

Le Premier Ministre

Paris, le 10 FEV. 2021

0171 / 21 / SG

à

**Monsieur le Premier président de la Cour
des comptes**

Objet : Référé intitulé « La fiscalité des dons en faveur des associations ».

Vous m'avez transmis le 8 décembre 2020 le référé visé en référence, dont j'ai pris connaissance avec intérêt.

Les recommandations du référé ont fait l'objet d'une première réponse de la direction générale des Finances publiques (DGFIP) en réaction au relevé d'observations provisoires de la Cour des comptes. Le souhait de doter l'administration fiscale d'une capacité de contrôle pour faire cesser l'application irrégulière du mécénat par un organisme est partagé avec la Cour. Il est à l'origine des dispositions proposées aux articles 10 et 11 du projet de loi confortant le respect des principes de la République pour, respectivement, élargir l'objet de la procédure de contrôle prévue à l'article L. 14 A du Livre des procédures fiscales (LPF) et instituer une obligation déclarative à la charge des organismes sans but lucratif relative au montant total des dons dont ils ont bénéficié et au nombre de reçus qu'ils ont émis.

A titre liminaire, quelques précisions techniques peuvent être apportées :

1° La procédure de rescrit général relative à l'interprétation d'un texte fiscal (question de législation) relève de l'article L. 80 A du LPF et non de l'« article L. 80 » comme indiqué en note de bas de page n° 5 du référé de la Cour.

2° S'agissant de l'amende prévue à l'article 1740 A du code général des impôts (CGI), la Cour indique en page 3 de son référé que « l'amende à laquelle s'exposent les associations qui ne respectent pas le rescrit qui leur a été délivré a un caractère faiblement dissuasif » et précise, en note de bas de page n° 8, que « L'article 1740 A du CGI dispose que le fait de délivrer sciemment des documents (...) permettant à un contribuable d'obtenir indûment une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment déclarées ou à la réduction d'impôt indûment obtenue ». Le taux de 25 % a été modifié par la loi de finances pour 2019¹ en conséquence d'une décision du Conseil constitutionnel ayant déclaré ces dispositions contraires à la Constitution² dès lors qu'elles prévoyaient l'application de l'amende sans considération de la bonne foi de l'auteur du manquement sanctionné.

Dans sa rédaction en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2019, l'article 1740 A du CGI dispose que le fait de délivrer sciemment des documents permettant à un contribuable d'obtenir indûment la réduction d'impôt expose son auteur à une amende égale au taux de la réduction d'impôt appliqué aux sommes indûment mentionnées sur le reçu fiscal qui lui a été délivré ou, à défaut d'une telle mention, au montant de la réduction d'impôt indûment obtenue. L'amende égale au montant de l'avantage fiscal est devenue plus dissuasive.

Les recommandations de la Cour appellent, quant à elles, les observations suivantes.

Recommandation n° 1 : « actualiser et assurer une large diffusion des fiches thématiques sectorielles du BOFiP sur les sujets fiscaux relatifs aux associations utilisées dans le cadre de l'examen du bénéfice du mécénat ».

Cet objectif est partagé. D'une manière générale, le service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal de la DGFIP, en lien avec la direction de la Législation fiscale (DLF), publie déjà des rescrits anonymisés soit au Bulletin officiel des Finances publiques (BOFiP), soit dans le corps des commentaires de doctrine, soit dans une rubrique dédiée. Cette dernière pourrait être enrichie d'exemples en matière de mécénat, qui serviraient de repères aussi bien pour les associations que pour les services instructeurs de demandes de rescrit.

En revanche, les observations de la Cour sur le traitement des demandes des associations « à caractère idéologique » (page 3 du référé) me laissent perplexe. D'une part, elles affirment que les orientations données au service reposent sur des « bases juridiques fragiles » sans expliquer en quoi consisteraient les failles de la fiche mentionnée dans ces développements. D'autre part, et en partie à cause de cette imprécision, elles peuvent laisser entendre au public que l'administration fiscale ferait un examen partial des demandes de ces associations et méconnaîtrait le cadre légal.

Que les commentaires publics du régime du mécénat puissent être améliorés et complétés de précisions sur les associations inspirées par un courant de pensée, une idéologie ou une religion, est un objectif consensuel. Mais laisser croire au public que l'administration fiscale ajoute au droit une doctrine qui méconnaît la loi ne correspond pas à la réalité.

La fiche dont il est question dans le présent référé ne fait que rappeler l'état du droit.

Sa formulation peut sans doute être retravaillée mais sur le fond, les deux objectifs qu'elle poursuit apparaissent légitimes :

¹ Article 203 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019

² Décision n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018.

- le premier est de rappeler que le seul fait que l'action associative soit inspirée par un courant de pensée politique, une philosophie ou une religion, n'est pas un motif de remise en cause de l'éligibilité de l'organisme au régime fiscal du mécénat. Seule l'analyse des activités de ce dernier, sur la base de ses statuts et de la description de son action, permet de vérifier s'il poursuit l'une des finalités prévues par la loi.

