MÉCÉNAT

RESCRIT FISCAL : UNE ARME À DOUBLE TRANCHANT

Les conditions d'éligibilité des organismes à but non lucratif pour la délivrance de reçus fiscaux sont très strictes et néanmoins soumises à interprétation. Si le rescrit fiscal est une démarche qui vise à garantir la sécurité du bénéficiaire et de ses mécènes, il peut aussi parfois se retourner contre eux.

AUTEUR
TITRE
Cédric Lavédrine
Expert-comptable,
membre de la commission « associations »
de l'Ordre des experts-comptables,
région Paris Ile-de-France

AUTEUR
TITRE
Lamia Allouli
Expert-comptable,
membre de la commission « associations »
de l'Ordre des experts-comptables,
région Paris Ile-de-France

La loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, dite « loi Aillagon »[1], a voulu faciliter le recours aux actions de mécénat en augmentant les avantages fiscaux accordés aux particuliers et aux entreprises qui apportent leur soutien financier et désintéressé en faveur des organismes œuvrant pour l'intérêt général. Pour sécuriser ces organismes qui, en contrepartie des dons collectés, délivrent des reçus fiscaux, cette loi leur donne également la possibilité de s'assurer préalablement auprès de l'administration fiscale qu'ils répondent bien aux critères définis dans les articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts concernant respectivement les particuliers et les entreprises[2]. Cette démarche, dite « de rescrit spécial » ou « rescrit mécénat », leur permet en théorie de vérifier que le don qui leur est alloué ouvre bien droit, dans son principe, à réduction d'impôts. Il s'agit finalement d'une réponse de l'administration aux questions d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal.

Avant de se lancer dans une telle procédure, il convient donc de bien maîtriser les formes de mécénat acceptées, leur valorisation et les conditions d'éligibilité de l'organisme pour la délivrance des reçus fiscaux. Une fois le contexte bien défini, la procédure de rescrit fiscal peut être engagée afin de valider sa position et lever d'éventuelles incertitudes, sachant que la position de l'administration peut parfois se révéler surprenante. Il faut donc absolument tenir compte préalablement des interprétations limitatives que peut avoir l'administration fiscale.

FORMES DE MÉCÉNAT ET VALORISATION

Comme pour les subventions avant la publication de la loi relative à l'économie sociale et solidaire (ESS)[3], il n'existe pas de définition légale du mécénat. Cependant, la commission de terminologie du ministère de l'Économie, des Finances et du Budget a arrêté la définition suivante pour les textes officiels : « soutien matériel apporté sans contrepartie[4] directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général »[5].

Pour les entreprises comme pour les particuliers, les formes de mécénat sont multiples et leur valorisation peut être parfois complexe lors de l'émission des reçus fiscaux. Le mécénat financier, tel que le versement en numéraire ou l'abandon exprès de ●●●

1. L. n° 2003-709 du 1er août 2003, *JO* du 2.
2. LPF, art. L. 80 C.
3. L. n° 2014-856 du 31 juill. 2014, *JO* du 1er août, art. 59, mod. L. n° 2000-321 du 12 avr. 2000, *JO* du 13, art. 9-1.
4. La remise de menus biens de valeur inférieure à 65 euros dans la limite de 25 % de la valeur du don, est tolérée par l'administration fiscale.
5. Arr. NOR FCOZ8800041A du 6 janv. 1989, *JO* du 31.

L'ESSENTIEL

- Les formes de mécénat sont diverses et n'ouvrent pas toutes droit à un avantage fiscal.
- Les conditions d'éligibilité, de forme et de fond, doivent être vérifiées par l'association avant de délivrer un reçu fiscal.

●●● revenus, est le plus facile à mettre en œuvre et à valoriser. Il est parfois appelé à tort « subvention d'organisme privé ». Le mécénat en nature peut aussi prendre plusieurs formes. Qu'il s'agisse de la fourniture d'un bien immobilisé[6] (immeuble de rapport), de marchandises (nourriture), de la mise à disposition de personnel et de compétences (gestion) ou de la réalisation de prestations de services (entretien), les coûts seront très variables pour le mécène en fonction du type d'aide apportée. La valorisation est déterminée par le donateur, sous sa responsabilité, et, le cas échéant, soumise au contrôle de l'administration. Elle doit donc être bien documentée en cas d'émission de reçu fiscal, en particulier lorsqu'il s'agit de mise à disposition de salariés d'une entreprise valorisée au coût de revient ou d'un immeuble[7]. Attention également à la confusion fréquente avec le parrainage (ou *sponsoring*) qui comporte une prestation de nature publicitaire de la part du bénéficiaire : cette dépense est alors admise en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise sous certaines conditions, mais ne peut en aucun cas lui permettre de bénéficier d'un reçu fiscal en contrepartie du soutien fourni. Enfin, le bénévolat, forme de mécénat de compétence pour les particuliers, ne procure aucun avantage fiscal aux bénévoles impliqués dans les organismes qu'ils soutiennent, contrairement aux entreprises.

