



Le projet soumis à consultation publique commente les dispositions issues de l'article 35 de la 3^{ème} loi de finances rectificative pour 2009, qui a appliqué le régime du mécénat aux dons faits à des organismes d'intérêt général établis dans l'Union Européenne ou dans l'Espace Economique Européen.

Cependant, l'objet de l'instruction est plus large, dans la mesure où sa première partie consacre formellement une doctrine administrative qui s'appuyait essentiellement sur des réponses ministérielles.

Les conditions pour que les dons et versements donnent droit à des avantages fiscaux

Le Code général des Impôts, dans ses articles 200, 238bis et 885 V bis A, rappelle les conditions pour que les dons et versements donnent droit à avantages fiscaux pour les donateurs :

Sont notamment concernés les œuvres ou les 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.

Par ailleurs, le versement doit être effectué à titre gratuit, sans contrepartie, et l'organisme bénéficiaire doit avoir une gestion désintéressée, être à but non lucratif et ne pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes.

I. ORGANISMES ETABLIS EN FRANCE

1) Absence de référence à la territorialité dans les textes légaux

Aucun de ces textes législatifs (articles 200, 238bis et 885 V bis A du CGI) ne fait référence implicitement ou explicitement à une limitation territoriale de l'action financée par des dons éligibles au régime du mécénat.

Pourtant, le projet d'instruction fiscale limite la portée de ces textes en restreignant le champ d'action des organismes pouvant être financé par voie de mécénat aux seules actions exercées en France, à l'exception de deux causes visées aux articles 200 et 238 bis du CGI :

- la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises,
- les programmes humanitaires, définis comme l'aide en faveur des populations en détresse dans le monde.

2) La notion de cause et l'impossible partition ou hiérarchisation de l'intérêt général

L'intérêt général est une notion unique, qui trouve son expression dans l'ensemble des causes visées par les textes légaux, et dont l'énumération ne constitue à aucun moment un principe de hiérarchisation autorisant une quelconque segmentation.

Les textes n'induisent en aucune manière une conditionnalité territoriale au périmètre des causes reconnues d'intérêt général.

On ne saurait donc admettre que les conditions d'éligibilité des dons au régime du mécénat soient limitativement applicables à certaines causes à l'international.

En outre, et pour toutes les structures reconnues d'utilité publique (fondations ou associations) dont l'objet de portée internationale a été clairement validé par décret (du Premier Ministre, voire du Président de la République) en Conseil d'Etat, le projet d'instruction vient entériner une distorsion entre les notions d'utilité publique et d'intérêt général au sens fiscal, durablement préjudiciable à l'exercice de leur mission.

Conséquences : la création d'organismes « partiellement d'intérêt général » :

a) La situation des organismes français exerçant leurs actions d'intérêt général pour partie en France et pour partie à l'étranger :

En réservant le bénéfice du régime du mécénat aux dons finançant les seules actions menées en France (hormis les deux exceptions visées par la doctrine administrative), le projet a pour effet de créer une **rupture du principe d'égalité** des contribuables devant l'impôt pour les donateurs de ces organismes, selon que ceux-ci feront des dons destinés à financer les actions en France, qu'ils souhaiteront soutenir les actions menées à l'étranger ou qu'ils n'affecteront pas leurs dons à une mission ou une action particulière laissant l'organisme décider de l'affectation en fonction de ses propres priorités d'action.

Cette restriction territoriale va également poser **d'importants problèmes pratiques** (comptables, et de communication aux donateurs et aux organismes de contrôle) aux organismes concernés notamment au regard des donateurs dont les dons ne sont pas affectés. Dans un tel cas, il reviendra à l'organisme bénéficiaire de décider de l'affectation des dons, celui-ci devant donc nécessairement expliquer à ces donateurs pourquoi certains d'entre eux ne pourront recevoir de reçus fiscaux et bénéficier d'une réduction d'impôt, risquant ainsi de voir lesdits donateurs se tourner vers d'autres organismes.

Par ailleurs, l'idée de mettre en place une « sectorisation » au sein de l'organisme permettant à celui-ci de délivrer des reçus fiscaux « partiels » à ceux de ses donateurs qui n'affectent pas leurs dons ne peut être retenue pour deux raisons majeures. D'une part, 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. D'autre part, les priorités d'intervention étant le plus souvent définies annuellement, et tributaires parfois des urgences, 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 réels d'utilisation des fonds par l'organisme.

b) La situation des organismes français dont l'activité est par nature transfrontalière ou pluridisciplinaire

Un certain nombre d'associations ou de fondations françaises dont l'objet figure parmi les causes énumérées aux articles 200 ou 238bis du CGI, ont par nature une activité transfrontalière (exemple organismes de coopération culturelle ou scientifique franco-allemand ou franco-japonais). Les actions menées par l'organisme sont donc par essence non rattachables de manière exclusive à un seul des deux pays concernés, les dons finançant des projets coopératifs dont les retombées bénéficieront autant à la France qu'à l'autre pays.

Les mêmes incertitudes pèsent sur les organismes dont la mission ne peut être mise en œuvre que de manière inter ou pluridisciplinaire (humanitaire avec des aspects éducatifs, médicaux ou environnementaux), ou pour qui 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...).

