

MÉCÉNAT

LES FRONTIÈRES FISCALES D'UNE SOLIDARITÉ INTERNATIONALE

L'acte de don s'internationalise, entraînant avec lui la fiscalité qui lui est applicable. Les avantages liés au régime français du mécénat se sont ainsi graduellement étendus pour bénéficier à des dons visant des actions hors des frontières de l'Hexagone. Quelles en sont les conditions ?



AUTEUR **Thierry Guillois**
TITRE Avocat à la Cour,
associé, cabinet PDGB



AUTEUR **Jérémy Chevalier**
TITRE Avocat à la Cour,
cabinet PDGB

Quand une catastrophe sur le plan humanitaire survient, qu'elle soit d'origine naturelle ou humaine, l'empathie spontanée, qui ne s'exprime jamais mieux qu'à la vue de la souffrance de nos semblables, se manifeste immédiatement. C'est ainsi qu'en 2022, 46 % des ménages français – et 73 % des hauts revenus – ont réalisé ou projetaient de faire un don pour les réfugiés

ou victimes du conflit de la guerre en Ukraine¹. Dans un monde où l'information est mondialisée, où il est possible, par les réseaux sociaux et Internet, d'avoir une interaction directe avec des populations présentes de l'autre côté du globe et où la question environnementale rend plus viscérale la condition humaine universelle, les frontières semblent parfois bien fragiles.

Plutôt que d'interférer avec cette générosité spontanée, l'État en encourage le développement par le biais de sa politique fiscale, qu'il s'agisse d'ailleurs de la générosité des particuliers ou de celle des entreprises. Mais la question de la territorialité constitue parfois un frein à cette politique.

GENÈSE DU RÉGIME DU MÉCÉNAT

C'est par l'intermédiaire de l'article 11 de la loi du 14 août 1954² que le législateur marquera l'avènement des prémices de notre régime actuel du mécénat, qui se construit autour de la double condition que l'organisme soit d'intérêt général et qu'il présente certains caractères reconnus par la loi³. Or, c'est au travers de cette loi que le législateur viendra définir la notion fiscale d'intérêt général tout en y adjoignant « le verrou » des caractères spécifiques de l'activité que l'État entend favoriser – à l'époque, les organismes ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial.

Le législateur attendra ensuite la loi du 4 juillet 1987 sur le développement du mécénat⁴ pour y adjoindre la possibilité pour les organismes « à caractère 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 » de prétendre au bénéfice de ce régime. Ajoutons que le législa- ●●●

1. Apprentis d'Auteuil, « Crise sanitaire, guerre en Ukraine, baisse du pouvoir d'achat : quels impacts sur la générosité des Français ? », 3^e éd., 12 mai 2022.

2. L. n° 54-817 du 14 août 1954, JO du 15.

3. CGI, art. 200 et 238 bis.

4. L. n° 87-571 du 23 juill. 1987, JO du 24.

■ À l'ère de la mondialisation et des réseaux sociaux, l'empathie humaine amène à une solidarité internationale.

■ Le gouvernement entend favoriser ces comportements généreux par le biais de la fiscalité, au travers du régime du mécénat.

●●● leur continue ponctuellement d'actualiser cette liste au regard des enjeux « contemporains ». C'est ainsi, en dernier lieu, par le biais de l'article 16 de la loi de finances pour 2024⁵ que les organismes concourant à l'égalité entre les femmes et les hommes rejoignent la liste de ceux pouvant prétendre au bénéfice du régime du mécénat⁶. Par ailleurs, il convient de préciser que depuis la loi du 1^{er} août 2003⁷, la France dispose comparativement d'un des dispositifs fiscaux les plus généreux⁸ en la matière, permettant une réduction d'impôt de 66 % pour tous les dons – et jusqu'à 75 % pour ceux au profit du soutien alimentaire et de l'hébergement d'urgence – dans la limite de 20 % du revenu imposable – avec une possibilité de report de l'excédent sur cinq ans⁹. Notons enfin que le dispositif a été élaboré dans une pensée libérale dès lors qu'une association est toujours libre d'émettre un reçu fiscal si elle estime y être habilitée et que la sanction ne pourra intervenir qu'*a posteriori*¹⁰. Malgré cette apparente libéralité, et comme le rappelait le député Pierre-Bernard Cousté¹¹, le fait que l'exonération constitue une dépense fiscale grevant le budget de l'État – près de 900 millions d'euros en 2017, selon la Cour des comptes¹² – ainsi que la nécessité de contrôler cette dépense ont tout de même conduit le législateur à limiter la portée du dispositif. Initialement, les critères de l'intérêt général et du respect du caractère de l'activité se voyaient également adjoindre un critère de nationalité et territorialité.