CONDITIONS D'ÉLIGIBILITÉ DES ORGANISMES

Certains dirigeants d'association imaginent à tort que le simple fait d'être constitué sous forme associative permet de délivrer des reçus fiscaux. Il est en fait obligatoire de respecter des conditions restrictives et souvent soumises à interprétation.

Organismes bénéficiaires et nature des activités visées

Quelle que soit la nature juridique du bénéficiaire[8] (association, fondation, fonds de dotation), les dons versés à ce dernier doivent être affectés à des activités 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.

Notion d'intérêt général

La notion d'intérêt général dépend de plusieurs critères cumulatifs dont les contours peuvent parfois prêter à interprétation. Il revient ainsi aux dirigeants de l'organisme souhaitant délivrer des reçus fiscaux d'évaluer s'il respecte ou non ces différents critères[9].

→ Avoir une gestion désintéressée. Cette notion renvoie à une gestion et une administration à titre bénévole par des personnes n'ayant aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation, ainsi qu'à l'absence de distribution de bénéfices et d'attribution d'une part quelconque de l'actif. En revanche, la rémunération de certains dirigeants, sous conditions, ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion[10].

→ Exercer une activité non lucrative et non concurrentielle. L'utilité sociale ou le respect de la célèbre règle des « 4P »[11] permet en théorie de garantir la non-lucrativité. En cas d'activité lucrative, celle-ci doit être sectorisée, tout comme les dons affectés au secteur non lucratif de l'organisme bénéficiaire, pour que les donateurs puissent bénéficier des avantages fiscaux.

→ Ne pas agir pour un cercle restreint de personnes. Cela signifie que les intérêts et l'activité de l'association doivent pouvoir profiter à tous, sans critère de distinction (sexe, profession, appartenance à un groupe, etc.). Si certains services sont proposés uniquement aux membres d'une association, il faut que n'importe quel individu puisse y adhérer pour profiter de ces prestations. Ainsi, une association sportive ouverte à tous a bien un intérêt général – l'activité sportive – alors qu'une association constituée uniquement d'anciens élèves d'une école n'est pas considérée comme d'intérêt général car son but consiste à défendre leurs intérêts « corporatistes » exclusifs – association dite « fermée ». Des exemples connus montrent que la position de l'administration sur la notion de cercle restreint de personnes est des plus restrictives : des associations qui œuvrent pour des malades atteints du sida ou de maladies rares se sont ainsi vu opposer une fin de non-recevoir suite à un rescrit fiscal. Ces associations ne sont pas considérées par l'administration fiscale comme étant d'intérêt général car elles bénéficient exclusivement à un cercle restreint de personnes.

Eurodons

Depuis le 1er janvier 2010, le législateur a intégré les conséquences de l'arrêt dit « Persche »[12] dans le code général des impôts[13]. Il étend ainsi, pour les dons et versements effectués à compter de cette date, l'application du régime fiscal du mécénat aux dons consentis au profit d'organismes étrangers situés dans un État de l'Union européenne,

6. Le service Patrim « Rechercher des transactions immobilières » est une aide de l'administration fiscale pour l'estimation des biens immobiliers dans le cadre exclusif d'une déclaration d'impôt sur la fortune (ISF) ou de succession, d'un acte de donation ou d'une procédure de contrôle fiscal ou d'expropriation.
7. L. n° 2014-856, préc., art. 74, mod. L. du 1er juill. 1901, *JO* du 2, art. 6.
8. La liste de ces organismes est limitativement énumérée : CGI, art. 200, 1.
9. Instr. du 18 déc. 2006, *BOI* 4 H-5-06 ; *BOFiP-Impôts*, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 12 sept. 2012.
10. *Ibid.*, § 570 et s.
11. Analyse des conditions de l'exercice de l'activité par rapport au secteur marchand sur les éléments suivants : produit, public, prix, publicité.
12. CJCE 27 janv. 2009, aff. C-318/07.
13. L. n° 2009-1674 du 30 déc. 2009, *JO* du 31, art. 35, mod. CGI, art. 200, 4 *bis* et 5, art. 238 *bis*, 4 *bis* et art. 885-0 V-*bis* A, I, 9.

■ La procédure de rescrit fiscal doit respecter de strictes conditions, l'administration pouvant avoir une interprétation restrictive des textes.

→ POUR ALLER PLUS LOIN

Retrouvez plus d'informations dans le dossier « Contrôle fiscal : le diable est dans les détails » paru dans Juris associations n° 496 du 1er avril 2014.

en Islande, au Liechtenstein ou en Norvège qui présentent des caractéristiques similaires aux organismes français éligibles au dispositif.

