

Fondations, musées de France, associations, fonds de dotation... les articles 200 et 238 bis du code général des impôts énumèrent les principaux statuts juridiques des organismes éligibles au mécénat, ainsi habilités à émettre des reçus fiscaux à leurs donateurs. Cependant, afin de mieux prendre en compte la diversité des cas d'éligibilité, l'administration fiscale a établi en parallèle des textes de loi des règles précises d'éligibilité. Ces règles doivent être respectées par les organismes faisant appel aux dons afin que leurs donateurs bénéficient des avantages fiscaux prévus par la loi¹.

Connaître les conditions d'éligibilité

Sauf quelques cas particuliers, qui seront abordés dans d'autres fiches Repères, les organismes qui émettent des reçus de dons doivent exercer leur activité en France et être d'intérêt général.

■ Exercer son activité en France (et spécificités à l'international)

Le principe de territorialité de l'impôt prévalant, les organismes qui n'exercent aucune activité sur le territoire français, ou qui se bornent à exercer en France une action limitée en faveur d'un groupe restreint de personnes, ne sont a priori pas éligibles au mécénat.

Pour tenir compte cependant des principes du droit communautaire et de certains champs d'actions légitimes à l'étranger, l'administration fiscale permet aux contribuables français de bénéficier des avantages fiscaux liés au mécénat :

- dans le cadre de l'Union européenne et de l'Espace économique européen, pour des dons à des organismes qui sont agréés à cette fin et qui respectent les mêmes conditions d'intérêt général que les organismes français éligibles aux dons (cf. ci-dessous) ;
- dans le reste du monde pour des dons à des programmes humanitaires ou à des organismes œuvrant pour la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

■ Etre d'intérêt général

L'intérêt général est la pierre angulaire du système du mécénat en France et l'administration fiscale a développé en doctrine les critères permettant de définir la notion² et de vérifier ainsi l'éligibilité au mécénat d'un organisme faisant appel aux dons. Ces critères sont cumulatifs.

Agir dans un domaine d'intérêt général

Les articles 200 et 238 bis du code général des impôts énumèrent les domaines considérés comme étant d'intérêt général en mentionnant « les œuvres ou organismes 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 ».

La doctrine fiscale apporte des précisions sur les actions concernées par ces domaines dans un bulletin officiel des impôts³. Un certain nombre de situations ne sont cependant pas prises en compte dans ce document officiel.

Avoir un caractère non lucratif

Seuls les organismes à but non lucratif sont éligibles aux dons. Pour contrôler ce critère, l'administration fiscale procède à une analyse en cascade.

Etape 1 : La gestion de l'organisme est-elle désintéressée ?

Pour être d'intérêt général, un organisme doit respecter plusieurs conditions de gestion :

- il ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit ;
- les membres de l'organisme et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports ;
- l'organisme est 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 ; ce sont les membres du conseil d'administration qui sont visés, ou de l'organe délibérant qui en tient lieu, ainsi que les dirigeants de fait⁴ ;

Par dérogation, les dirigeants peuvent être rémunérés s'il y a transparence financière de l'organisme, si son fonctionnement est démocratique et s'il existe une adéquation entre la rémunération du dirigeant et sa responsabilité effective. Le barème est le suivant :

- aucun dirigeant rémunéré si les ressources propres de l'organisme sont inférieures ou égales à 200 000 € ;
- 1 dirigeant peut être rémunéré si elles sont supérieures à 200 000 € et inférieures ou égales à 500 000 € ;
- 2 dirigeants peuvent être rémunérés, si elles sont comprises entre 500 000 € et 1 000 000 € ;
- 3 dirigeants peuvent être rémunérés, elles sont supérieures à 1 000 000 €. Dans tous les cas la rémunération autorisée est au maximum égale à trois fois le barème de la sécurité sociale.

Si le nombre de dirigeants rémunérés est supérieur au nombre déterminé par le barème, la gestion désintéressée n'est pas remise en cause si leur rémunération brute mensuelle n'excède pas les $\frac{3}{4}$ du SMIC. Les remboursements de frais engagés dans le cadre de l'action de l'organisme et dûment justifiés ne sont pas pris en compte dans cette limite.

- la gestion de l'organisme n'est pas désintéressée si celui-ci a pour but exclusif ou principal de fournir des débouchés à une entreprise ou d'exercer une activité complémentaire de celle d'une entreprise du secteur lucratif dans laquelle un dirigeant de l'organisme aurait, directement ou indirectement, des intérêts.

Etape 2 : L'organisme exerce-t-il son activité en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif ?

Cette concurrence s'apprécie au regard de la proximité d'activité et de la proximité géographique. Il faut distinguer deux hypothèses :

- l'activité concernée ne concurrence aucune entreprise : elle n'est alors pas lucrative et peut faire l'objet d'une recherche de dons ; elle n'est par ailleurs pas soumise aux impôts commerciaux ;
- l'activité de l'organisme est exercée en concurrence avec une entreprise du secteur lucratif : dans cette hypothèse, l'activité n'est pas pour autant systématiquement lucrative. Il convient de passer à la troisième étape du diagnostic et de déterminer si cette activité est exercée dans des conditions similaires à celles des entreprises du secteur lucratif ou si elle présente au contraire une utilité sociale.

Etape 3 : Si l'organisme exerce son activité en concurrence avec une entreprise du secteur lucratif, l'exerce-t-il dans des conditions similaires à celles de l'entreprise ?

Si sa gestion est désintéressée mais que l'organisme concurrence néanmoins des organismes du secteur lucratif, il faut procéder au contrôle de son utilité sociale en déterminant s'il exerce son activité selon des modalités de gestion similaires à celles des entreprises commerciales.

