leurs et, dans un souci de rigueur et de transparence, s'efforcent d'accroître la professionnalisation de la gestion de leurs actions à l'international. Tous sont conscients de leurs obligations, vis-à-vis des donateurs privés comme des bailleurs de fonds institutionnels.

À cet effet, ils mettent en place des moyens de pilotage et de contrôle leur permettant de maîtriser l'emploi et de vérifier la bonne utilisation de ces fonds. Selon la taille, l'objet statutaire et le type d'activité, ces moyens sont plus ou moins importants, mais dans la majorité des cas ils s'articulent autour de trois pôles : un ensemble de procédures plus ou moins formelles, des contrôles, internes ou externes, de type « audit », et des accords de partenariat avec les bénéficiaires auxquels l'organisation française alloue et transfère des fonds.

Pour autant, en sus des moyens existants, le Haut Conseil est prêt à étudier, en concertation avec les administrations concernées l'amélioration, si besoin est, des dispositifs permettant d'assurer la traçabilité de l'utilisation des fonds sans pour autant paralyser l'action des organismes concernés dont il convient de souligner l'extrême diversité en termes de taille, de moyens financiers et de moyens administratifs de suivi.

En conclusion

Le Haut Conseil à la vie associative demande le retrait du projet d'instruction dans sa version actuelle et se prononce en faveur d'un réexamen des questions soulevées par celui-ci en concertation avec l'ensemble des administrations concernées.

Le 6 juillet 2012