

**QUALIFICATION D'INTÉRÊT GÉNÉRAL DES
ORGANISMES RECEVANT DES DONS**

NOTION DE « CERCLE RESTREINT »

Yves BLEIN, député du Rhône

- MARS 2016 -

Yves Blein
Député du Rhône

Paris, le 30 mars 2016

Monsieur le Premier ministre,

Le 26 novembre 2015, vous me nommiez, et je vous en suis reconnaissant, parlementaire en mission temporaire auprès du Ministre des finances et des comptes publics et du Secrétaire d'État chargé du budget, afin de proposer des principes clairs, applicables de façon homogène sur l'ensemble du territoire et permettant une analyse circonstanciée de la situation de fait des organismes recevant des dons ouvrant droit à avantage fiscal au regard de la notion de « cercle restreint », qui constitue l'un des trois critères essentiels de la qualification d'intérêt général.

Votre souhait de me confier une mission sur ce sujet important de la situation fiscale des associations montre l'intérêt que vous avez pour l'ensemble du mouvement associatif, ses quelques 16 millions de bénévoles et les 1,8 million de salariés qui œuvrent à la conduite de missions reconnues, pour la plupart, d'intérêt général et donc concourant, à ce titre, à la cohésion nationale.

Derrière cette notion qui peut paraître anecdotique de « cercle restreint » se révèle en fait la capacité du monde associatif en particulier et des organismes à but non lucratif en général à bien connaître leur situation au regard de la possibilité qu'ils ont à recevoir des dons ou des produits de mécènes et d'émettre des reçus-dons permettant à ceux-ci de bénéficier des déductions fiscales souhaitées par le législateur.

Le volume des dons collectés auprès des Français s'élèverait aujourd'hui à un montant de l'ordre de 4,5 milliards d'euros (*source : IDAF*).

La situation fiscale faite par la France aux donateurs est réputée favorable et permet de mobiliser nos concitoyens, de façon très concrète, autour de multiples causes.

Cette ressource est devenue aujourd'hui, en regard du contexte actuel, une source majeure de diversification de leurs revenus pour de nombreux organismes à but non lucratif. C'est pourquoi, il serait important de faire évoluer notre réglementation afin que tous ceux qui exercent des missions d'intérêt général dans notre pays bénéficient de conditions sécurisées, qui retiennent l'intérêt général comme principal motif, à l'opposé de questions de forme que constitue la seule notion de cercle restreint.

Je suis sûr que les services de l'Etat trouveront dans ce rapport matière à arguments pour une instruction fiscale qui pourrait permettre, dans les meilleurs délais, de faire évoluer la doctrine en conformité avec ce qui est attendu.

Monsieur Manuel Valls,
Premier ministre

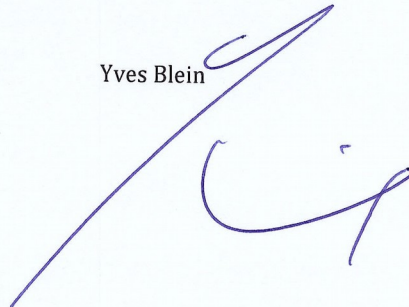
Il n'en reste pas moins que, dans son ensemble, le sujet de la fiscalité des organismes à but non lucratif reste la cause d'une incompréhension forte entre ces derniers et l'Etat. Nous nous sommes régulièrement entretenus du champ d'application du CICE, également vrai pour l'application du suramortissement récemment mis en place, qui ne s'applique pas aux investissements du secteur associatif. Les questions pendantes de la taxe transport, de la taxe sur le foncier bâti, pour ne citer que quelques exemples, font également parties des sujets de tensions pour de nombreux organismes à but non lucratif, notamment lorsqu'ils sont employeurs de personnels.

Je reste personnellement convaincu, et ma conviction est je crois partagée, qu'une réforme d'ensemble de la fiscalité du secteur des organismes à but non lucratif est plus que jamais nécessaire, pour que ceux-ci puissent, comme ils le font déjà, contribuer à la richesse nationale sans pour autant perdre de leur compétitivité ni risquer d'être assimilés à des modèles par nature trop éloignés de leurs valeurs.

Telles sont, Monsieur le Premier ministre, les réflexions dont je souhaitais vous faire part à l'issue de cette mission.

Je vous prie de bien vouloir agréer, Monsieur le Premier ministre, l'expression de ma très haute considération.

Yves Blein



RAPPORT DE MISSION :

**QUALIFICATION D'INTÉRÊT GÉNÉRAL DES ORGANISMES
RECEVANT DES DONS OUVRANT DROIT À AVANTAGE
FISCAL**

NOTION DE « *CERCLE RESTREINT DE PERSONNES* »

Établi par

Yves BLEIN, député du Rhône

Parlementaire en mission

- MARS 2016 -

SOMMAIRE

SYNTHÈSE.....	1
INTRODUCTION.....	3
1. DES MODES DE RECONNAISSANCE INSTITUTIONNELLE DU MONDE ASSOCIATIF SOURCES DE CONFUSION : RECONNAISSANCE D'UTILITÉ PUBLIQUE (RUP), UTILITÉ SOCIALE AU SENS FISCAL, D'UNE PART, AU SENS DE LA LOI RELATIVE À L'ESS, D'AUTRE PART, ET INTÉRÊT GÉNÉRAL.....	7
1.1. La RUP, un label officiel conférant une légitimité particulière.....	7
1.1.1. Procédure de RUP et conséquences notamment en matière fiscale.....	7
1.1.2. RUP et absence de fonctionnement au profit des membres.....	9
1.2. L'utilité sociale, au sens de la doctrine administrative fiscale, ouvrant droit à un régime fiscal favorable.....	9
1.3. L'utilité sociale, au sens de la loi économie sociale et solidaire, conférant le droit à l'agrément ESUS.....	11
1.4. La reconnaissance d'intérêt général, l'une des conditions pour l'éligibilité au régime fiscal du mécénat.....	13
2. LA NOTION DE « CERCLE RESTREINT » : ORIGINE, DÉFINITION, JURISPRUDENCE.....	15
2.1. Si l'intérêt général est prévu par la loi, la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes est précisée par la doctrine administrative fiscale.....	15
2.2. Des réponses ministérielles ont progressivement étendu la portée de la notion liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes : association des Orphelins de la police nationale, associations d'anciens combattants, associations d'anciens élèves, associations appartenant à la Société nationale d'entraide de la médaille militaire.....	17
2.3. La jurisprudence, peu abondante, est venue éclairer la portée à donner à la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.....	18
3. LES DIFFICULTÉS RESENTIES PAR LES ORGANISMES RECEVANT DES DONNS.....	21
3.1. Un durcissement constaté à compter des années 2000.....	21
3.2. Une appréciation qui heurte le bon sens.....	22

3.3. Une appréciation jugée à géométrie variable et source d'insécurité juridique.....	22
3.4. Une insécurité juridique ressentie dans un contexte de diminution des ressources publiques.....	23
4. LES PISTES POUR Y REMÉDIER.....	24
4.1. Suppression de la notion de « <i>cercle restreint de personnes</i> » ?.....	24
4.2. Insertion de la notion de « <i>cercle restreint de personnes</i> » dans la loi ?.....	24
4.3. Clarification de la notion de « <i>cercle restreint de personnes</i> » dans la doctrine administrative fiscale ?.....	25
5. UNE CLARIFICATION DE LA NOTION DE « CERCLE RESTREINT DE PERSONNES » DANS LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE FISCALE AU REGARD D'UN FAISCEAU D'INDICES.....	26
5.1. L'appréciation de l'existence d'un « cercle restreint » doit se faire au regard d'un faisceau d'indices.....	26
5.2. La notion de « cercle restreint » n'est pas une affaire de quantité.....	26
5.3. Le concept d' « état » apparaît plus efficient.....	26
5.4. L'ancienne documentation administrative commentant la condition liée au « cercle restreint de personnes », si elle devait être reprise, nécessiterait des ajustements.....	26
5.5. La notion de « cercle restreint » ne saurait être appréciée en fonction de la seule zone géographique d'intervention.....	27
5.6. La situation des organismes de soutien aux orphelins et des organismes œuvrant en faveur de la mémoire combattante doit être revue.....	27
5.7. La RUP constitue un indice fort d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.....	27
CONCLUSION.....	29

ANNEXES

- Annexe I : lettre de mission
- Annexe II : liste des personnes auditionnées ou ayant apporté une contribution écrite
- Annexe III : liste des sigles

SYNTHÈSE

Dans un contexte de crise économique et de tension budgétaire, les associations doivent faire face à une diminution des ressources publiques malgré une activité constante, voire croissante.

Alors qu'elles sont à la recherche de nouveaux moyens financiers, la question de leur éligibilité au régime fiscal du mécénat est devenue cruciale en raison de son incidence sur le montant des dons dont elles peuvent bénéficier.

Or, d'une manière générale, les organismes sans but lucratif se plaignent d'un examen qu'elles jugent trop restrictif de la part des services de la DGFIP, cet examen pouvant conduire à :

- les assujettir aux impôts commerciaux sur tout ou partie de leurs activités ;
- ne pas les reconnaître éligibles au dispositif du mécénat fiscal et à les priver, de fait, de dons.

Tant les modalités d'imposition des organismes sans but lucratif au regard de règles jugées inadaptées que l'appréciation faite par l'administration fiscale sur leur éligibilité au dispositif du mécénat sont sources d'incompréhensions, voire de tensions, et engendrent une insécurité juridique¹.

Plus particulièrement, la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes, qui constitue l'une des trois composantes de l'intérêt général prévu par le b du 1 de l'article 200 et le a du 1 de l'article 238 bis du CGI, soulève des difficultés d'interprétation telles, que des parlementaires ont déposé un amendement, le 8 janvier 2015, dans le cadre du projet de loi relative à la croissance et l'activité, afin d'en définir, dans la loi, les contours et de mettre ainsi fin à des prises de position de nature à heurter le sens commun.

Lors des débats, le Ministre de l'économie, de l'industrie et du numérique, a demandé le rejet de cette proposition d'amendement. Il a toutefois proposé de confier à un parlementaire une mission chargée d'examiner les difficultés évoquées lors de l'examen du texte et de formuler, le cas échéant, des propositions destinées à être intégrées au prochain projet de loi de finances.

Tel est l'objet de la présente mission qui a pu cerner, à partir des auditions de représentants du monde associatif, les difficultés auxquelles les associations étaient confrontées tout particulièrement au regard de l'appréciation faite par les services de la DGFIP de la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.

¹ Cf. Rapport de décembre 2013 établi par MM. Yves Blein, député du Rhône, Laurent Grandguillaume, député de la Côte d'Or, Jérôme Guedj, député de l'Essonne, Régis Juanico, député de la Loire, « Impact de la mise en œuvre du crédit d'impôt compétitivité emploi (CICE) sur la fiscalité du secteur privé non lucratif ».

À l'issue des auditions menées, la mission propose que cette condition, dont le bien-fondé apparaît établi, fasse l'objet d'une clarification dans le cadre de la doctrine administrative fiscale, qui paraît constituer un cadre plus adapté que la loi pour lever les ambiguïtés relevées et apporter, avec la souplesse nécessaire compte tenu de la diversité des situations rencontrées, les précisions nécessaires.

Le détail des préconisations formulées par la mission figure dans le corps du présent rapport.

Plus particulièrement, la mission, sensible au besoin de sécurité juridique, régulièrement exprimé lors des auditions qu'elle a menées, propose que :

- la définition de la notion de « cercle restreint de personnes », aujourd'hui ambiguë et source de difficultés, repose sur un certain nombre de critères réunis en un faisceau d'indices de nature à permettre une appréciation plus objective de la condition d'intérêt général, d'une part,

- et que la doctrine administrative fiscale destinée tant aux services chargés d'instruire les demandes de rescrit qu'aux opérateurs concernés soit actualisée en conséquence, d'autre part.