FORMULATION D'UNE DEMANDE DE RESCRIT FISCAL : DÉMARCHES

Il existe deux types de rescrits fiscaux utilisés par les associations : le rescrit général dit « rescrit fiscal » et le rescrit spécial dit « rescrit mécénat ». Le premier permet à l'association d'interroger l'administration fiscale sur son caractère lucratif ou non ; le second permet à l'association d'interroger l'administration fiscale sur son éligibilité au mécénat, à savoir sur son habilitation à recevoir des dons et à délivrer des reçus fiscaux.

Caractère facultatif de la procédure du rescrit fiscal

Contrairement à l'idée reçue de nombreuses associations, la notion d'intérêt général ne découle pas d'un agrément. Un organisme peut, selon sa propre analyse, considérer être habilité à délivrer des reçus fiscaux permettant à ses donateurs de bénéficier de la réduction d'impôts. Tout organisme ou association peut ainsi délivrer, sous sa responsabilité, des reçus sans avoir fait au préalable la demande du rescrit fiscal. Néanmoins, la procédure de rescrit fiscal permet de valider, ou non, le statut d'intérêt général de l'association. En cas d'accord, elle constitue la position officielle de l'administration qui lui octroie alors la capacité de délivrer des reçus fiscaux. L'organisme peut ainsi sécuriser son projet et garantir à ses mécènes la défiscalisation de leurs dons.

Demande et délai de réponse de l'administration

L'organisme fait parvenir à l'administration un dossier sur ses activités et ses conditions d'exercice. Il ne faut pas hésiter à bien documenter ce dossier pour lui permettre de se positionner en toute connaissance de cause et d'apprécier si l'organisme relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts. La demande peut être effectuée sur papier libre mais doit respecter le modèle fixé par voie réglementaire[14]. L'auteur de la demande doit être clairement identifié et habilité par l'organisme.

L'administration dispose d'un délai de six mois pour répondre à la demande de l'organisme[15]. Ce délai court à compter de la réception d'un dossier complet. En l'absence de réponse dans ce délai, la demande est réputée tacitement acceptée. Une réponse négative doit comporter l'exposé des motifs qui la justifient.

LE RISQUE : LE REFUS D'HABILITATION À DÉLIVRER DES REÇUS FISCAUX

Il est souvent difficile d'évaluer si l'association est d'intérêt général. Comment s'assurer que la gestion de l'association est bien désintéressée ? Que les activités sont bien non lucratives ? Que l'association ne fonctionne pas pour un cercle restreint de personnes ? Des problèmes d'évaluation d'un don en nature ou de territorialité peuvent également se poser.

Dossiers incomplets ou mal présentés

L'organisme qui délivre des reçus fiscaux irréguliers encourt une amende égale à 25 %[16] des sommes indûment mentionnées sur ces documents et dont les dirigeants sont solidairement responsables. Il peut donc paraître préférable de demander l'avis de l'administration avant l'émission de tels reçus. Cependant, en déposant un rescrit mal rédigé ou mal documenté, l'association ne prend pas seulement le risque de se voir refuser l'habilitation à délivrer des reçus fiscaux, elle donne aussi à l'administration l'opportunité d'élargir son périmètre de contrôle alors qu'elle était jusqu'alors hors de son scope et de lui opposer ainsi une décision d'assujettissement aux impôts commerciaux.

Décision finale

Si l'organisme obtient une réponse positive, formalisée par un courrier ou tacite, il ne sera protégé que dans la mesure où le contenu du dossier est suffisamment complet, qu'il explique et représente bien sa situation réelle et actuelle. Si, toutefois, les éléments d'information communiqués s'avéraient erronés, incomplets ou tout simplement non conformes à la situation constatée – en cas d'évolution de l'activité en particulier –, la réponse de l'administration ne serait pas une garantie opposable.

S'il obtient une réponse négative, ne pas suivre l'analyse de l'administration l'expose alors à un risque supplémentaire en cas de litige car celle-ci pourra arguer que l'association a délivré des reçus fiscaux malgré l'avis négatif… donc en toute connaissance de cause, avec une volonté incontestablement « frauduleuse », ce qui accroît l'enjeu du redressement.

L'assistance d'un professionnel du droit fiscal ou de son expert-comptable, préalablement à la démarche plutôt qu'*a posteriori*, peut alors être recommandée afin de pouvoir bénéficier d'un regard avisé et objectif sur sa situation fiscale et de prendre cette décision en étant conscient des conséquences possibles[17]. ■

14. LPF, art. R.*80 C-1 à R.*80 C-4.
15. LPF, art. L. 80 C.
16. CGI, art. 1740 A.
17. Pour plus de détails, www.oec-paris.fr > « Membres de l'Ordre » > « Secteur public et associatif » > « Secteur associatif ».