3) La situation des organismes « bailleurs » ou « distributeurs »

Le projet d'instruction précise que pour être éligible au régime du mécénat, l'organisme humanitaire doit « *organiser et contrôler à partir de la France le programme qu'il a initié* », cette condition se subdivisant en trois sous-conditions cumulatives : (i) définir et maîtriser le programme à partir de la France ; (ii) financer directement les actions entreprises ; (iii) être en mesure de justifier des dépenses exposées pour remplir sa mission. En pratique, les deux premières conditions soulèvent des difficultés pour les organismes procédant, pour tout ou partie de leur mission, sous forme de subventions à des organismes agissant sur le terrain (organismes dits « bailleurs » ou « distributeurs », par opposition aux organismes dits « opérationnels »). Tel est le cas notamment d'un grand nombre de fondations reconnues d'utilité publique, de fondations d'entreprises, de fondations liées à la recherche ou à l'enseignement supérieur, de fonds de dotation et de certaines grandes associations.

4) La problématique du contrôle :

Nous comprenons parfaitement le souci de contrôle de la dépense fiscale et la préoccupation de lutte contre les financements des activités sectaires ou terroristes.

Pour autant, il existe déjà pour les organismes d'intérêt général de nombreux contrôles et obligations légales : notamment, les comptes annuels, certifiés et contrôlés par des commissaires aux comptes, sont publiés au Journal Officiel, accompagné d'un Compte emploi ressources (qui comprend une affectation des fonds reçus selon leur destination, France ou étranger) ; la Cour des comptes et l'IGAS peuvent contrôler le respect de l'affectation des fonds, en allant jusqu'à un droit

de suite, ce qui signifie que ces instances étatiques ont accès aux comptes des structures locales. De plus, la Cour des comptes peut demander au ministère des finances que l'organisme ne soit plus éligible aux avantages fiscaux liés aux dons. Par ailleurs, l'administration fiscale dispose de la possibilité d'obtenir des informations dans le cadre des échanges de renseignements prévus au sein de l'Union Européenne, ou par des conventions fiscales.

En outre, s'agissant des organismes « bailleurs » évoqués au point 3 ci-dessus, ceux-ci ont mis en place par voie conventionnelle des modalités précises de restitution, par les organismes qu'ils ont financés, de l'utilisation détaillée des subventions versées, permettant ainsi à ces organismes « bailleurs » de contrôler le bon usage des fonds et d'en rendre compte.

Des exemples concrets et des pistes de réflexions pourront vous être présentés lors d'une réunion de travail avec vos services.

5) Une mise en œuvre pratique problématique

Outre les difficultés comptables ou de communication évoquées au point 2 ci-avant, l'adoption de ce projet d'instruction en l'état actuel imposerait à un grand nombre d'organismes de procéder à une modification de leur objet social et/ou de leurs modes d'intervention nécessitant modifications statutaires, soumises le cas échéant à un nouveau décret, et impliquant un délai de mise en œuvre de plusieurs mois, voire années.

De plus, ce projet aurait également des incidences au regard des organismes travaillant par programmes d'actions pluriannuels pour lesquels des engagements pris ont un caractère irrévocable (notamment fondations d'entreprises et fondations de flux).

Le projet d'instruction va totalement à l'encontre de l'idée du rayonnement de la France, qui passe notamment par toutes les actions menées à l'étranger par des associations et fondations françaises, souvent en coopération avec des financements publics nationaux ou européens (dont l'obtention est souvent conditionnée à l'existence de financements privés généralement liés aux dons). Cela porterait évidemment atteinte au prestige de la France et à la solidarité entre les peuples. Une restriction de ce type risque également de causer des rétorsions, le principe de réciprocité ne pouvant plus être respecté (la France reçoit, par exemple dans le domaine de la culture, d'importants financements privés étrangers).

II. TERRITORIALITE ET ORGANISMES ETRANGERS

1) Le conflit potentiel du régime français avec le droit communautaire

L'exigence posée par le projet d'instruction de ce que les organismes établis sur le territoire de l'Union européenne (UE) poursuivent leurs activités en France de manière prépondérante ne semble pas conforme au droit communautaire et au principe de libre circulation des capitaux. Cette condition va en pratique interdire à toute association ou fondation de l'un des Etats membres, bien

que d'intérêt général selon l'ensemble des autres critères, de se voir accorder l'agrément pour être éligible au mécénat de donateurs français.

Par ailleurs, il faut noter que l'approche française est beaucoup plus restrictive que celle retenue dans les autres pays de l'UE.

Enfin, on peut insister sur le fait que l'exigence posée par le projet d'instruction que les organismes d'intérêt général, français ou européens, poursuivent le principal de leurs activités sur le territoire français (hors actions de diffusion de la culture française et aide humanitaire) envoie des signaux négatifs aux autres gouvernements étrangers, aussi bien dans l'UE qu'en dehors. Cette position pourrait exposer la France à des mesures de rétorsion de la part d'autres pays, importants financeurs d'organismes d'intérêt général en France qui cesseront de financer musées, monuments historiques,si la France n'admet pas que l'on finance des œuvres sur leur propre territoire.

2) Absence de délai de réponse aux demandes d'agrément

Le projet d'instruction ne fixe aucun délai aux services fiscaux pour délivrer l'agrément aux organismes demandeurs dès lors que leur dossier est complet. Il nous semble que ce point devrait être traité par l'instruction, qui devrait également préciser le sort de la demande d'agrément en cas d'absence de réponse à l'issue du délai qui serait ainsi fixé.