INTRODUCTION

Avec environ 1,3 million d'associations et quelque 16 millions de bénévoles, le secteur associatif gère un budget total de l'ordre de 85 milliards d'euros (3,2 % du PIB), recense 1,8 million d'emplois et représente une masse salariale de 37 milliards d'euros. À elles seules, les associations comptent pour 10 % du total des emplois du secteur privé².

Elles constituent donc un acteur incontournable en France.

Leur financement provient, pour une grande part, du mécénat. Dans ce cadre, trois dispositifs fiscaux permettent d'octroyer aux contribuables effectuant des dons au profit d'organismes faisant appel à la générosité publique un avantage fiscal sous forme de réductions d'impôt sur le revenu, pour les particuliers³, d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, pour les entreprises⁴, et d'impôt de solidarité sur la fortune, pour les personnes qui en sont redevables⁵.

L'avantage fiscal a été régulièrement revalorisé dans les années 1990 et 2000. Le taux de la réduction d'impôt sur le revenu pour les particuliers a été porté de 40 à 50 % en 1996, puis à 60 % en 2003 et à 66 % en 2005⁶. Les plafonds de dépenses ont également été relevés par paliers, à 10 % du revenu imposable en 2002, puis à 20 % en 2003. De même, la réduction d'impôt au titre des dons effectués par les entreprises a été revalorisée en 2003 à la fois par une hausse du taux, passé de 33,33 % à 60 %, et par un relèvement du plafond de dépenses, passé de 2,25 à 5 % du chiffre d'affaires.

Les tableaux ci-après montrent l'évolution de ces trois dépenses fiscales depuis 2007.

RÉDUCTION D'IMPÔT SUR LE REVENU AU TITRE DES DONNÉS FAITS PAR LES PARTICULIERS À DES ŒUVRES OU ORGANISMES MENTIONNÉS À L'ARTICLE 200 DU CGI

En M €									
Particuliers art. 200 (Dépense fiscale 110201)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Dépense constatée	835	925	989	1 000	1 090	1 155	1 240	1 300	1 280*

SOURCE PLF 2009 À 2016 ANNEXE ÉVALUATION DES VOIES ET MOYENS II

* estimée

Le nombre de ménages bénéficiaires de la réduction d'impôt « dons » est passé de 5 175 000 en 2007 à 5 736 079 en 2014.

RÉDUCTION D'IMPÔT AU TITRE DES DONNÉS FAITS PAR LES ENTREPRISES À DES ŒUVRES OU ORGANISMES MENTIONNÉS À L'ARTICLE 238 BIS DU CGI

En M €									
Entreprises art. 238 bis 1 & 4 (Dépense fiscale 210309)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Dépense constatée	235	285	326	331	570	667	675	695	720*

2 Rapport n° 2383 du 20 novembre 2014 fait au nom de la commission d'enquête chargée d'étudier les difficultés du monde associatif dans la période de crise actuelle, de proposer des réponses concrètes d'avenir pour que les associations puissent assurer leurs missions, maintenir et développer les emplois liés à leurs activités, rayonner dans la vie locale et citoyenne et conforter le tissu social.

3 Article 200 du CGI.

4 Article 238 bis du CGI.

5 Article 885-0 V bis A du CGI.

6 Corrélativement, le taux a été porté à 75 % pour les dons effectués au profit d'organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite des soins mentionnés au 1° du 4 de l'article 261 du CGI à des personnes en difficulté.

* estimée

Le nombre d'entreprises bénéficiaires de la réduction d'impôt « dons » est passé de 12 000 en 2007 à 43 925 en 2014.

RÉDUCTION D'IMPÔT AU TITRE DES DONNS FAITS PAR LES PERSONNES REDEVABLES DE L'IMPÔT DE SOLIDARITÉ SUR LA FORTUNE À DES ORGANISMES MENTIONNÉS À L'ARTICLE 885-0 V BIS A DU CGI

En M €									
Particuliers ISF art. 885-0 V bis A (Dépense fiscale 400203)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Dépense constatée	0	40	51	77	86	74	112	130	150*

SOURCE PLF 2009 À 2016 ANNEXE ÉVALUATION DES VOIES ET MOYENS II

* estimée

Le nombre de ménages bénéficiaires de la réduction d'impôt « dons » est passé de 21 500 en 2008 à 37 842 en 2014.

En définitive, l'évolution du coût total de la dépense fiscale relative au mécénat est retracé dans le tableau suivant :

Dépenses fiscales Réduction d'impôt "dons" en M €									
COÛT TOTAL	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
		1 070	1 250	1 366	1 408	1 746	1 896	2 027	2 125

Par ailleurs, le Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, interrogé à ce sujet, a confirmé, en 2011, en réponse à un parlementaire que, conformément aux engagements du Président de la République, « *la réduction d'impôt au titre des dons participe à la politique sociale de l'État et ne peut, dès lors, pas faire partie du champ d'application de la réduction homothétique de 10 % des niches fiscales à l'impôt sur le revenu* »⁷.

Le dispositif fiscal en faveur de la philanthropie privée est l'un des plus généreux au monde, ainsi que le précise M. Gilles Bachelier, Conseiller d'État, dans son rapport de février 2013, intitulé « Les règles de territorialité du régime fiscal du mécénat ».

À cet égard, son rapport confirme le fait que, si chaque État membre demeure libre de déterminer dans son droit interne les domaines d'action constitutifs de l'intérêt général qu'il entend promouvoir, la jurisprudence de la CJUE fait obstacle au maintien de conditions tenant au lieu d'établissement de l'organisme bénéficiaire ou au lieu d'exercice de son activité au sein de l'UE ou de l'EEE. Le droit de l'Union ne s'oppose pas en revanche à l'instauration par la France d'un régime d'éligibilité différencié pour les dons d'un contribuable français finançant des actions conduites par un organisme français ou européen en dehors de l'UE. Par suite, le rapport estime éligibles les dons consentis par les redevables de l'impôt en France :

- aux organismes ayant leur siège dans l'UE ou l'EEE et exerçant leur activité dans cette zone, dès lors qu'elle se rattache à l'un des champs d'activité énumérés aux articles 200 et 238 bis du CGI ;
- aux organismes ayant leur siège en France ou dans l'un des États membres de l'UE ou de l'EEE et exerçant leur activité en dehors de l'UE et de l'EEE, dans l'un des domaines d'actions éligibles à l'international (actions humanitaires, concourant à la défense de l'environnement naturel, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises).

Pour autant, le monde associatif fait valoir, notamment en matière fiscale, un certain nombre de

⁷ Réponse Briand, député, n° 95182 publiée au JOAN du 8 février 2011, p. 1239.

difficultés liées à une doctrine administrative incomplète, voire obsolète, d'une part, et à une interprétation restrictive, voire arbitraire, de la part des services de la DGFIP, d'autre part.

Plus particulièrement, la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes, qui constitue l'une des composantes de la condition d'intérêt général prévue par les articles 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI, soulève de telles difficultés d'appréciation par les services fiscaux que bon nombre d'acteurs du monde associatif en demandent même la suppression pure et simple.

La présente mission trouve ainsi son origine dans le dépôt d'un amendement, le 8 janvier 2015, dans le cadre du projet de loi relative à la croissance et l'activité, visant à modifier le code général des impôts de la façon suivante :

« 1° L'article 200 bis est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Les caractères énumérés au deuxième alinéa ne s'apprécient pas en fonction de la nature fermée ou non du groupe de personnes auquel l'œuvre s'adresse, mais de la situation ou de l'état de ces personnes et de l'intérêt général poursuivi. » ;

2° Le 4 bis de l'article 238 bis est complété par un alinéa ainsi rédigé :

« Les caractères énumérés au troisième alinéa du présent 4 bis ne s'apprécient pas en fonction de la nature fermée ou non du groupe de personnes auquel l'œuvre s'adresse, mais de la situation ou de l'état de ces personnes et de l'intérêt général poursuivi. » »

L'amendement était motivé par le fait que la condition relative à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes, développée par l'administration fiscale à partir du début des années 2000 et consacrée par la jurisprudence en 2007 à propos d'une association d'anciens élèves d'une école d'ingénieurs, fait l'objet de la part de la DGFIP d'une interprétation qui heurte le sens commun, notamment lorsqu'il s'agit des associations d'anciens combattants dont l'objet est de promouvoir et diffuser les valeurs et les idéaux de la Résistance.

En effet, arguant que *« la défense des intérêts matériels et moraux de leurs membres est consubstantielle à l'objet de l'Association des Paralysés de France, de l'UNAPEI, de la Fédération Nationale des Accidentés de Travail Handicapés de la Vie, des associations de lutte contre la maladie ou en faveur de parrainage d'enfants déshérités »*, les parlementaires soutenant l'amendement ont estimé que le concept d' « état », dégagé par une jurisprudence plus récente, apparaissait plus efficient.

Cela étant, il ne s'agissait pas d'ouvrir le bénéfice de ce dispositif à l'ensemble des organismes bénéficiant au profit d'un cercle restreint de personnes mais de prendre en compte la situation des personnes que l'organisme souhaite aider.

Lors des débats, le Ministre de l'économie, de l'industrie et du numérique a proposé de rejeter cette proposition d'amendement au motif que :

« il est apparu après analyse que la modification proposée aurait des conséquences non désirées qui iraient au-delà des attentes et des objectifs que nous partageons. Pour le dire clairement, cet article permettrait à des particuliers de s'organiser entre eux pour échapper à l'impôt de manière massive. ».

Ce dernier s'est toutefois montré à l'écoute de la demande de simplification du dispositif émanant du secteur associatif et a, à cette occasion, exprimé sa volonté de confier à un parlementaire une mission relative aux difficultés évoquées en lui fixant l'objectif de remettre des propositions destinées à être intégrées au prochain projet de loi de finances.

Tel est donc l'objet de la présente mission qui, dans ce cadre, a procédé à l'audition d'organismes représentatifs du monde associatif, plus particulièrement intéressés par la question de la notion de « cercle restreint » (dont la liste figure en Annexe 2).

Dans le présent rapport, la mission a procédé, en premier lieu, à une clarification de différents modes de reconnaissance des organismes, tels que la reconnaissance d'utilité publique, de l'utilité sociale, de l'intérêt général, qui peuvent être sources de confusion (partie 1).

Après avoir procédé à une présentation de l'évolution de la définition de la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes au regard de la loi, de la doctrine administrative et de la jurisprudence (partie 2), la mission s'est ensuite concentrée sur les difficultés que les auditions ont mises en relief (partie 3).

Après avoir examiné les différentes propositions qui seraient envisageables (partie 4), la mission a recensé les précisions doctrinales susceptibles d'encadrer, de manière efficiente, la définition de la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes (partie 5).

Les annexes comprennent :

- ♦ la lettre de mission (annexe 1)
- ♦ la liste des personnes auditionnées (annexe 2)
- ♦ la liste des sigles (annexe 3)

1. DES MODES DE RECONNAISSANCE INSTITUTIONNELLE DE LA VIE ASSOCIATIVE SOURCES DE CONFUSIONS : RECONNAISSANCE D'UTILITÉ PUBLIQUE (RUP), UTILITÉ SOCIALE AU SENS FISCAL, D'UNE PART, AU SENS DE LA LOI RELATIVE À L'ÉCONOMIE SOCIALE ET SOLIDAIRE, D'AUTRE PART, INTÉRÊT GÉNÉRAL

Différents modes de reconnaissance des organismes sans but lucratif existent, tels que la reconnaissance d'utilité publique, de l'utilité sociale, de l'intérêt général, et peuvent être sources de confusions, notamment dans l'esprit du grand public, voire des bénévoles associatifs eux-mêmes.