LA CONDITION DE TERRITORIALITÉ / NATIONALITÉ

À la lecture des articles 200 et 238 *bis* du code général des impôts (CGI), chacun constatera que n'est jamais évoquée la question de la nationalité de l'organisme, ni de la territorialité de l'activité de l'organisme. Pour autant, depuis l'introduction du régime du mécénat, ce critère a été appliqué par la doctrine fiscale, qui réservait la déductibilité aux organismes de droit français exerçant une action sur le territoire national¹³. Cependant, depuis les années 1970, au gré d'un certain nombre de réponses ministérielles, c'est avec parcimonie que l'administration a elle-même concédé l'applicabilité de plusieurs exceptions concernant :

■ l'aide humanitaire internationale dès lors que l'organisme donataire définit et maîtrise le programme à partir de la France, finance

directement les actions entreprises et peut justifier des dépenses exposées pour remplir sa mission¹⁴ ;

■ les actions contribuant à la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises même si ces activités ne revêtent un caractère prépondérant¹⁵.

Il convient de rappeler que l'interprétation restrictive des textes faite par l'administration fiscale pouvait être justifiée par le fait que ce régime était susceptible de conduire « à financer des organismes dont les activités seraient contraires aux intérêts de la France, voire qui lui seraient hostiles, ainsi qu'à nos concitoyens »¹⁶. Cette interprétation « nationale » a d'ailleurs été entérinée par le juge administratif dans plusieurs décisions rendues en première instance¹⁷ et en appel¹⁸.

LE JUGE COMMUNAUTAIRE ET L'EXTENSION DU BÉNÉFICE DU MÉCÉNAT

Le régime du mécénat international est donc l'objet d'une coconstruction bâtie sur l'équilibre fragile d'une loi à la portée imprécise et d'une doctrine fiscale entérinée par le juge administratif. Mais à l'instar de nombreux dispositifs nationaux, celui-ci allait faire l'objet de la critique du juge communautaire, dont le couperet fut dénommé « arrêt Persche »¹⁹.

La législation allemande privilégiait les dons réalisés aux organismes établis sur le sol national en leur réservant le bénéfice du mécénat. Cependant, par cet arrêt, pris en application du principe de la liberté de circulation des capitaux, la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) – devenue par la suite Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) – condamnait cette législation et apportait une nouvelle pierre à l'édifice européen du régime du mécénat. Ainsi, il en résultait que, si les États étaient libres de définir la notion d'intérêt général afin de favoriser un projet via des réductions d'impôt²⁰, il ne pouvait être fait de discrimination d'un organisme implanté sur un territoire d'un autre État membre ayant des objectifs identiques. En principe donc, les dons réalisés par un ressortissant d'un État membre de l'Union européenne (UE), dont le régime fiscal qualifie une activité d'intérêt général et prévoit des possibilités de réduction fiscale, doivent pouvoir permettre ces réductions, que l'organisme bénéficiaire ait son siège dans l'État

5. L. n° 2023-1322 du 29 déc. 2023, JO du 30.

6. V. JA 2024, n° 691, p. 40, étude R. Fievet ; JA 2024, n° 699, p. 7, obs. T. Giraud.

7. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, JO du 2 ; v. not. dossier « Mécénat – 2003 : la générosité libérée », JA 2023, n° 686, p. 15.

8. V. culture.gouv.fr > « Thématiques »

> « Mécénat » > « Particuliers »

> « Comparaisons internationales ».

9. CGI, art. 200 et 238 *bis*.

10. CGI, art. 1740 A.

11. Rép. min. à P.-B. Cousté, JOAN Q du 24 juin 1985, n° 70739.

12. C. comptes, « Le soutien public au mécénat des entreprises – Un dis-

positif à mieux encadrer », nov. 201 ;

v. JA 2018, n° 590, p. 6, obs. R. Fievet ;

JA 2019, n° 592, p. 37, étude W. Meynet.

13. V. not. Ass. nat., 2^e séance du 16 juill.

2003, discussions sur l'amendement n° 6 présenté par L. Hénart et C. de Courson.

14. Rép. min. à M. Ligot, JOAN Q du 27 sept. 1975, n° 21005 ; rép. min. à P. Le-

quiller, JOAN Q du 20 juin 2006, n° 89655.

15. G. Bachelier, « Les règles de territorialité du régime fiscal du mécénat », févr. 2013 ; v. JA 2013, n° 484, p. 3, édito

B. Clavagnier ; *ibid.*, p. 6, obs. R. Fievet.

16. Ass. nat., 2^e séance du 16 juill.

2003, intervention du ministre de la Culture J.-J. Aillagon.

■ Si l'Europe est un cadre favorable à ce développement, le gouvernement limite tout de même l'extension dudit régime.

membre du ressortissant ou dans un autre État membre. En d'autres termes, les dons aux organismes exerçant en UE ont pu dès lors faire l'objet d'une réduction fiscale si l'État du ressortissant le permettait. Il s'agissait là de l'avènement de « l'euro-donateur ».

Cette décision fut d'ailleurs loin d'être isolée²¹ et aboutit à une réforme du système français qui fut modifié aux termes de la loi du 30 décembre 2009²² et précisé par le décret du 28 février 2011²³, lesquels reconnaissent désormais expressément les dons transfrontaliers – tant pour les organismes ayant leur siège et exerçant leur activité dans un État membre de l'UE que dans l'Espace économique européen (EEE) – tout en garantissant le contrôle de ces derniers :

■ soit par une procédure d'agrément préalable de l'organisme bénéficiaire ;

■ soit, de manière très pragmatique – et il faut saluer ici le législateur –, par la possibilité pour le donateur de produire *a posteriori*, « à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives attestant que [l'organisme bénéficiaire] poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions fixées par le présent article »²⁴.