L'administration fiscale se réfère à la règle marketing des « 4P » dont découle une analyse en cascade visant à contrôler si le produit proposé, le public visé, les prix pratiqués et la publicité qui est faite sont assimilables à ceux des entreprises commerciales concurrentes.

- **Produit** : l'activité tend à satisfaire des besoins peu ou pas du tout pris en compte par le marché.
- **Public** : l'activité bénéficie principalement à des personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au regard de leur situation économique et sociale (chômeurs, personnes handicapées, enfants défavorisés, etc.).
- **Prix** : les prix pratiqués se distinguent de ceux pratiqués par une entreprise pour des services de nature similaire (prix nettement inférieur ou prix modulés en fonction de la situation des « clients »).
- **Publicité** : l'organisme ne fait pas de publicité mais peut communiquer (appel à la générosité du public, information sur ses activités...).

Si les conditions d'exercice de l'activité se distinguent sur un de ces quatre critères de celles d'une entreprise commerciale, l'utilité sociale de l'activité est reconnue et le caractère non lucratif de l'organisme confirmé.

NB : En dépit de leur appellation, les organismes à but non lucratif sont donc autorisés à exercer sous certaines conditions des activités commerciales (vente de produits ou de services) afin que les revenus qui en sont retirés viennent servir leur mission d'intérêt général. Pour préserver leur caractère non

lucratif et leur non-imposition ou imposition partielle aux impôts commerciaux, il leur faudra sectoriser leurs comptes si les activités non lucratives restent « significativement prépondérantes » (en pratique, au moins équivalentes à 70 % du budget global) mais que les recettes des activités lucratives excèdent néanmoins le seuil de franchise de 60 540 € prévu pour les impôts commerciaux.

Ne pas agir au profit d'un cercle restreint

L'appréciation de ce critère fait l'objet de nombreux débats en raison de l'analyse restrictive que l'administration fiscale peut en faire. La documentation administrative spécifie que « seraient considérés comme exerçant leur activité au profit d'un cercle restreint de personnes, des organismes qui auraient pour objet par exemple de servir les intérêts d'une ou plusieurs familles, personnes ou entreprises, de faire connaître les œuvres de quelques artistes, ou les travaux de certains chercheurs, etc⁵ ».

L'administration fiscale a notamment expressément exclu les associations d'anciens élèves de l'intérêt général lorsqu'elles ne fonctionnent que pour leurs membres⁶.

Vérifier son éligibilité

Les organismes voulant permettre à leurs donateurs de bénéficier des avantages fiscaux du mécénat peuvent, au regard des articles 200 et 238 bis du code général des impôts et des critères susmentionnés, déterminer s'ils sont ou non éligibles. A l'occasion d'un contrôle a posteriori, l'administration fiscale pourra néanmoins remettre en cause cet autodiagnostic.

Pour que les organismes bénéficiaires de dons puissent émettre des reçus en toute sécurité, le législateur a mis en place un dispositif d'habilitation passant par une procédure de rescrit fiscal⁷. Sans être obligatoire, cette procédure permet, en cas de doute, de vérifier que l'organisme (ou l'un de ses projets) remplit tous les critères d'éligibilité au mécénat.

Un modèle de demande⁸ est mis à disposition des organismes bénéficiaires. Il contient l'identification de l'auteur de la demande et de l'organisme ainsi que des informations sur la composition et la gestion de l'organisme, les activités exercées et les ressources de l'organisme. L'organisme demandeur joint également une copie de ses statuts.

Le dossier est envoyé par pli recommandé avec accusé de réception ou déposé contre décharge à la direction des services fiscaux du siège social de l'organisme (service des associations). L'émission de reçus de dons est illégale pendant les six mois qui suivent la demande. En l'absence de réponse au-delà de ce délai, aucune amende fiscale ne pourra être appliquée pour émission irrégulière de reçus de dons tant que l'administration n'aura pas répondu. Le silence ne vaut donc pas habilitation tacite mais exclut la sanction (TA Paris 3 mars 2016, n°1500479/2-3).

Emettre un reçu de don

Seuls les organismes et les projets qui répondent aux critères fiscaux de l'intérêt général sont éligibles au mécénat et ainsi habilités à émettre des reçus de dons⁹ permettant à leurs mécènes de bénéficier des avantages fiscaux prévus aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts.

En cas de refus de rescrit ou de contrôle fiscal remettant en cause l'éligibilité de l'organisme bénéficiaire, l'émission de reçus est illégale. L'organisme émetteur s'expose à une amende fiscale de 25 % du montant du don. Il faut donc être vigilant !

Cette publication s'inscrit dans les principes éthiques de la Charte du mécénat publiée par Admical. Pour en savoir plus ou devenir signataire, rendez-vous sur www.admical.org

Pour aller plus loin

- (1) Articles 200 et 238 bis du code général des impôts
- (2) et (8) BOI 13 L-5-04 n° 169 du 19 octobre 2004 concernant la garantie accordée à certains organismes habilités à recevoir des dons
- (2) BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10, 12 septembre 2012
- (3) BOFIP-Impôts, BOI-IR-RICI-250-10-20-10, 1^{er} octobre 2012
- (4) Décret n° 2004-76 du 20 janvier 2004 pris pour l'application de l'article 261 du CGI relatif à la gestion désintéressée des OSBL et modifiant l'annexe II à ce code
- (5) Documentation administrative 5-B-3311
- (6) BOI 5 B-27-05 n° 168 du 13 octobre 2005 : mécénat des entreprises et des particuliers, associations d'anciens élèves
- (7) Article L 80 C du livre des procédures fiscales
- (7) BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, 12 septembre 2012
- (9) CERFA 11 580*03
- Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations, M^e Olivier Binder, Admical, 2007