En effet, la pratique associative démontre notamment que la procédure de reconnaissance d'utilité publique et la reconnaissance d'utilité sociale et plus généralement d'intérêt général peuvent être confondues.

De plus, depuis l'entrée en vigueur de la loi relative à l'économie sociale et solidaire, certains organismes peuvent se voir délivrer l'agrément ESUS, qui repose, lui aussi, sur la notion d'« utilité sociale ».

Ces notions, qui impliquent des conséquences et des avantages différents, doivent donc être distinguées.

1.1. La RUP, un label officiel conférant une légitimité particulière

1.1.1. Procédure de RUP et conséquences notamment en matière fiscale

La RUP est considérée comme un label officiel conférant à l'organisme qui en est pourvu une légitimité particulière, tout particulièrement vis-à-vis des donateurs, dans son domaine d'action. Cela étant, cette reconnaissance implique des obligations à l'égard de la puissance publique qui dispose d'un pouvoir de tutelle et de contrôle⁸.

Pour obtenir la RUP, une association doit respecter les conditions suivantes :

- une période probatoire de trois ans, ce délai pouvant toutefois être exceptionnellement réduit si l'équilibre financier prévisible est assuré ;
- un objet statutaire présentant un caractère d'intérêt général, distinct des intérêts particuliers des membres⁹ ;
- un rayonnement suffisant dans le champ d'activité dépassant un simple cadre local ;
- un nombre minimum d'adhérents fixé à 200 ;
- un montant annuel minimum de ressources, estimé à 46 000 euros, provenant en majorité de ressources propres et non de subventions publiques, et une absence de déficit sur les trois

⁸ Tutelle sur les statuts et le règlement intérieur de l'association ainsi que sur l'ensemble des actes de disposition (aliénation de biens, emprunts, hypothèques) ; obligation d'envoi des comptes-rendus d'activité et documents comptables annuels ; droit de visite des ministères de tutelle.

⁹ Cf. Réponse Dugoin, député, n° 54780 publiée au JOAN du 13 juillet 1992 : « La reconnaissance d'utilité publique ne saurait être automatiquement accordée à des associations qui rempliraient un certain nombre de conditions ou de critères. L'autorité ministérielle dispose, en l'espèce, d'un pouvoir discrétionnaire. Ce principe posé, la pratique administrative a dégagé quelques règles fondamentales auxquelles doivent satisfaire les associations qui sollicitent leur reconnaissance d'utilité publique. L'association requérante doit poursuivre un but d'intérêt général ; il s'agit là d'une notion qui peut être entendue dans un sens très large : toute association qui rend des services à la collectivité dans les domaines de la philanthropie, de l'action sociale, du développement littéraire, artistique, scientifique, technique, de l'éducation populaire, etc., est habilitée à solliciter la reconnaissance d'utilité publique. ». Cf. également Réponse Deprez, député, n° 17774 publiée au JOAN du 23 janvier 1995 : « les avis émis par le Conseil d'État ainsi que la pratique administrative ont permis de dégager quelques règles fondamentales auxquelles doivent satisfaire les associations qui sollicitent leur reconnaissance d'utilité publique. L'association requérante doit poursuivre un but d'intérêt général ; il s'agit là d'une notion qui peut être entendue dans un sens très large : toute association qui rend des services à la collectivité dans les domaines de la philanthropie, de l'action sociale, du développement littéraire, artistique, scientifique, technique, de l'éducation populaire, etc., est habilitée à solliciter la reconnaissance d'utilité publique. ».

derniers exercices ;

- des statuts conformes aux statuts-types approuvés par le Conseil d'État, garantissant l'existence de règles de fonctionnement démocratique et de transparence financière, opposables aux membres.

La RUP est délivrée par décret du Premier ministre, après instruction du ministère de l'Intérieur¹⁰ et sur avis du Conseil d'État.

La conséquence essentielle de la RUP est l'acquisition permanente de la grande capacité juridique, permettant notamment de recevoir des libéralités (dons et legs) exonérées de droits de mutation à titre gratuit en application de l'article 795, 2° du CGI, et de détenir des immeubles nécessaires à son activité.

En revanche, la RUP ne confère pas à l'association ou à la fondation qui en bénéficie la possibilité d'être considérée comme automatiquement éligible au régime fiscal du mécénat prévu par les articles 200, 238 bis du CGI. La réponse ministérielle à la question écrite n° 39877 de M. Cinieri Dino, député, publiée au JOAN du 30 novembre 2004 (page 9 440), précise, sur ce point, que :

« Le dispositif prévu par le code général des impôts en faveur du mécénat prévoit une réduction d'impôt en faveur des dons qui sont effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un des caractères énumérés par la loi, à savoir 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 reconnaissance d'utilité publique accordée à un organisme signifie qu'il réalise une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif. Au sens fiscal, la notion d'intérêt général suppose, non seulement que l'activité de l'organisme ne soit pas lucrative, mais également que sa gestion soit désintéressée et qu'il ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes. Les œuvres reconnues d'utilité publique répondent généralement à l'ensemble de ces conditions et ouvrent alors droit au bénéfice des avantages fiscaux relatifs au mécénat. Cela étant, il peut arriver que la reconnaissance de l'utilité publique soit accordée à des associations ayant un objet plus large que celui retenu en matière fiscale ou à des œuvres dont les modalités de fonctionnement ne permettent pas de les assimiler à des organismes d'intérêt général au sens des dispositions du code général des impôts. Il n'est dès lors pas envisagé de consacrer un lien systématique entre reconnaissance d'utilité publique et mécénat afin de ne pas accorder les avantages fiscaux correspondants à des organismes ne respectant pas les conditions de fond posées par le législateur à leur octroi. ».

Par suite, les associations reconnues d'utilité publique, visées au a du 1 de l'article 200 et au b du 1 de l'article 238 bis du CGI, doivent satisfaire les conditions prévues respectivement au b du 1 de l'article 200 et au a du 1 de l'article 238 bis précité pour que les versements effectués à leur profit ouvrent droit à avantage fiscal. Les conditions sont le respect de l'intérêt général, d'une part, et la nature de l'activité qui doit correspondre aux critères limitativement énumérés auxdits articles, d'autre part.

En ce qui concerne l'impôt de solidarité sur la fortune, seuls peuvent ouvrir droit à réduction d'impôt, conformément au 2° du I de l'article 885-0 V bis A du CGI, les versements effectués au profit des fondations reconnues d'utilité publique qui, au demeurant, répondent aux conditions fixées au a du 1 de l'article 200 du même code.

Par suite, les associations reconnues d'utilité publique, comme, d'ailleurs, les fondations reconnues d'utilité publique, doivent faire la démonstration qu'elles satisfont bien les conditions

¹⁰ L'instruction de la demande de RUP est effectuée par l'autorité publique de façon discrétionnaire à l'issue d'une période moyenne allant de six à dix-huit mois.

posées par les articles précités.

1.1.2. RUP et absence de fonctionnement au profit des membres

En lien avec l'objet du présent rapport, la mission note que la RUP suppose, notamment, que l'association ou la fondation ne fonctionne pas au profit de ses membres.

Ainsi, la réponse ministérielle à la question écrite n° 36380 de M. Wiltzer, député (JOAN du 10 janvier 2000) précise que :

« La fondation à créer, dont la création est subordonnée à une donation entre vifs ou à un legs testamentaire, doit poursuivre une œuvre d'intérêt général et non d'intérêt exclusif du fondateur. Elle doit ensuite avoir un but non lucratif : cela se traduit par l'interdiction pour les fondateurs non de faire mais de partager des bénéfices entre eux, les revenus de la dotation étant affectés à la réalisation de l'objet d'intérêt général [...]. Concernant les associations, la loi du 1^{er} juillet 1901 ne définit la reconnaissance d'utilité publique, accordée par décret en Conseil d'État, que par la capacité juridique à recevoir des dons et legs. Si l'article 11 du décret du 16 août 1901 énumère simplement les mentions qui doivent obligatoirement figurer dans les statuts, la pratique administrative conjointe du Ministère de l'intérieur et du Conseil d'État, qui a été progressivement fixée et est formalisée par des statuts types approuvés par un avis du Conseil d'État, retient plusieurs critères pour reconnaître le caractère d'utilité publique. L'association doit poursuivre un réel but d'intérêt général, c'est-à-dire distinct des intérêts particuliers de ses propres membres ».

De même, la réponse ministérielle à la question écrite n° 6621 posée par M. Wojciechowski, député (JOAN du 4 mars 2008) rappelle que :

« Aucun texte ne définit ni le contenu, ni les critères de l'utilité publique. Toutefois, la pratique administrative sur le fondement des avis rendus en ce domaine par le Conseil d'État, a permis de dégager un faisceau de critères à remplir par l'association qui sollicite cette reconnaissance nationale. Ainsi l'objet statutaire de l'association doit tout d'abord présenter un caractère d'intérêt général, en tout état de cause distinct des intérêts particuliers de ses propres membres. »¹¹.

En revanche, le service compétent du ministère de l'Intérieur, saisi d'une demande de reconnaissance d'utilité publique par la Fédération nationale des associations de retraités de l'artisanat (FENARA), a conclu que cette dernière ne pouvait pas être considérée « *comme poursuivant un but d'intérêt général puisqu'elle a été créée exclusivement pour défendre les intérêts particuliers des membres* »¹².

De son côté, le Conseil d'État a estimé que l'activité de l'association ne se distingue pas suffisamment de l'intérêt professionnel de ses membres pour permettre la reconnaissance d'utilité publique, s'agissant :

- ♦ d'une association qui regroupe des assureurs et se fixe pour objet de lutter, par tous moyens, contre la fraude à l'assurance,
- ♦ d'une association regroupant des associations de professionnels de la construction, de l'urbanisme et de l'environnement et dont l'objet est de favoriser les échanges avec les organismes publics ou privés pour améliorer la qualité du cadre de vie, de la construction et de l'environnement et d'exercer, auprès de ces organismes, une activité de conseil et d'assistance.

¹¹ Cf. également en ce sens la réponse ministérielle à la question écrite n° 11853 de M. Morel-A-L'Huissier, député, publiée au JOAN du 15 juillet 2008 ainsi que la réponse ministérielle à la question écrite n° 82915 de Mme Delaunay, députée, publiée au JOAN du 31 août 2010.

¹² Réponse Mourrut, député, n° 1574 publiée au JOAN du 3 juin 2008.

1.2. L'utilité sociale, au sens fiscal, ouvrant droit à un régime fiscal favorable

En premier lieu, l'utilité sociale au sens fiscal ne fait pas l'objet, de la part de l'administration fiscale, d'une reconnaissance, d'un agrément ou d'une habilitation.

Les associations qui souhaitent s'assurer du caractère non lucratif prépondérant de leurs activités, dont l'utilité sociale est une des composantes, et, partant, de leur non-assujettissement aux impôts commerciaux peuvent solliciter l'avis de l'administration fiscale dans le cadre de la procédure de rescrit prévue à l'article L. 80 B du LPF.

Cette procédure est une simple faculté laissée à la libre appréciation des organismes. De plus, l'avis émis ne revêt pas un caractère obligatoire : les organismes sont libres de le suivre ou pas.

Par ailleurs, le régime fiscal applicable aux associations obéit à une logique simple : tant que les associations ne concurrencent pas une ou des entreprises, elles échappent aux impôts commerciaux que sont l'impôt sur les sociétés, la TVA et la CET, conformément aux articles 206, 261-7-1°-b et 1447 du CGI. En revanche, dès lors qu'elles exercent une activité dans des conditions comparables à une ou des entreprises privées qu'elles concurrencent, elles exercent alors une activité lucrative et doivent être assujetties aux mêmes impôts que les entreprises supportent. Dans le cas contraire, il existerait une distorsion de concurrence à raison du seul régime fiscal.