Dans la continuité de ces modifications, furent publiés le rapport Bachelier²⁵ et, à la suite d'une consultation publique de l'administration fiscale, une nouvelle instruction intégrant l'essentiel des préconisations dudit rapport²⁶. Plus récemment, cette doctrine fit l'objet de plusieurs modifications intégrant la possibilité pour des organismes membres de l'EEE de se prévaloir des mêmes bénéfices que les organismes des États membres²⁷.

LE RÉGIME ACTUEL... AVANT DE NOUVELLES ÉVOLUTIONS ?

En l'état et pour résumer, le régime fiscal applicable aux dons est le suivant.

Pour les actions menées en France, dans un État membre de l'UE ou dans un État de l'EEE ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, les dons peuvent bénéficier du régime fiscal du mécénat français. Il en est d'ailleurs de même s'agissant d'un organisme de droit étranger ayant un établissement déclaré en France²⁸.

Pour les actions menées en dehors des espaces visés au précédent point, les dons peuvent bénéficier du régime fiscal du mécénat dans plusieurs hypothèses :

■ il s'agit d'actions humanitaires ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, d'actions en faveur de la protection de l'environnement naturel ou d'actions scientifiques ainsi que des dons versés à certaines organisations internationales. Il appartient à l'organisme bénéficiaire ayant son siège en France, dans un État membre ou un État de l'EEE (dans les conditions précitées) de définir le programme à partir de la France ou de l'État membre où il a son siège, de financer directement les actions entreprises et d'être en mesure de justifier des dépenses qu'il a exposées pour remplir sa mission ;

■ l'organisme bénéficiaire est une organisation internationale dont la France fait partie (ONU, Unicef, etc.)²⁹ ;

■ les dons sont effectués au profit d'un établissement d'enseignement supérieur public ou privé à but non lucratif, un établissement d'enseignement artistique public ou privé, un établissement d'enseignement supérieur consulaire répondant aux critères posés par l'administration fiscale³⁰ ;

■ enfin, la doctrine prévoit certaines hypothèses concernant le versement de bourses d'études supérieures³¹.

En définitive, nous sommes aujourd'hui bien loin du temps du financement d'associations de proximité. À l'instar de l'ensemble des entreprises et organisations modernes, les associations ont été confrontées à une mondialisation rapide des relations, débouchant sur le fait que, aujourd'hui, un individu ou une société peut vouloir soutenir une cause portée par un organisme exerçant loin de sa patrie. Les règles fiscales ont donc dû s'adapter pour suivre l'évolution des pratiques, poussées notamment par le cadre du droit européen. Ainsi, les règles concernant tant les donateurs que les associations – notamment avec l'adoption du projet de directive relative aux associations transfrontalières³² – tendent également à s'europaniser. Alors qu'une période trouble s'ouvre au regard des conflits actuels en Ukraine ou à Gaza, il est à croire qu'il sera nécessaire que la solidarité internationale soit de mise³³. Cela traduira-t-il de nouvelles évolutions de la législation ? L'avenir nous le dira. ■

17. TA Strasbourg, 18 janv. 2005, n° 02-3191 et 03-611.

18. CAA Lyon, 27 avr. 2010, n° 08-1749.

19. CJCE 27 janv. 2009, aff. C-318/07 ; v. JA 2009, n° 395, p. 32, étude P. Daubas et L. Sébastien ; JA 2009, n° 393, p. 12, obs. L. Devic.

20. CJCE 14 sept. 2006, aff. C-386/04 ; v. JA 2007, n° 352, p. 8, obs. L. Devic.

21. CJUE 10 févr. 2011, aff. C-25/10, v. JA 2011, n° 442, p. 37, étude X. Delsol et W. Meynet ; CJUE 16 juin 2011, aff. C-10/10.

22. L. n° 2009-1674 du 30 déc. 2009, JO du 31 ; v. JA 2010, n° 411, p. 36, étude L. Devic.

23. Décr. n° 2011-225 du 28 févr. 2011, JO du 2 mars.

24. CGI, art. 200.

25. G. Bachelier, « Les règles de territorialité du régime fiscal du mécénat », préc.

26. BOFiP-Impôts, BOI-BIC-RI-CI-20-30-10-10 du 10 mai 2017.

27. *Ibid.* (version en vigueur du 17 févr. 2021 au 8 juin 2022).

28. BOFiP-Impôts, BOI-RES-BIC-000070 du 17 févr. 2021.

29. BOFiP-Impôts, BOI-BIC-RI-CI-20-30-10-10 du 24 avr. 2024, § 350.

30. *Ibid.*, § 360 et s.

31. *Ibid.*, § 460.

32. Commission européenne, COM(2023) 516 final, 2023/0315 (COD), 5 sept. 2023 ; v. not. en p. 22 de ce numéro.

33. V. égal. en p. 43 de ce numéro.