Dans cet examen, il ne peut être fait abstraction des objectifs de cette action pour apprécier si elle relève du champ de l'aide fiscale. L'exemple de l'association pour défendre la mémoire du Maréchal Pétain, déjà mentionné dans le rapport d'observations provisoires (ROP), en est une illustration. L'association revendiquait le bénéfice du régime fiscal du mécénat en mettant en avant sa finalité éducative, pour financer un musée dans la maison natale de P. Pétain. Le juge³ a toutefois considéré que la finalité de réhabilitation mémorielle de P. Pétain était prépondérante dans l'objet de l'association. Par conséquent, l'association ne relevait pas du champ du régime fiscal du mécénat.

L'examen de l'objet de l'association est reconnu par la jurisprudence comme une étape normale de l'analyse d'un organisme puisqu'il permet de vérifier que le régime fiscal du mécénat finance des activités relevant des objectifs du législateur⁴. Il est indispensable que l'instruction des demandes soit menée à partir de l'activité concrètement exercée par la structure concernée. L'objet de la « note interne » évoquée par la Cour et qui lui a été transmise est de veiller à cet examen.

- le deuxième objectif de cette fiche est d'organiser un soutien aux directions locales pour le traitement de sujets complexes, en s'appuyant sur la collégialité. Il est demandé aux directions locales des Finances publiques de transmettre à l'administration centrale ce type de dossier. La fiche ne présente en aucun cas des modalités de traitement différenciées sur le plan du droit ; elle indique au contraire que la démarche à adopter consiste, comme pour toute association, à vérifier si l'organisme répond aux conditions posées par les textes.

Ce document d'organisation de l'instruction des dossiers au sein de la DGFIP n'a pas vocation à être publié. Il vise à aider les services afin qu'ils ne se retrouvent pas seuls à examiner des sujets potentiellement difficiles.

La difficulté d'examen de certaines demandes est un fait que la DGFIP ne nie pas, au contraire. Mais la Cour des comptes ne peut pas laisser entendre, sans dénaturer les faits, que la DGFIP ne respecterait pas la loi en matière de mécénat. Sa critique paraît ainsi infondée.

Recommandation n° 2 : « augmenter le nombre et la portée des contrôles sur les associations réalisés par l'administration fiscale ».

Le projet de loi confortant le respect des principes de la République prévoit (article 10) une modification de l'article L. 14 A du LPF afin de permettre à l'administration fiscale de vérifier si, au regard de son objet et de ses conditions de fonctionnement, un organisme bénéficiaire de dons satisfait aux conditions requises par la loi pour que ses donateurs bénéficient de réductions d'impôts.

³ Arrêt CAA de Paris du 28 juin 2012.

⁴ Sont en effet éligibles 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.

En effet, la procédure spécifique prévue à l'article L. 14 A du LPF, actuellement limitée au contrôle de la concordance entre les montants portés sur les reçus fiscaux et les montants des dons et versements effectivement perçus par l'organisme bénéficiaire, ne permet pas de vérifier le bien-fondé de la dépense fiscale au vu des conditions légales.

L'administration ne peut donc en pratique appliquer l'amende prévue par la loi en cas de délivrance irrégulière de reçus fiscaux que dans un nombre limité de situations.

S'il est adopté par le Parlement, l'article 10 du projet de loi permettra à l'administration fiscale de contrôler plus efficacement ce régime.

En outre, l'article 11 du projet de loi prévoit l'obligation pour les organismes délivrant des reçus fiscaux de déclarer chaque année le montant cumulé des dons reçus ainsi que le nombre de reçus délivrés. Cette nouvelle mesure permettra de mieux connaître ces organismes.

Recommandation n° 3 : « rétablir l'annexe à la déclaration de revenus détaillant la liste des associations bénéficiaires de dons ainsi que des montants accordés ».

Une telle mesure conduirait à alourdir les obligations déclaratives de plus de 4 millions de foyers, à rebours de la volonté politique forte et constante d'allègement des obligations déclaratives des usagers.

Elle porterait par ailleurs sur une information parfois sensible pour les particuliers donateurs.

Elle devrait être analysée au regard du respect du règlement général relatif à la protection des données personnelles et nécessiterait, en première analyse, l'adoption d'un texte législatif.

Par ailleurs, le projet de loi confortant le respect des principes de la République, qui prévoit la mise en place de nouvelles obligations déclaratives à la charge des organismes sans but lucratif concernant les dons reçus (article 11), permettra de répondre aux objectifs de contrôle et de renforcement du civisme fiscal poursuivis par la recommandation de la Cour, tout en évitant ces deux difficultés.

Ces dernières dispositions apparaissent proportionnées à l'objectif de contrôle poursuivi et suffisantes pour l'atteindre.



Jean CASTEX