Par principe, une association qui exerce une activité dans un but qui n'est pas lucratif, échappe à toute imposition commerciale. Elle est seulement passible de l'impôt sur les sociétés à taux réduit au titre de certains revenus patrimoniaux.

Au regard de la doctrine administrative fiscale, l'absence d'imposition d'une association ne se justifie que pour autant que celle-ci exerce une activité d'« utilité sociale », c'est-à-dire une activité qui n'est pas assurée par le secteur privé lucratif dans des conditions satisfaisantes pour l'intérêt général.

Dans ce cadre, deux objectifs doivent être conciliés :

- d'une part, les associations qui n'agissent pas selon des objectifs et des méthodes commerciales ne doivent pas subir le poids de la fiscalité applicable aux entreprises ;
- d'autre part, si des entreprises commerciales exercent la même activité et dans des conditions identiques, le régime de faveur accordé aux associations ne se justifie plus. À défaut, il en résulterait une distorsion de concurrence : en effet, dès lors qu'elles ne peuvent se distinguer d'entreprises concurrentes selon les critères précisés par la doctrine, les associations doivent être soumises aux mêmes impôts.

Par ailleurs, l'appréciation de la non-lucrativité d'un organisme, qui résulte de critères définis par la jurisprudence du Conseil d'État, est réalisée par étapes successives.

En premier lieu, il est procédé à l'examen de sa gestion, qui ne doit pas être intéressée. En d'autres termes, l'activité de l'association ne doit pas conduire à un enrichissement personnel de ses dirigeants au sens de l'article 261-7-1° d du CGI.

Ensuite, il convient de rechercher si elle exerce une activité similaire à celle d'entreprises commerciales. La question qu'il convient de se poser est de savoir si le public peut indifféremment s'adresser à une structure lucrative ou non lucrative en prenant en compte la situation géographique de l'organisme.

Si une structure lucrative a pu être identifiée, l'analyse doit être affinée afin de déterminer si l'association exerce son activité selon des modalités de fonctionnement identiques. L'absence

d'imposition ne vaut en effet que pour autant que l'association exerce son activité dans des conditions différentes de celles des entreprises commerciales qu'elle concurrence. Il s'agit là de l'analyse bien connue dite « des 4P » : « produit », « public », « prix », « publicité ».

S'agissant plus particulièrement des deux premiers critères, « produit » et « public », la doctrine administrative fiscale les considère d'une importance plus grande en ce qu'ils sont constitutifs de l'« utilité sociale ».

La recherche de l'utilité sociale conduit à mettre en corrélation le produit ou le service fourni par l'association avec le public visé.

Ainsi, l'utilité sociale est satisfaite lorsque l'association :

- intervient dans un domaine où les besoins sont insuffisamment couverts par le secteur lucratif, soit que ces besoins ne sont pas pris en compte par le marché, soit qu'ils le sont de façon peu satisfaisante,

- ou s'adresse à un public qui ne peut normalement accéder aux services du secteur concurrentiel, ce public étant constitué de personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers au vu de leur situation économique, sociale ou humaine (chômeurs, personnes handicapées par exemple...).

En définitive, la notion fiscale d'« utilité sociale » ouvre la possibilité aux associations d'intervenir dans la sphère économique tout en leur permettant de bénéficier d'un régime fiscal favorable en n'étant pas soumises aux impôts commerciaux.

Cette notion constitue un préalable indispensable au caractère d'intérêt général.

1.3. L'utilité sociale, au sens de la loi économie sociale et solidaire, conférant le droit à l'agrément ESUS

L'utilité sociale au sens de la loi économie sociale et solidaire ne doit pas être confondue avec l'utilité sociale au sens fiscal.

Les entreprises et structures de l'économie sociale et solidaire (ESS) se distinguent par leur but d'« utilité sociale » et l'orientation de leurs excédents vers la poursuite de leur activité souvent non lucrative. Issu de la loi n° 2014-856 du 31 juillet 2014 relative à l'ESS et du décret n° 2015-719 du 23 juin 2015, l'agrément ESUS leur permet de bénéficier d'aides et de financements spécifiques¹³.

Avant tout, l'organisme susceptible de se voir délivrer l'agrément ESUS doit être une entreprise de l'économie sociale et solidaire au sens de l'article 1^{er} de la loi relative à l'ESS. Sont concernées :

- les associations ;
- les coopératives ;
- les fondations ;
- les mutuelles ou unions relevant du code de la mutualité ;
- les assurances mutuelles relevant du code des assurances ;
- les sociétés commerciales sous certaines conditions (utilité sociale, principes de gestion, gouvernance).

Les entreprises et organismes de l'ESS sont éligibles à l'agrément « *entreprise solidaire d'utilité*

¹³ L'agrément ESUS est régi par l'article L. 3332-17-1 du code du travail.

sociale » si elles remplissent les conditions suivantes :

- ♦ l'entreprise doit avoir pour objectif principal la recherche d'une utilité sociale¹⁴ : œuvrer en faveur du soutien à des publics vulnérables, contribuer à la lutte contre les exclusions et les inégalités sanitaires, sociales, économiques et culturelles, concourir au développement durable, à la transition énergétique ou à la solidarité internationale,
- ♦ la charge induite par l'objectif d'utilité sociale doit avoir un impact significatif sur le compte de résultat ou la rentabilité financière :
 - soit les charges d'exploitation liées aux activités participant à l'objectif d'utilité sociale représentent au moins 66 % de l'ensemble des charges d'exploitation au cours des trois derniers exercices clos,
 - soit le rapport entre, d'une part, la somme des dividendes et de la rémunération des concours financiers non bancaires et, d'autre part, la somme des capitaux propres et des concours financiers non bancaires, est inférieur, au cours des trois derniers exercices clos, au taux moyen de rendement des obligations des sociétés coopératives, majoré d'un taux de 5 %,
- ♦ la politique de rémunération de l'ESUS, également mentionnée dans les statuts, doit respecter les deux principes suivants :
 - la moyenne des sommes versées, y compris les primes, aux cinq salariés ou dirigeants les mieux rémunérés ne doit pas excéder un plafond annuel fixé à 123 196 €, correspondant à sept fois le Smic,
 - les sommes versées, y compris les primes, au salarié ou dirigeant le mieux rémunéré, ne doivent pas excéder un plafond annuel fixé à 175 994 € correspondant à dix fois le Smic,
- ♦ les titres de capital de l'entreprise ne doivent pas être négociés sur un marché financier.

Certaines structures relevant de l'économie sociale et solidaire bénéficient de l'agrément de droit, en raison de leur activité. Elles n'ont ainsi pas l'obligation de respecter les conditions d'obtention de l'agrément, sauf celle relative à l'absence de cotation sur un marché financier. Il s'agit des structures suivantes :

- entreprises d'insertion ou de travail temporaire d'insertion,
- associations intermédiaires,
- ateliers et chantiers d'insertion,
- organismes d'insertion sociale,
- services de l'aide sociale à l'enfance,
- centres d'hébergement et de réinsertion sociale,
- régies de quartier,
- entreprises adaptées,
- centres de distribution de travail à domicile,

¹⁴ Cet objectif doit figurer dans les statuts de l'entreprise.

- établissements d'aide par le travail (EAT),
- organismes exerçant des activités de maîtrise d'ouvrage, d'ingénierie sociale, financière et technique, etc.
- associations et fondations reconnues d'utilité publique,
- organismes assurant l'accueil et l'hébergement de personnes en difficulté,
- établissements et services accompagnant et accueillant des enfants et des adultes handicapés.

Sont assimilés aux ESUS :

- les organismes de financement dont l'actif est composé pour au moins 35 % de titres émis par des entreprises de l'ESS dont au moins 5/7^{ème} de titres sont émis par des ESUS,
- les établissements de crédit dont au moins 80 % des prêts et des investissements sont effectués en faveur des ESUS.

Les demandes d'agrément ESUS doivent être effectuées auprès de la DIRRECTE du département où l'entreprise a son siège social¹⁵, l'agrément étant accordé pour une période de deux ans dans le cadre d'une première demande et pour une période de cinq ans en cas de renouvellement.

Les décisions d'agrément font l'objet d'une publication au recueil des actes administratifs de la préfecture du département.

Le ministre chargé de l'économie sociale et solidaire tient à jour une liste nationale et publique des entreprises agréées.

Il est noté que l'agrément n'est pas accordé à titre définitif. Les entreprises doivent être en effet en mesure de prouver qu'elles respectent continûment les règles de fonctionnement du secteur. Le contrôle de ces bonnes pratiques sera réalisé au niveau des chambres régionales de l'ESS, qui pourront intenter des actions en justice, afin d'obtenir le respect des règles par les entreprises contrevenantes. Elles seront par ailleurs chargées de tenir à jour la liste des entreprises répertoriées dans le secteur de l'économie sociale et solidaire.

Les avantages de l'agrément ESUS sont les suivants :

- un accès facilité à une source de financement et des outils adaptés aux besoins de tous les acteurs (ouverture d'un fonds dédié par la Banque publique d'investissement, création du fonds d'innovation sociale, prêts participatifs pour augmenter le nombre de projets de croissance financés...),
- un accès aux fonds d'épargne salariale solidaires.

1.4. La reconnaissance d'intérêt général, l'une des conditions pour l'éligibilité au régime fiscal du mécénat

Au-delà de toute conception philosophique, l'intérêt général au sens fiscal est mentionné aux articles 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI pour l'appréciation de l'éligibilité d'un organisme au régime fiscal du mécénat.

Au sens et pour les besoins de ces dispositions, il constitue l'une des conditions à satisfaire, l'œuvre ou l'organisme devant, par ailleurs, avoir un caractère philanthropique, éducatif,

¹⁵ L'arrêté du 5 août 2015 a fixé la composition du dossier.

scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourir 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 condition liée à l'intérêt général est définie selon trois critères :

1. la gestion de l'organisme doit être désintéressée au sens de l'article 261-7-1°-d du CGI,
2. l'organisme ne doit pas exercer d'activité lucrative de manière prépondérante, cette condition faisant écho avec la notion d' « utilité sociale » définie plus haut (cf. **1.2.**),
3. l'organisme ne doit pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes.

En ce qui concerne la procédure à suivre, la mission note que le caractère d'intérêt général n'est pas lié à un agrément préalable ou à une quelconque habilitation de l'administration fiscale¹⁶. En effet, toute association peut, d'elle-même, si elle estime satisfaire la condition d'intérêt général et présenter un des caractères limitativement énumérés aux b du 1 de l'article 200 et a du 1 de l'article 238 bis du CGI, délivrer des reçus fiscaux à ses donateurs.

Il est toutefois possible d'interroger l'administration fiscale *a priori* dans un souci de sécurité juridique. Il s'agit de la procédure de rescrit prévue par l'article L. 80 C du LPF, qui offre une garantie spécifique : l'amende fiscale prévue à l'article 1740 A du CGI¹⁷ n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2° de l'article L. 80 B, s'il relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 bis du CGI.

Or, il ressort des auditions menées par la mission que tant la procédure de rescrit que l'appréciation de la condition d'intérêt général par les services de la DGFIP soulèvent de réelles difficultés.

¹⁶ Il convient de bien distinguer la procédure de rescrit fiscal de celle relative au tronc commun d'agrément, mis en place par la circulaire du Premier ministre du 18 janvier 2010 relative aux relations entre les pouvoirs publics et les associations et repris dans l'article 123 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives. De même, l'agrément des associations sportives et l'agrément de jeunesse et d'éducation populaire constituent des procédures distinctes.

¹⁷ En application de l'article 1740 A du CGI, toute délivrance irrégulière de documents, tels que reçus ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir notamment une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la réduction d'impôt indûment obtenu.

2. LA NOTION DE « CERCLE RESTREINT » : ORIGINE, DÉFINITION, JURISPRUDENCE

2.1. Si l'intérêt général est prévu par la loi, la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes est précisée dans la doctrine administrative fiscale.

Le principe d'une réduction d'impôt correspondant à des dons réalisés au profit de certains organismes a été introduit par la loi n° 54-817 du 14 août 1954 relative à diverses dispositions d'ordre fiscal. Sont alors mentionnés les « *œuvres ou organismes d'intérêt général, de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial* ».

La notion d'œuvre ou d'organisme d'intérêt général n'a pas fait l'objet d'une définition avant 1985. Jusqu'à cette date, l'intérêt général et le caractère de l'activité ne constituaient alors qu'une seule et même condition. C'est en effet au vu de la nature de l'activité que la doctrine administrative fiscale conclut qu'un organisme est d'intérêt général présentant tel ou tel caractère.

Ainsi, la doctrine administrative fiscale publiée à la documentation de base 5 B 2229 du 1^{er} avril 1972 apportait les précisions suivantes :

« Parmi les œuvres ou organismes présentant un intérêt général, on doit évidemment comprendre, en premier lieu, les associations reconnues d'utilité publique. Mais cette condition n'est à elle-seule ni suffisante ni nécessaire. »

Les versements faits à une œuvre ou un organisme non reconnu d'utilité publique sont déductibles si cette œuvre ou cet organisme peut être considéré comme ayant un intérêt général au sens de l'article 238 bis du CGI et si, bien entendu, il s'agit d'une œuvre ou d'un organisme ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social ou familial.

Exemples : peuvent être considérés comme présentant un intérêt général :

- **de caractère philanthropique** : une association de prévoyance ayant pour but de venir en aide à ceux de ses membres qui sont dans le besoin ; un comité chargé de recueillir les fonds pour les victimes d'un sinistre ;

- **de caractère éducatif** : les associations familiales créées en vue de venir en aide aux établissements d'enseignement libre ; les sociétés sportives groupant uniquement des amateurs ;

- **de caractère scientifique** : un organisme ayant pour but d'effectuer certaines recherches d'ordre scientifique ou médical ;

- **de caractère social ou familial** : les œuvres ou organismes qui concourent à la protection de la santé publique sur le plan de la prophylaxie ou de la thérapeutique.

Il s'agit des hôpitaux et hospices publics, des hôpitaux privés à but non lucratif, des établissements nationaux de bienfaisance, des écoles d'infirmières, institutions, associations déclarées et, en général, de tous organismes publics, semi-publics ou privés à but non lucratif contribuant :

- soit à la lutte contre le cancer, la lèpre, le rhumatisme, la tuberculose, les maladies mentales ou l'alcoolisme,

- soit à la transfusion sanguine, à la réadaptation médicale, à la protection des mères et des enfants et à l'éducation sanitaire de la population.

Par contre, ne sauraient être considérés comme entrant dans le champ d'application de l'article 238 bis du code :

- une association d'anciens élèves dont le but est uniquement de resserrer les liens de camaraderie ;
- un organisme ayant un objet politique ;
- un syndicat professionnel ;
- un comité chargé d'ériger un monument commémoratif ;
- une association sportive utilisant des joueurs professionnels, etc. »

À cette liste, la doctrine administrative fiscale publiée à la documentation de base 5 B 2429 du 15 décembre 1984 ajoute les œuvres ou les organismes d'intérêt général présentant un caractère culturel, dont les associations gérant des théâtres d'amateurs, des associations constituées pour la restauration d'un monument présentant un caractère historique ou architectural.

Sont également considérés comme éligibles au régime fiscal du mécénat les auberges de jeunesse, les associations de la loi de 1901 de sport colombophile ainsi que les bureaux d'aide sociale.

En 1985, apparaissent les trois éléments de définition de l'intérêt général :

1. l'organisme doit agir effectivement sans but lucratif,
2. sa gestion doit être désintéressée,
3. l'organisme ne doit procurer aucun avantage à ses membres.

Ainsi, l'instruction du 28 mai 1985 publiée au BOI 4 C-5-85 précise que :

*« Sont considérés d'intérêt général pour l'application de l'article 238 bis du CGI, les organismes agissant effectivement sans but lucratif, dont la gestion est par conséquent désintéressée, et **qui ne procurent aucun avantage à leurs membres.***

*Ainsi, ne saurait notamment être regardée comme remplissant la condition relative à l'intérêt général, une association dont l'activité s'exerce **au profit d'un cercle restreint de membres.*** »

Une définition plus précise de la notion de « *cercle restreint* » apparaît dans les commentaires doctrinaux relatifs à l'article 4 de la loi n° 86-1317 de finances pour 1987 du 30 décembre 1986 en faveur des dons à des établissements d'enseignement supérieur privés agréés. Trois conditions doivent ainsi être remplies pour obtenir l'agrément du Ministre chargé de l'enseignement supérieur et du Ministre chargé du budget :

- dispenser effectivement un enseignement supérieur, c'est-à-dire postérieur au baccalauréat ;
- **présenter un caractère ouvert ;**
- avoir une gestion désintéressée.

L'instruction du 24 août 1987 publiée au BOI 4 C-7-87 précise que :

« l'enseignement supérieur dispensé doit être ouvert à tout étudiant apte à le suivre.

*Les établissements dont l'enseignement est **réservé à un cercle restreint de personnes** ne pourront pas être agréés. Il en serait ainsi par exemple pour les établissements :*

- dont l'enseignement est **réservé à des professionnels d'une branche spécifique ou aux salariés d'un nombre d'entreprises bien définies ;**

- dont les tarifs seraient tels qu'ils **ne permettraient pas à la majorité des étudiants d'accéder à l'enseignement dispensé** ;

- dont l'accès serait subordonné à une **appartenance philosophique ou religieuse** des étudiants.

Ceci ne fait pas obstacle à ce que des conditions d'inscription soient exigées, notamment quant à la détention de diplômes ou à la réussite à un concours d'entrée. »

Enfin, l'instruction du 26 février 1988 publiée au BOI 4 C-2-88, reprise par la suite dans la documentation de base 5 B 3311, mise à jour au 23 juin 2000 et applicable jusqu'au 11 septembre 2012, a apporté les précisions suivantes :

*« Sont enfin exclus [du bénéfice des dons] les organismes qui fonctionnent **au profit d'un cercle restreint de personnes**, même s'ils remplissent les deux conditions précédentes.*

*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, etc.** »*

Si, dans le cadre de l'examen de la loi n° 2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, la notion d'intérêt général n'a pas fait l'objet de précisions, les débats parlementaires apportent toutefois un éclairage intéressant sur la démarche essentielle consistant à ouvrir le bénéfice du régime fiscal du mécénat à un maximum d'associations.

En effet, le rapporteur de la commission des finances, M. Laurent Hénart, a indiqué lors des débats à l'Assemblée nationale qu'« **il s'agit de faire en sorte que le mécénat profite à toutes les associations ou presque.** Nous nous inscrivons ainsi dans l'héritage de notre code fiscal qui donne, finalement, une **lecture large de la notion d'association pouvant recevoir des dons en exigeant simplement qu'elles aient un objet d'intérêt général.** On peut ainsi estimer que 90 % des 80 000 associations françaises sont concernées. » (2^{ème} séance du 1^{er} avril 2003 JOAN p. 2702).

Actuellement, la base documentaire portant la doctrine de l'administration fiscale, désormais disponible sur le BOFiP-Impôts, est en cours de construction en ce qui concerne la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes de sorte qu'à ce jour, aucune définition précise n'existe au sein de la doctrine administrative.

2.2. Des réponses ministérielles ont progressivement étendu la portée de la notion liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes : association des Orphelins de la police nationale, associations d'anciens combattants, associations d'anciens élèves, Société nationale d'entraide de la médaille militaire...

Dans une réponse à la question écrite n° 25200, posée par M. Lindeperg, député (JOAN du 24 janvier 2000), le Ministre du budget a répondu que, réservant ses avantages matériels et moraux à ses seuls membres, l'Orphelinat mutualiste de la Police nationale ne peut être regardé comme un organisme d'intérêt général ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt au profit de ses donateurs.

Par la suite, dans un rescrit daté du 6 septembre 2005 (RES 2005/28), l'administration fiscale a précisé que :

« Les associations d'anciens combattants peuvent avoir pour objet d'agir pour de plus de plus justes conditions d'attribution de la carte du combattant et des droits qui en découlent et de permettre d'assurer la sauvegarde des droits matériels et moraux des anciens combattants, de

renforcer les liens de solidarité et d'assistance entre les adhérents, de gérer des œuvres sociales, départementales et locales. Elles sont ouvertes à tous ceux qui ont pris part, à titre militaire, aux conflits armés, à leurs veuves, aux pupilles de la Nation, et aux victimes civiles de ces conflits. En règle générale, ces associations ne peuvent être réputées d'intérêt général, au sens de l'article 200-1-b du code précité, puisqu'à travers la défense des intérêts de leurs membres, elles leur procurent, au moins indirectement, une contrepartie tangible et qu'elles fonctionnent, du fait même des objectifs poursuivis, au profit d'un cercle restreint de personnes [...]. En revanche, l'érection d'un monument aux morts par de telles associations constitue une opération exceptionnelle qui, ne bénéficiant pas à un cercle restreint de personnes, peut être considérée comme réalisée dans le cadre d'un intérêt général. »

Cette position a été confirmée ensuite à plusieurs reprises¹⁸, notamment dans le cadre de la réponse à la question écrite n° 82534 posée par M. Boisserie, député (JOAN du 2 novembre 2010) :

« Les associations dont l'objet consiste en la défense des intérêts matériels et moraux de leurs membres ne présentent pas un caractère d'intérêt général au sens défini ci-dessus. Par suite, les sommes qui leur sont versées par les particuliers n'ont jamais été éligibles aux dispositions de l'article 200 déjà cité. Il n'est pas envisagé de modifier ces règles qui sont d'application constante. »

De même, dans une réponse à la question écrite n° 20375 de M. Masson, sénateur (JO Sénat du 23 février 2006), il a été précisé que les associations d'anciens élèves ne remplissent pas la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes, entendue comme signifiant que l'action de l'organisme doit pouvoir bénéficier à toute personne désirant y adhérer. En effet, leur objet consiste à maintenir des liens de solidarité entre personnes issues d'une même école et éventuellement à assurer la défense de leurs intérêts matériels et moraux. Ces associations fonctionnent par construction au profit d'un cercle restreint, ce qui ne permet pas de leur conférer la qualité d'intérêt général.

Enfin, dans une série de réponses identiques¹⁹, un organisme dont l'objet social consiste en la défense des intérêts matériels et moraux de ses membres, tel que la Société nationale d'entraide de la médaille militaire, a été considéré comme fonctionnant au profit d'un cercle restreint de personnes et, partant, comme ne satisfaisant pas à la condition d'intérêt général.

2.3. La jurisprudence, peu abondante, est venue éclairer la portée à donner à la condition liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes

Dans un arrêt ancien, le Conseil d'État a abordé indirectement la question de l'intérêt général au travers de la question de l'entretien des tombes des victimes de la bataille de Verdun²⁰ :

« La société a également versé une subvention de 600 francs, destinée à l'entretien des tombes des victimes de la bataille de Verdun ; qu'il s'agit là d'un versement consenti à une œuvre d'intérêt général, et de caractère social, au sens de l'article 238 bis du code général des impôts exonérant les versements faits au profit de certaines « œuvres ou organismes d'intérêt général de caractère ... social ou familial » ; et qui est, par suite, déductible du bénéfice imposable. »

Saisi d'un litige en matière d'impôt sur les sociétés opposant une société anonyme exploitant un établissement thermal à l'administration fiscale, le Conseil d'État s'est ainsi prononcé sur l'éligibilité de l'opération concernée, sans pour autant préciser quel était l'organisme chargé de l'entretien des tombes. Il est donc délicat d'en retirer un élément précis de définition de la notion d'intérêt général.

18 Réponse Reitzer, député, n° 38660 JOAN du 27 juillet 2004 ; Réponse Liberti, député, n° 62809 JOAN du 28 juin 2005.

19 Réponse Préel, député, n° 98824 JOAN du 26 avril 2011 ; Réponse Darniche, sénateur, n° 17342 JO Sénat du 5 mai 2011 ; Réponse Depierre, député, n° 105443 JOAN du 5 juillet 2011.

20 CE 20 octobre 1976, n° 97340.

En 2007, le Conseil d'État²¹ a considéré qu' « *une association d'élèves ou d'anciens élèves d'une école, dont l'objet principal est la défense des intérêts matériels et moraux du cercle restreint de ses membres et la création de liens de solidarité entre eux, n'entre pas dans le champ des dispositions des articles 200 et 238 bis du CGI.* »

La mission note qu'à cette occasion, le Commissaire du gouvernement, Emmanuel Glaser, a écarté le critère de la « *catégorie particulière de personnes* » estimant que cela ajoutait à la loi. En outre, pris à la lettre, cet élément de définition de l'intérêt général pourrait conduire à exclure les œuvres mêmes que visaient les parlementaires en 1954 : œuvres en faveur des aveugles, des sourds-muets ou des déshérités, qui constituent, chacun, une catégorie particulière de personnes.

Il n'a retenu que « *l'action centrée autour des membres et de leurs proches* » et le fait que ces associations « *ont essentiellement pour fonction de créer et de développer le réseau professionnel et personnel des anciens élèves d'une grande école, de resserrer les liens existant entre eux ainsi que de promouvoir l'action de cette école, de la représenter et de la défendre* ». Aussi, il lui a paru difficile de considérer que des associations d'anciens élèves, qui ont essentiellement pour fonction de créer et de développer le réseau professionnel et personnel des anciens élèves d'une grande école, de resserrer les liens existant entre eux ainsi que de promouvoir l'action de cette école, de la représenter et de la défendre, ont une vocation sociale ou philanthropique.

Enfin, dans un arrêt plus récent²², le Conseil d'État a considéré que la CAA de Nantes n'avait pas dénaturé les pièces du dossier, ni commis d'erreur de droit, ni inexactement qualifié les faits dont elle était saisie, en considérant que l'association « Union sociale maritime » (USM) n'entrait pas dans le champ des dispositions des articles 200 et 238 bis du CGI, dès lors qu'elle ne s'adressait qu'à des bénéficiaires définis exclusivement par leur appartenance à une profession déterminée et, partant, qu'elle ne constituait pas un organisme d'intérêt général en raison du caractère restreint de la définition du public des bénéficiaires de ses prestations.

Dans ses conclusions, le Commissaire du gouvernement, Pierre Collin, précise, en premier lieu, que la notion de cercle restreint ne semble pas être affaire de quantité, c'est-à-dire de nombre de personnes. Il ajoute que cette notion paraît devoir être appréciée au regard du critère d'appartenance au champ d'intervention de l'organisme en cause. En outre, lorsque cette appartenance découle, directement ou indirectement, d'une adhésion à un groupe fermé de personnes, il semble que l'organisme ne peut être regardé comme étant d'intérêt général au sens des dispositions du code général des impôts.

Il y a cercle restreint lorsqu'une association intervient au profit de ses seuls membres, mais également lorsque les publics visés par les actions de l'organisme se définissent pas leur affiliation à une caisse de sécurité sociale propre à une profession déterminée.

Le critère de l'appartenance, qui doit résulter d'un état et non d'une adhésion à un groupe fermé, permet de respecter la volonté du législateur, qui était de faire entrer dans le champ de la mesure fiscale les organismes venant en aide à des catégories de personnes telles que les sourds, les muets, les aveugles ou les personnes déshéritées, l'appartenance à ces différentes catégories résultant d'un état et non d'une adhésion à un groupe fermé.

Peut également être cité un jugement du Tribunal administratif d'Amiens en date du 26 mars 2009 (n° 07-2684) qui a considéré qu'une association ayant pour objet de rassembler des choristes de haut niveau pour parfaire leur pratique du chant ne pouvait pas être considérée comme poursuivant un but d'intérêt général.

Enfin, un jugement du Tribunal administratif de Lille du 27 septembre 2012 a été cité à plusieurs

21 CE 7 février 2007, n° 287949, Sté des anciens élèves de l'Ensam et autres.

22 CE 16 mars 2011, n° 329945, Association Union sociale maritime.

reprises lors des auditions (n° 0906065, Association Formindep) :

« Considérant qu'il n'est pas contesté que l'association requérante n'a pas d'activité lucrative, qu'elle est gérée bénévolement et financée par des cotisations et des dons ; que, par suite, l'association doit être regardée comme ayant été gérée de manière désintéressée ; qu'il ressort des pièces du dossier que l'association Formindep a pour objet, selon ses statuts, la promotion de l'indépendance de la formation des professionnels de santé, dans le seul intérêt des patients et des professionnels de santé en soutenant, par tous moyens utiles, en particulier de logistique et de communication, les actions des collectifs des professionnels de santé et de patients poursuivant cet objectif ; que son activité consiste notamment à diffuser des rapports et connaissances scientifiques dans le domaine de la santé et à présenter des études devant les autorités publiques ; que, dans ces conditions, l'association requérante doit être regardée comme ayant un caractère philanthropique et social ; que, par suite, elle est fondée à soutenir qu'elle a le caractère d'un organisme d'intérêt général au sens des dispositions du b du 1 de l'article 200 et du a du 1 de l'article 238 bis du CGI ».

Implicitement, mais nécessairement, le jugement considère la condition d'intérêt général, et notamment celle liée à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes, comme étant satisfaite.

En définitive, la mission considère que la jurisprudence offre, par les précisions apportées, des pistes de nature à permettre de poser les bases de la clarification nécessaire de la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.

3. Des difficultés constatées par les organismes recevant des dons

La mission intervient dans un contexte particulier pour le monde associatif, marqué par la conjonction de trois courants :

- une réduction des subventions de l'État et des collectivités territoriales, elles-mêmes touchées par la baisse des dotations de toutes sortes,
- l'application des directives communautaires relatives à la concurrence, conduisant notamment à renforcer le contrôle de la non-lucrativité des organismes sans but lucratif,
- la reconnaissance de la nécessité d'une intervention accrue des associations dans un contexte économique et social difficile pour une partie de la population, nécessitant, notamment, des ressources financières pour faire face à leurs missions toujours plus importantes.

D'une manière générale, la mission constate que les associations jugent que la procédure de rescrit prévue aux articles L. 80 B²³ et L. 80 C²⁴ du LPF n'apporte pas la sécurité juridique attendue.

Les représentants auditionnés considèrent que l'absence d'uniformité et de transparence dans l'application des règles légales et doctrinales par les services de la DGFIP et les besoins de clarification du dispositif fiscal du mécénat sont sources d'insécurité juridique et freinent l'engagement des mécènes.

Aussi, la délivrance des rescrits est aujourd'hui considérée comme une vraie difficulté pour les organismes sans but lucratif, au point de les conduire à ne pas solliciter la procédure de rescrit tant l'issue leur apparaît incertaine.

Au-delà de ces difficultés d'ordre général, la mission constate que l'appréciation de la condition afférente à un fonctionnement au profit d'un cercle restreint ou non de personnes constitue une question sensible.

3.1. Un durcissement constaté à compter des années 2000

Les représentants auditionnés estiment que, jusqu'au début des années 2000, l'administration s'est montrée plutôt libérale dans l'appréciation de cette notion. Ont ainsi été considérées comme étant d'intérêt général les auberges de jeunesse²⁵, les caisses des écoles²⁶, les centres communaux d'action sociale²⁷, les maisons des jeunes et de la culture²⁸, les associations de parents d'élèves²⁹.

En revanche, une évolution a été constatée à compter des années 2000. En effet, les différentes auditions ont assez unanimement souligné un durcissement de la position de l'administration fiscale dans l'appréciation de la condition afférente à l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.

Ce durcissement s'est tout particulièrement traduit dans des réponses ministérielles sur des situations individuelles, telles que celles de l'Orphelinat mutualiste de la Police nationale, des anciens combattants, de la Société nationale d'entraide de la Médaille militaire... .

Si le constat d'un durcissement est partagé par les opérateurs, la mission n'a pas pu identifier

23 S'agissant de la situation des organismes au regard des impôts commerciaux.

24 S'agissant de la situation des organismes au regard du régime fiscal du mécénat.

25 Réponse Beaufrils, député, JOAN du 22 novembre 1982 n° 22273.

26 Réponse Godfrain, député, JOAN du 24 avril 1995 n° 23059.

27 Réponse Jonemann, député, JOAN du 13 mai 1991 n° 40381.

28 Réponse Cazenave, député, JOAN du 19 août 1991 n° 44879.

29 Réponse Deprez, député, JOAN du 17 janvier 2000 n° 13300.

précisément les motifs qui en sont à l'origine. Ils peuvent, sans doute, être recherchés dans la croissance rapide du nombre d'associations créées chaque année et une plus grande diversité de leurs domaines d'intervention, dans l'insuffisance des précisions doctrinales sur le champ de la notion de « cercle restreint » et sur la définition des caractères énumérés au b du 1 de l'article 200 et au a du 1 de l'article 238 bis du CGI ainsi que, plus généralement, dans l'évolution de la dépense fiscale afférente au mécénat.

3.2. Une appréciation qui heurte le bon sens

Les auditions avec les associations et les organismes représentatifs révèlent des incohérences dans les appréciations portées par l'administration fiscale.

La situation des associations d'anciens combattants est celle qui a été le plus souvent citée lors des auditions en raison du caractère totalement fermé et injustifié de la position, au demeurant réitérée à plusieurs reprises, par l'administration fiscale, sans considération pour leur investissement dans la promotion et la diffusion des valeurs et des idéaux de la Résistance notamment et dans le travail de mémoire.

De plus, alors que l'Orphelinat mutualiste de la Police nationale ainsi que les associations d'anciens combattants sont considérés comme défendant les intérêts matériels et moraux de leurs membres ou de leurs ayant-droits, les associations gestionnaires de classes hors contrat ne se voient pas opposer un fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes dès lors qu'elles fonctionnent conformément aux textes qui les régissent, qu'elles respectent la liberté de conscience des élèves, et qu'elles sont ouvertes à tous les enfants sans distinction d'origine, d'opinion ou de croyances³⁰. Or, il est patent que de tels organismes réservent leurs services à leurs membres (à savoir les parents d'élèves).

Il apparaît également incohérent de considérer qu'une association réunissant des anciens combattants n'est pas un organisme d'intérêt général pour l'ensemble de ses activités, mais qu'une activité exceptionnelle et spécifique, telle que l'érection d'un monument aux morts, peut, à elle seule, constituer une activité telle que mentionnée à l'article 200-1-b du CGI et ouvrir droit, à ce titre, au bénéfice de la réduction d'impôt pour les donateurs.

Enfin, la situation des organismes « têtes de réseau » et des structures d'accompagnement (fédérations, unions ...) a été évoquée lors des auditions. Leur inéligibilité au régime fiscal du mécénat au motif, notamment, d'un fonctionnement au profit de leurs seuls membres apparaît d'autant moins légitime que de tels organismes œuvrent, d'une manière générale, au renforcement des critères de lisibilité, de transparence et que le service rendu va au-delà du bénéfice de leurs seuls adhérents, ne serait-ce que par la diffusion large de nombreuses informations au travers, par exemple, de leur site internet.

3.3. Une appréciation jugée à géométrie variable et source d'insécurité juridique

Les auditions soulignent des disparités de traitement par les services territoriaux de la DGFIP de situations similaires, voire identiques, dans le cas, notamment, d'associations appartenant à un même réseau, sans pour autant que des explications claires soient fournies.

À cet égard, la mission note qu'à plusieurs reprises, les personnes auditionnées ont regretté l'absence de communication et de transparence de l'administration fiscale dans le cadre de ses prises de position.

Cette appréciation à géométrie variable, résultant de prises de position contradictoires et jugées non cohérentes, conduit à une insécurité juridique, qui serait, au demeurant, contraire à la volonté

³⁰ Cf. Base documentaire BOFiP-Impôts BOI-IR-RICI-250-10-20-10, n° 20.

du législateur de donner une portée large au dispositif³¹.

De plus, la procédure de second examen prévue par l'article L. 80 CB du LPF n'a pas été considérée, d'une manière générale, par les organismes auditionnés comme un outil adapté pour corriger les erreurs d'appréciation constatées. Les auditions ont, d'ailleurs, montré une certaine défiance vis-à-vis de l'administration fiscale et exprimé le vœu de ne pas laisser cette dernière seul juge de l'appréciation de l'intérêt général et, plus précisément, de la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.

3.4. Une insécurité juridique ressentie dans un contexte de diminution des ressources publiques

L'insécurité juridique ressentie participerait de l'aggravation des difficultés financières de nombreux acteurs du monde associatif qui n'ont pas accès au dispositif fiscal du mécénat alors que les ressources publiques se réduisent.

De plus, et ce point mérite d'être souligné, le fait de considérer que les associations ne satisfont pas à la condition d'intérêt général prévue par les articles 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI conduit à les exclure de l'exonération prévue à l'article 757 du CGI en matière de droits de mutation à titre gratuit.

En définitive, la mission fait le constat que la notion de fonctionnement au profit d'un cercle restreint, ou non, de personnes, fait l'objet de prises de positions non homogènes, voire restrictives, ce qui constitue un obstacle à la mise en œuvre effective des articles 200 et 238 bis du CGI et, donc, un frein au développement du mécénat en France.

Il lui apparaît donc indispensable d'envisager les solutions susceptibles de clarifier le contenu de la notion d'intérêt général et d'apporter la sécurité juridique attendue par les organismes faisant appel au mécénat.

³¹ Cf. précisions en ce sens page 17.

4. Les pistes pour y remédier

Les propositions susceptibles d'être envisagées sont de trois ordres.

4.1. Suppression de la notion de « cercle restreint de personnes » ?

Une première proposition consisterait à supprimer la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes comme étant une composante de l'intérêt général au sens des articles 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI.

Les associations estiment que les autres critères permettant de définir l'intérêt général (gestion désintéressée, non lucrativité à titre prépondérant) sont suffisants pour démontrer la contribution de la structure à l'intérêt général.

Par suite, eu égard à l'imprécision de la doctrine et à l'appréciation restrictive, voire incohérente, faite par l'administration de cette notion, de nombreux intervenants plaident pour la suppression du critère de « cercle restreint », qui nuit à l'égalité de traitement des associations pour l'accès au mécénat.

Cependant, la mission ne partage pas cet avis, malgré son apparente simplification.

L'existence d'un cercle restreint de personnes doit se comprendre comme étant le contraire de l'intérêt général en ce que l'organisme poursuit des buts particuliers, intéressant un groupe spécifique, membre ou non. De tels buts peuvent être dignes d'intérêt, mais ils n'entrent pas dans les prévisions du législateur qui a instauré un avantage fiscal pesant sur les finances publiques uniquement pour des actions intéressant ou susceptibles d'intéresser la collectivité dans son ensemble.

Cette notion, importante et consubstantielle au régime fiscal du mécénat, constitue un garde-fou indispensable permettant d'écarter des situations dans lesquelles les intérêts particuliers priment, incontestablement, sur l'intérêt général.

C'est pourquoi la mission estime qu'il est essentiel de conserver cette condition comme l'une des composantes de l'intérêt général au sens des articles 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI.

4.2. Insertion de la notion de « cercle restreint de personnes » dans la loi ?

Une autre possibilité consisterait à insérer, dans les articles 200 et 238 bis du CGI, la précision selon laquelle, par exemple, les caractères énumérés au b du 1 de l'article 200 et au a du 1 de l'article 238 bis précités s'apprécient indépendamment de la nature fermée ou non de l'organisme considéré ou bien indépendamment du fait que l'organisme considéré s'adresse principalement ou exclusivement à ses seuls membres ou non.

La mission partage le fait qu'il ne faut pas, en effet, conclure automatiquement que toute association qui agit au profit de ses seuls membres exercerait son activité au profit d'un cercle restreint de personnes. En effet, une association peut agir au profit de ses seuls membres mais permettre à toute personne d'adhérer moyennant le paiement d'une cotisation (par exemple, une association sportive).

Cela étant, une telle précision, aussi justifiée qu'elle soit sur le fond, ne relève pas de la loi mais plutôt de la doctrine administrative commentant les dispositions légales en la matière.

En tout état de cause, une formulation légale synthétique ne permettrait pas d'appréhender, de manière satisfaisante, la diversité des situations rencontrées.

En effet, chaque situation doit être appréciée, individuellement, au regard de ses modalités

propres de fonctionnement.

La notion de cercle restreint n'est pas une affaire de quantité, c'est-à-dire de nombre de personnes. Elle doit être appréciée au regard du critère d'appartenance au champ d'intervention de l'organisme en cause. Lorsque cette appartenance découle, directement ou indirectement, d'une adhésion à un groupe fermé de personnes, l'organisme ne peut être regardé comme étant d'intérêt général. En revanche, lorsque l'appartenance résulte d'un état subi, comme un handicap ou l'illettrisme par exemple, l'existence d'un cercle restreint n'est pas caractérisée.

Ainsi, une notion légale de fonctionnement au profit d'un cercle non restreint de personnes, pour qu'elle soit précise, juste et équitable, devrait nécessairement comporter de nombreuses variables dont la définition apparaît particulièrement difficile dans la loi. Or, la diversité des situations rencontrées rend une définition d'autant plus délicate qu'elle doit être sans aucune ambiguïté.

Une définition de la notion dans la loi présenterait un double risque :

- soit, pour appréhender la diversité des situations, la définition serait trop large et conduirait à prendre en compte, dans le champ du régime du mécénat, des situations qui, objectivement, ne sauraient y entrer ;
- soit, au contraire, la définition serait trop restrictive et figée, interdisant la souplesse que permettrait davantage une définition dans la doctrine administrative.

C'est pourquoi, la mission n'estime pas opportun de définir, dans la loi, les contours d'une telle notion, qui ne peut s'apprécier qu'au cas par cas des situations rencontrées et au regard du fonctionnement global de l'organisme.

4.3. Clarification de la notion de « cercle restreint de personnes » dans la doctrine administrative fiscale ?

Les deux premières propositions, consistant à supprimer la notion de « cercle restreint de personnes », d'une part, ou à la définir dans le cadre de la loi, d'autre part, ne paraissent pas être les plus à même à résoudre les difficultés soulevées par les représentants du monde associatif.

Il reste alors la possibilité de conserver cette notion comme une composante indissociable de l'intérêt général et d'en préciser les contours dans la doctrine administrative, avec toutes les nuances qu'elle nécessite.

Sur ce point, la mission estime effectivement indispensable d'apporter une clarification de la notion relative au fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes dans le cadre de la doctrine administrative fiscale, qui présente l'avantage d'une certaine souplesse et permet d'apporter toutes les précisions utiles qui n'ont pas vocation à relever du domaine de la loi.

Enfin, des précisions doctrinales offrent l'avantage de ne pas figer une définition dans le temps, des ajustements pouvant être apportés, ponctuellement, afin d'affiner davantage, le cas échéant, les critères retenus.

5. UNE CLARIFICATION DE LA NOTION DE « CERCLE RESTREINT DE PERSONNES » DANS LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE FISCALE AU REGARD D'UN FAISCEAU D'INDICES

5.1. L'appréciation de l'existence d'un « cercle restreint » doit se faire au regard d'un faisceau d'indices

La mission estime que, d'une manière générale, le seul fait, pour une association de ne s'adresser qu'à ses membres, ne doit pas être un critère suffisant pour conclure qu'un organisme s'adresse à un cercle restreint de personnes. En effet, l'exercice d'une activité au profit d'un cercle restreint de personnes peut souvent être lié au fait que l'activité est dénuée d'un des caractères mentionnés par les articles 200-1-b et 238 bis-1-a du CGI.

Il convient donc de recourir à un faisceau d'indices, constitués des éléments repris ci-après, qui permet de réaliser un examen exhaustif de la situation des organismes concernés et de réduire ainsi les risques d'appréciations divergentes par l'administration fiscale.

En tout état de cause, l'examen d'un fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes suppose, au préalable, de connaître exactement la mission générale que s'est fixée l'organisme ainsi que le public bénéficiaire réel de ses actions.

5.2. La notion de « cercle restreint » n'est pas une affaire de quantité

La notion de « *cercle restreint* » n'est pas une affaire de quantité, c'est-à-dire de nombre de personnes. Elle ne s'apprécie pas en fonction du nombre des bénéficiaires des activités de l'association.

En revanche, s'adresse à un cercle restreint de personnes l'organisme qui aurait pour objet de ne s'adresser délibérément qu'à une petite partie du public ayant naturellement vocation à bénéficier de ses activités.

5.3. Le concept d' « état » apparaît plus efficient

La mission partage l'avis émis, très régulièrement, lors des auditions, selon lequel la « vulnérabilité » doit l'emporter sur le nombre de personnes concernées. L'exemple des associations œuvrant en faveur de personnes souffrant de maladies orphelines a été souvent cité. En effet, il n'est pas concevable de considérer qu'en raison du faible nombre de malades, de tels organismes, à caractère social avéré, fonctionneraient au profit d'un cercle restreint de personnes.

De telles analyses, qui heurtent le bon sens, doivent être exclues.

De plus, la « fragilité » ou la « vulnérabilité » doivent être entendues au sens large. Elles peuvent être physiques, morales, intellectuelles, psychologiques, etc. Elles peuvent également, au-delà des personnes, concerner des territoires, ruraux par exemple.

5.4. L'ancienne documentation administrative commentant la condition liée au « cercle restreint de personnes », si elle devait être reprise, nécessiterait des ajustements

La doctrine administrative fiscale publiée dans la documentation de base 5 B 3311, mise à jour au 23 juin 2000 et applicable jusqu'au 11 septembre 2012, précisait 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, etc.* ».

Cette rédaction, ambiguë, est de nature à soulever des difficultés d'interprétation et à conduire à des appréciations restrictives, tout particulièrement dans le domaine culturel.

La mission estime qu'il serait nécessaire, si cette précision devait être reprise, qu'elle soit modifiée de sorte que soient considérés comme exerçant leur activité au profit d'un cercle restreint de personnes, des organismes qui auraient pour objet de servir les intérêts particuliers d'une ou plusieurs personnes, familles ou entreprises, de quelques artistes ou de certains chercheurs... .

Il convient en effet de déterminer si les activités de l'organisme sont réalisées avant tout en faveur d'une personne en particulier (ou de ses ayants-droit) ou, au contraire, si elles s'inscrivent dans un objectif plus large et ouvert comme celui, par exemple dans le domaine culturel, de faciliter et d'élargir l'accès du public à des œuvres artistiques.

Dès lors qu'il est patent que les missions de l'organisme concerné relèvent de la communication et de l'information à destination d'un public le plus large possible des œuvres d'un artiste et contribuent ainsi à la préservation et à la diffusion au public du patrimoine artistique par exemple, l'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes est caractérisée.

5.5. La notion de « cercle restreint » ne saurait être appréciée en fonction de la seule zone géographique d'intervention

La mission considère que le fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes ne peut pas être caractérisé par le seul fait qu'un organisme agit dans une zone géographique limitée.

De nombreuses associations de petite taille œuvrent sur un maillage territorial restreint : elles ne doivent pas, de ce seul fait, être écartées de l'intérêt général.

Cela étant, si, dans les faits, l'activité de l'organisme a pour objet de servir les intérêts particuliers d'un groupe déterminé d'individus, par exemple les habitants d'un quartier, d'un lotissement ou d'une rue, regroupés au sein de cet organisme pour améliorer ou préserver leur cadre de vie personnel, celui-ci ne pourra pas être considéré comme étant d'intérêt général.

5.6. La situation des organismes de soutien aux orphelins et des organismes œuvrant en faveur de la mémoire combattante doit être revue

La mission estime qu'au vu des critères ci-dessus définis, les prises de position de l'administration fiscale au regard des organismes de soutien aux orphelins et des organismes œuvrant en faveur de la mémoire combattante ne sont pas fondées et doivent être corrigées.

S'agissant des organismes de soutien aux orphelins, l'accent doit être davantage mis sur l'« état » des personnes à qui ceux-ci viennent en aide et non sur le fait que les personnes aidées sont reliées entre elles par l'appartenance d'un ou de leurs parents à une profession déterminée.

S'agissant des organismes œuvrant en faveur de la mémoire combattante, la mission considère qu'au regard de l'« état » des personnes à la fois membres de l'organisme et bénéficiaires de son action et, au-delà des liens de solidarité qui les unissent, de leur volonté de transmettre un témoignage historique et les valeurs pour lesquelles elles ont combattu, le fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes n'est pas caractérisé.

5.7. La RUP constitue un indice fort d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes

La RUP implique notamment le respect de la condition liée à l'absence d'activité au profit des seuls membres de l'organisme.

L'autonomie de la notion fiscale de « cercle restreint » de personnes ne paraît pas être une condition suffisante pour justifier l'absence de prise en compte de la RUP accordée à un organisme, d'autant que l'examen est effectué, dans un premier temps, par les services du ministère de l'intérieur, puis par le Conseil d'État dans le cadre de la reconnaissance d'utilité

publique.

C'est pourquoi, dans un souci de simplification, la doctrine administrative fiscale pourrait prévoir, de manière opportune, que la RUP constitue un indice fort d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes.

En définitive, la mission propose que la définition de cette notion, ambiguë et source de difficultés, repose sur un certain nombre de critères réunis en un faisceau d'indices de nature à permettre une appréciation plus objective de la condition d'intérêt général, d'une part, et propose que la doctrine administrative fiscale destinée tant aux services chargés d'instruire les demandes de rescrit qu'aux opérateurs concernés soit actualisée en conséquence, d'autre part.

CONCLUSION

La mission constate que la fiscalité, notamment, semble constituer une source de complication pour l'engagement associatif au regard de sa complexité, de l'absence de dialogue avec les services de la DGFIP et de la longueur des procédures (y compris juridictionnelles). Pour ces raisons, certains organismes sollicitent un dialogue avec des interlocuteurs neutres, capables d'éclairer le sujet.

Au-delà des propositions relatives à la clarification nécessaire, dans le cadre de la doctrine administrative fiscale, de la notion d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes, la mission, sensible aux difficultés portées à sa connaissance, d'une manière plus générale, sur l'insécurité juridique ressentie en matière de délivrance de rescrits fiscaux, s'interroge sur l'opportunité de recourir à une instance regroupant services de l'État, et notamment la DGFIP, et société civile pour statuer sur le caractère d'intérêt général d'une association.

La forme que pourrait prendre une telle instance serait, bien entendu, à déterminer.

Si certains organismes ont formulé le souhait qu'elle s'insère, sous réserve des modifications législatives et réglementaires qui seraient nécessaires, dans les compétences de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires, la mission n'y est pas favorable.

En effet, une telle commission n'est compétente que pour apprécier ou qualifier des faits ayant une incidence sur le calcul de l'impôt. Or, en l'espèce, le fait de prendre position sur le caractère que pourrait revêtir un organisme au sens des articles 200 et 238 bis du CGI ou sur le fonctionnement au profit d'un cercle restreint, ou non, de personnes n'a pas une incidence directe sur le calcul d'un impôt mais plutôt sur la possibilité, pour un organisme, de délivrer ou non des reçus fiscaux.

La commission départementale n'apparaît donc pas appropriée dans ce cadre, d'autant qu'il existe d'ores et déjà une instance chargée de procéder à un second examen des demandes de rescrit, qui n'ont pas reçu la réponse escomptée : les collèges territoriaux de second examen.

La mission estime que la composition de ces collèges, dont le rôle consiste à effectuer le second examen d'une demande de rescrit dans le cadre de la procédure prévue par l'article L. 80 CB du LPF, pourrait être adaptée pour tenir compte de la demande de parité formulée par les représentants du monde associatif qui, au regard des difficultés soulevées tout au long des auditions, apparaît bien légitime.

Par ailleurs, les auditions menées ont soulevé des interrogations sur l'adéquation de la fiscalité des associations avec les évolutions récentes auxquelles le monde associatif est confronté, notamment en matière d'économie sociale et solidaire.

Les évolutions économiques récentes, les interventions des sociétés commerciales dans les champs traditionnels d'interventions des associations, les apports de la loi relative à l'ESS, entre autres, conduisent ainsi à s'interroger sur la nécessité d'une évolution / adaptation des règles fiscales en matière de lucrativité. Plus particulièrement, les modalités d'affectation des résultats (absence de distribution et réaffectation dans les projets menés) devraient constituer un critère d'appréciation utile pour le non-assujettissement aux impôts commerciaux.

Enfin, en matière de mécénat, la doctrine administrative fiscale apparaît également inadaptée au regard de l'évolution des champs d'intervention du monde associatif. La mission recommande donc que le contenu de ces notions soit précisé.

ANNEXE I

Lettre de mission

Le Premier Ministre

Paris, le 26 NOV. 2015

1709 / 15 / SG

Monsieur le Député,

Cher Yves,

Dans le cadre de l'examen en 1^{ère} lecture à l'Assemblée nationale du projet de loi pour la croissance et l'activité, plusieurs députés ont été porteurs d'un amendement tendant à préciser le champ des associations à but non lucratif pouvant bénéficier des dispositifs fiscaux de réductions d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés au titre des dons en faveur des organismes d'intérêt général.

Plus particulièrement, ces parlementaires ont souhaité clarifier la situation de certains organismes susceptibles de ne pas être qualifiés d'intérêt général, dans la mesure où, en poursuivant des buts particuliers en faveur d'un groupe spécifique de personnes, ils ne satisfont pas aux conditions juridiques actuelles pour pouvoir bénéficier des régimes fiscaux précités.

Le Gouvernement partage cette volonté de clarification et s'est engagé lors des débats à ce que des travaux soient entrepris en la matière, en parfaite coordination avec le Parlement.

Aussi ai-je souhaité vous confier une mission portant sur la notion de « cercle restreint de personnes », qui constitue l'un des trois critères essentiels retenus par la jurisprudence et l'administration fiscale permettant d'accorder ou non la qualification d'intérêt général aux organismes qui reçoivent des dons et qui souhaitent être éligibles au mécénat.

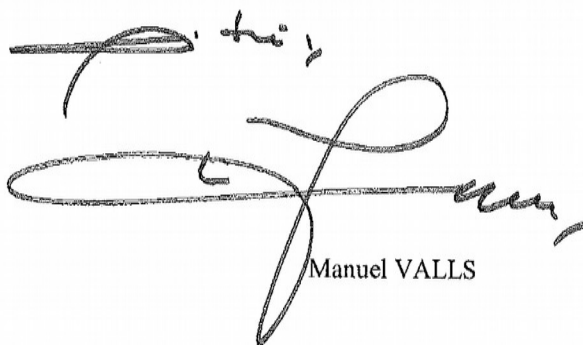
A cette fin, après l'analyse du cadre juridique de cette notion de « cercle restreint » et de sa mise en œuvre, tant par les associations que par les services fiscaux, vous vous attacherez à dégager des principes clairs, applicables de façon homogène sur l'ensemble du territoire, permettant une analyse circonstanciée de la situation de fait des organismes concernés et leur assurant une plus grande sécurité juridique.

.../...

Monsieur Yves BLEIN
Député
Assemblée nationale
126, rue de l'Université
75355 PARIS 07 SP

Un décret vous nommera, en application de l'article L.O. 144 du code électoral, parlementaire en mission auprès de Monsieur Michel SAPIN, Ministre des finances et des comptes publics et de Monsieur Christian ECKERT, Secrétaire d'État chargé du budget.

Je vous prie de croire, Monsieur le Député, à l'assurance de mes sentiments les meilleurs.



Manuel VALLS

ANNEXE II

**Liste des personnes auditionnées ou ayant
apporté une contribution écrite**

◆ **Fondation de France**

Francis CHARHON, directeur général

Dominique LEMAISTRE, directrice du mécénat

Benjamin FAURE, consultant senior de Boury, Tallon & Associés

◆ **Haut Conseil de la Vie Associative (HCVA)**

Chantal BRUNEAU, secrétaire générale

Thierry GUILLOIS, administrateur de la Fonda

◆ **Fidal et Delsol Avocats**

Stéphane COUCHOUX, avocat associé (Fidal)

Lionel DEVIC, avocat associé (Delsol Avocats)

◆ **France Générosités**

François DUPRÉ, vice-président et directeur général de Sidaction

Julie NEDELEC, déléguée générale

◆ **IDAF**

Bernard BAZILLON, vice-président

Julia FERNANDEZ, déléguée générale

Pierre MARCENAC, administrateur

◆ **Mouvement associatif**

Alain DE LA BRETECHE, vice-président

Marion BOINOT, chargée de mission économie / emploi

◆ **Comité national olympique sportif français (CNOSF)**

Françoise SAUVEGEOT, vice-présidente déléguée

Marie-Céline COURTET, directrice du service juridique

◆ **Coordination SUD**

Philippe JAHSHAN, président

Jean-Luc GALBRUN, chargé de mission

◆ **Centre français des Fondations**

Béatrice DE DURFORT, déléguée générale

Anca LLUTIU, responsable juridique, fiscale et réglementaire

◆ **France Bénévolat**

Jean PALLIERE, président national

Élisabeth PASCAUD, secrétaire du bureau national

◆ **UNIOPSS**

Benoît MENARD, directeur général

Morgane DOR, conseillère technique Europe / Vie associative

◆ **UFAC**

Jacques GOUJAT, président

Philippe BLANCHET, trésorier général

◆ **COFAC**

Marie-Claire MARTEL, présidente COFAC

Jean-Michel RAINGEARD, administrateur COFAC

◆ **Maîtres Pierre FRONTON et Pascal REMILLIEUX, avocats au Barreau de Lyon**

◆ **ADMICAL (contribution écrite)**

François DEBIESSE, président exécutif

Olivier BINDER, avocat et administrateur

ANNEXE III

Liste des sigles utilisés

BOI	Bulletin officiel des impôts
BOFiP	Bulletin officiel des finances publiques
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'État
CET	Contribution économique territoriale
CGI	Code général des impôts
CJUE	Cour de justice de l'Union européenne
DGFIP	Direction générale des finances publiques
DIRRECTE	Direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi
EEE	Espace économique européen
ESS	Économie sociale et solidaire
ESUS	Entreprise solidaire d'utilité sociale
HCVA	Haut Conseil de la Vie Associative
LPF	Livre des procédures fiscales
PIB	Produit intérieur brut
RUP	Reconnaissance d'utilité publique
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne