

PHILANTHROPIE

19 Le traitement fiscal en France des libéralités consenties par des résidents français au profit d'un organisme sans but lucratif étranger



BERTRAND SAVOURÉ
notaire à Paris, Althémis



PASCALE SANSÉAU
département clientèle internationale Althémis

Un organisme d'intérêt général établi dans un autre pays que la France peut-il bénéficier des mêmes avantages fiscaux attachés aux dons et legs qui lui sont consentis par un résident français qu'un organisme similaire établi en France ? On rencontre ces situations de plus en plus fréquemment. Il peut s'agir de l'installation en France de ressortissants d'autres pays, qui ont conservé des liens avec leur pays d'origine, et souhaitent gratifier une association ou une fondation qu'ils connaissent. Il peut s'agir plus simplement d'un résident français qui souhaite soutenir l'action d'une association ou d'une fondation étrangère spécifique. Avant de rentrer dans le vif de notre sujet, il convient de bien le circonscrire.

1 - Un cadre exclusivement philanthropique... – Considérons déjà que nous parlons ici exclusivement des dons et legs

consentis à des organismes sans but lucratif. Ils sont classiquement dénommés OSBL, et excluent tous organismes qui ne poursuivraient pas un intérêt général, mais un intérêt privé. Un organisme sans but lucratif est une structure qui n'a pas pour objectif la recherche d'un bénéfice à partager entre ses membres, mais agit dans un but d'intérêt général. On ren-

Ndlr : étude publiée dans la revue de planification patrimoniale belge et internationale, n° 2017/1 (numéro thématique consacré à la philanthropie), éditions Larcier, et reproduite avec l'aimable autorisation des éditions Larcier.

contre cette notion d'intérêt général à propos de la réduction d'impôt sur le revenu octroyée par la législation française à ceux qui effectuent des versements à des œuvres ou à des organismes d'intérêt général ou reconnus d'utilité publique (CGI, art. 200). Et la doctrine fiscale précise :

« Un organisme est d'intérêt général au sens du b du 1 de l'article 200 du CGI dès lors qu'il remplit cumulativement les trois conditions suivantes :

- il n'exerce pas d'activité lucrative (...);
- il ne fait pas l'objet d'une gestion intéressée;
- il ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes »¹

La reconnaissance d'utilité publique existant en droit français est évidemment un indice très fort du respect de ces trois conditions, mais ne suffit généralement pas pour bénéficier des avantages fiscaux français.

Dans un cadre français, un organisme peut être reconnu d'utilité publique par un décret en Conseil d'État. À défaut il peut être simplement d'intérêt général. Dans un cadre international, un organisme étranger qui poursuit un intérêt général peut bénéficier d'un statut particulier dans son propre pays, mais ne bénéficiera pas de la reconnaissance d'utilité publique française.

2 - ...limité aux droits d'enregistrement applicables aux dons et legs... – Les avantages fiscaux attachés à la philanthropie sont nombreux et variés et leurs conditions diffèrent sensiblement selon le type d'impôts qu'il s'agit d'alléger : impôt sur le revenu ou sur les sociétés, impôt sur la fortune, droits d'enregistrement, etc. Nous nous concentrerons sur ce dernier point, c'est-à-dire sur les réductions ou exonérations sur les droits de donation ou de succession, en précisant donc que les développements qui suivent ne s'appliquent pas aux autres impôts.

3 - ... consentis par des résidents français à des OSBL établis hors de France. – L'avantage fiscal est une évidente manifestation du principe de la souveraineté nationale en matière fiscale.

En droit communautaire, il a ainsi été jugé par la Cour de justice de l'Union européenne (ci-après CJUE) qu'un État membre est libre de déterminer les objectifs d'intérêt général qu'il souhaite promouvoir en accordant un avantage fiscal à un organisme qui poursuit cet objectif². Sur ce même fondement, la France a pendant longtemps refusé d'assimiler les OSBL constitués en application d'un droit étranger aux OSBL français, tant du point de vue de l'impôt sur le revenu que pour le traitement des libéralités consenties à leur profit. Cette limitation semblait justifiée par le fait que l'avantage fiscal étant lié à un intérêt général poursuivi par le bénéficiaire, et cet intérêt général ne pouvant être considéré que du point de vue français³, aucun avantage ne pouvait être octroyé à un OSBL établi hors de France. Mais ce syllogisme n'a pas résisté à la jurispru-

dence européenne qui a imposé à la France une modification de ses textes. Cette modification s'est opérée en plusieurs temps.

La France a d'abord été rappelée à l'ordre dans le cadre d'une mise en demeure adressée le 18 septembre 2008 par la Commission européenne.

Dans un second temps, la CJUE a rendu un important arrêt dans une affaire qui concernait un don par un ressortissant allemand à une maison de retraite au Portugal⁴. Une réduction d'impôt avait été demandée par ce donateur, finalement refusée par l'administration allemande. La CJUE a jugé que les dons transfrontaliers relevaient de la circulation de capitaux et que, par conséquent, la déductibilité ne pouvait être refusée à un organisme établi dans un pays membre si cet organisme remplissait les conditions imposées par la législation locale (de l'État de résidence du donateur).

Si l'objectif poursuivi est le même, le traitement doit être le même.

À la suite de cet important arrêt, la Commission a émis, le 20 novembre 2009, un avis motivé confirmant sa position et invitant la France à prendre les mesures nécessaires pour se conformer à la jurisprudence européenne.

La loi de finances rectificative pour 2009 a modifié en France le régime fiscal des dons et legs consentis à des OSBL établis hors de France, mais uniquement en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et d'impôt sur la fortune. Le régime applicable en matière de droit de mutation à titre gratuit restait quant à lui inchangé.

Par conséquent, la Commission a décidé, le 10 juillet 2014, de saisir la CJUE. La Commission considérait, dans cette procédure, que le traitement fiscal différencié des dons et legs selon que l'OSBL était établi ou non en France était constitutif d'une discrimination prohibée par le Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE) et par l'Accord de l'Espace économique européen (EEE). Plus précisément il y avait là, selon la Commission, une restriction à la liberté de circulation des capitaux en Europe qu'aucun motif impérieux d'intérêt général ne pouvait justifier.

Finalement l'arrêt de la CJUE, saisie par la Commission à propos des droits de mutation à titre gratuit, est rendu sans surprise, condamnant la France au motif qu'elle « a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu de l'article 63 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne et de l'article 40 de l'accord sur l'Espace économique européen »⁵.

Mais sans attendre cette sanction, la France avait, de sa propre et heureuse initiative, modifié par une loi du 23 décembre 2014, les textes légiférant les droits d'enregistrement et de succession applicables aux dons et legs consentis à certains OSBL établis dans un pays membre de l'Union européenne (UE) ou de l'Espace économique européen (EEE), pour se conformer par avance au droit positif communautaire.

La situation des OSBL établis dans un pays tiers n'a pas été modifiée par ces textes.

1. BOI-IR-RICI-250-10-10, 26 juill. 2016, § 90.

2. CJUE, 14 sept. 2006, aff. C-386/04.

3. Sauf cas particulier de réciprocité entre la France et le pays considéré, résultant d'une convention internationale ou d'un accord particulier.

4. CJUE (GC), 27 janv. 2009, aff. C-318/07.

5. CJUE, 6^e ch., 16 juill. 2015, aff. 485/14.

C'est donc ce régime que nous examinons à présent, en considérant d'abord le dispositif existant dorénavant en droit français (1), puis en précisant la procédure applicable au régime de faveur ouvert à certains organismes étrangers (2). Enfin, nous évoquerons le cas des organismes non établis en France, mais non visés par ce régime de faveur (3).

1. Le régime des droits de mutation applicable en France aux dons et legs consentis à des OSBL étrangers

4 - Le dispositif applicable aux OSBL établis hors de France (C) ne peut être appréhendé qu'après un rapide examen du régime de droit commun applicable en France à la philanthropie (A) et des critères classiques de territorialité des droits d'enregistrement et de succession français (B).

A. - Le dispositif de droit commun français

5 - En matière de droits de mutation à titre gratuit (DMTG), le droit français instaure un dispositif d'exonération totale des dons et legs consentis à certains organismes limitativement énumérés aux articles 794 et 795 du Code général des impôts (ci-après CGI).

L'article 794 prévoit une exonération spécifique pour les collectivités territoriales et leurs établissements publics, ainsi que pour les organismes d'administration et de gestion de la sécurité sociale.

L'article 795 énumère quatorze catégories d'organismes éligibles, parmi lesquels, pour la pratique patrimoniale, on retiendra notamment⁶ :

« 2° Les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique, dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé ;

(...)

4° Les dons et legs faits aux établissements publics charitables (...) aux mutuelles et à toutes autres sociétés reconnues d'utilité publique dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux.

Il est statué sur le caractère de bienfaisance de la disposition par le décret rendu en Conseil d'État ou l'arrêté préfectoral qui en autorise, le cas échéant, l'acceptation. »

Trois commentaires sont ici nécessaires pour une bonne compréhension du dispositif :

1. Dans ces deux cas, la condition d'exonération est double. Non seulement, l'organisme bénéficiaire doit être public ou d'utilité publique, selon la classification bien connue en France⁷, mais encore les dons et legs doivent être affectés à certaines œuvres en particulier. Toutes les affectations d'intérêt général ne sont pas éligibles à l'exonération⁸.

6. Les autres cas d'exonérations concernent l'enseignement, l'art, les objets historiques, le culte,...

7. V. ci-dessus.

8. Les affectations à la défense de l'environnement naturel et à la protection des animaux ont été ajoutées par une loi du 30 décembre 1999.

Et on ajoutera que ces affectations ne sont pas nécessairement les mêmes que celles qui justifient une réduction d'impôt sur le revenu attachée au don⁹. Les dons manuels sont eux régis par une disposition qui renvoie aux conditions applicables en matière d'impôt sur le revenu¹⁰ ;

2. La notion d'intérêt général n'apparaît pas directement et est supplantée par celle d'utilité publique qui est plus restrictive¹¹. On peut en effet imaginer un OSBL qui ne serait pas d'utilité publique au sens administratif mais dont l'intérêt général serait avéré¹². Le dispositif est cependant ouvert aux fonds de dotation, introduit en France par une loi du 4 août 2008, qui ne sont pas reconnus d'utilité publique, mais doivent être d'intérêt général et avoir un objet philanthropique¹³ ;

3. Le texte précise que pour une des deux catégories, il est statué sur le caractère de bienfaisance par le décret ou l'arrêté préfectoral qui autorise l'acceptation.

Or, ce régime juridique d'acceptation préalable a été supprimé par une loi du 17 mai 2011.

L'acceptation de la libéralité par l'organisme est devenue libre, sauf opposition de l'administration.

Il appartient donc à l'administration fiscale de veiller à l'éligibilité de l'exonération sollicitée. Ce point est important car on verra que pour des dons et legs consentis à des organismes établis hors de France, on retrouve d'une certaine façon cet ancien mécanisme d'autorisation préalable.

À défaut de remplir ces conditions lui ouvrant droit à l'exonération, un organisme reconnu d'utilité publique est assujéti aux droits de mutation à titre gratuit selon le tarif applicable entre frères et sœurs, soit :

- 35 % pour la part n'excédant pas 24 430 € ;
- 45 % au-delà.

À défaut pour l'organisme d'être reconnu d'utilité publique, le taux applicable entre personnes non parentes de 60 % est applicable.

B. - La territorialité de l'impôt français

6 - En l'absence de convention fiscale applicable, l'article 750 ter du CGI français dispose qu'une libéralité est taxable en France dès lors que l'un des critères suivants est rempli :

- le donateur est résident fiscal français au sens de l'article 4B du CGI ;
- le bien objet de la libéralité est situé en France ;
- le bénéficiaire de la libéralité est résident fiscal français au jour de la transmission et l'a été depuis plus de six ans au cours des dix dernières années.

9. On ne retrouve pas ici directement les notions d'éducation ou de philanthropie sportive par exemple visées à l'article 200 du CGI.

10. CGI, art. 757, al. 3 : « ces dispositions ne s'appliquent pas aux dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 ».

11. Cette notion d'intérêt général existe dans le régime de l'article 200 du CGI.

12. Le régime a cependant été étendu par la doctrine fiscale aux associations déclarées dont les ressources sont affectées à la recherche médicale ou scientifique à caractère désintéressé.

13. Pour le détail de conditions de l'exonération des droits de mutation pour les fonds de dotation, V. CGI, art. 200, auquel renvoie l'article 795 du même code.

La France dispose d'un réseau conventionnel assez fourni dans le domaine des successions, mais plus réduit pour les donations. Les droits d'enregistrement français sont donc potentiellement exigibles dans la majorité des cas pour les donations consenties par un résident français à un OSBL établi hors de France, ou pour une donation consentie par un non-résident à ce même OSBL, mais qui porterait sur un bien français. Un legs pourra plus souvent être hors du champ d'application des droits de succession français, au moins si le défunt n'était pas résident français.

C. - Le dispositif étendu aux dons et legs consentis à certaines personnes morales et organismes situés hors de France

7 - Comme indiqué plus haut, le législateur français a introduit en 2014 une possibilité d'exonération des droits d'enregistrement français au bénéfice des « personnes morales et organismes de même nature » que ceux visés aux articles 794 et 795 du CGI « constitués sur le fondement d'un droit étranger et dont le siège est situé dans un État membre de l'Union européenne ou dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales ». Ce régime est codifié à l'article 795⁰ A du CGI, introduit par cette loi du 29 décembre 2014.

On voit bien ici que l'extension de l'exonération est limitée à certains pays. En droit européen, en effet, la France est autorisée à poser une condition pour ce droit à exonération, qui s'applique autant aux organismes français qu'aux structures étrangères : la France doit pouvoir contrôler effectivement que les conditions d'exonération prévues par son droit interne sont satisfaites. Cet élargissement est donc limité aux États membres de l'Union européenne avec lesquels la coopération et le contrôle sont juridiquement garantis et par extension, aux États membres de l'EEE qui ont conclu avec la France une convention d'assistance administrative qui permet ce même contrôle¹⁴.

D'autre part, on constate que l'exonération est limitée aux « personnes morales et organismes de même nature » que ceux visés aux articles 794 et 795 du CGI. Cette notion de comparabilité de « nature » est nouvelle. Ce critère n'existe pas dans les dispositifs applicables en matière d'impôt sur le revenu ou sur la fortune.

Il ne suffit donc pas, pour qu'un OSBL étranger puisse bénéficier du régime de faveur, qu'il soit reconnu d'intérêt général dans son pays de constitution, mais il faut qu'il soit comparable aux organismes français que le législateur français entend favoriser dans son ordre interne. L'article 795⁰ A du CGI ne pose pas un principe de reconnaissance mutuelle des OSBL de droit étranger.

Pour comprendre cette notion de nature, il convient en fait de se référer au texte qui impose que ces personnes morales et organismes doivent poursuivre des « objectifs » et présenter des « caractéristiques » « similaires à ceux dont le siège est situé

en France répondant aux conditions fixées aux articles 794 et 795 ».

L'exigence est finalement plus grande que la seule poursuite de l'intérêt général¹⁵. L'objectif et les caractéristiques d'un organisme candidat à l'avantage fiscal français doivent être comparables à ceux qui en France sont reconnus d'utilité publique¹⁶. Or, l'administration française donne quelques indications de critères à remplir pour une association (française) qui revendiquerait la reconnaissance d'utilité publique¹⁷ :

« Le but de l'association doit être d'intérêt général et strictement distinct des intérêts particuliers de ses membres (...) »

Les activités de l'association doivent dépasser le cadre local.

Le nombre d'adhérents doit être important.

Les statuts de l'association doivent apporter des garanties quant à :

- la cohérence des buts et des moyens de l'association ;

- l'existence de règles permettant un fonctionnement démocratique ;

- une gestion financière désintéressée.

Une solidité financière tangible est exigée.

Elle se traduit notamment par :

- un montant annuel minimum de ressources estimé à 46 000 €, provenant essentiellement des ressources propres de l'association (cotisations, produits financiers, production de services, etc.),

- un montant de subventions publiques qui n'excède pas la moitié du budget, afin de garantir son autonomie,

- des résultats positifs au cours des 3 derniers exercices ».

En somme, la question revient à celle-ci : si l'organisme étranger était établi en France, pourrait-il revendiquer avec succès la reconnaissance d'utilité publique française au regard de ces critères, exigés des associations françaises ? Si la réponse est négative, cet organisme ne peut prétendre à aucune exonération des droits de mutation à titre gratuit français sur les dons et legs qui lui seraient consentis. Si la réponse est positive, il pourra y prétendre... à condition cependant de remplir une seconde condition, cumulative à la première :

« Les dons et legs ainsi reçus par ces personnes morales ou ces organismes doivent être affectés à des activités similaires à celles mentionnées aux mêmes articles » (CGI, art. 794 et 795).

Autrement dit, pour que l'égalité de traitement soit parfaite entre les organismes français et les organismes établis hors de France, les deux conditions d'objet et de caractéristiques (nature) d'une part, et d'affectation spécifique des dons et legs, d'autre part, doivent être pareillement et cumulativement remplies. Nous avons rappelé plus haut¹⁸ ces affectations requises, qui sont, pour l'essentiel, définies par l'article 795 du CGI, et couvrent un domaine assez large.

14. Norvège, Liechtenstein et Islande.

15. Sur cette notion, V. ci-dessus.

16. V. ci-dessus.

17. Site service-public.fr, qui donne également des indications pour les fondations reconnues d'utilité publique.

18. V. ci-dessus.

2. La procédure d'exonération

8 - L'article 795-0 A du CGI prévoit deux situations différentes pour les personnes morales ou les organismes établis hors de France qui seraient éligibles au dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit : l'agrément et la demande d'exonération.

A. - L'agrément

9 - Dans un premier cas, l'organisme peut solliciter un agrément¹⁹ dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies du CGI. Cet agrément aura pour but de faire valider par l'administration française que les critères d'exonération fondés sur les objectifs et les caractéristiques similaires dudit organisme sont remplis.

Il doit être préalable aux dons ou legs²⁰ pour lesquels le bénéfice de l'exonération est demandé. Il est délivré par le ministre du Budget.

En pratique, la demande est faite à la Direction générale des Finances publiques, au bureau des agréments et rescrits du service juridique de la fiscalité²¹.

Doivent être produites les pièces justificatives permettant à l'administration d'exercer son contrôle. Ce sont notamment les pièces relatives :

- à son identification (copie des statuts ; document officiel attestant de son existence émanant de l'État dans lequel l'organisme a son siège) ;
- à sa composition et à sa gestion (copie des délibérations d'assemblées générales relatives à la rémunération des dirigeants, copie des bulletins de salaire des principaux dirigeants, grille des salaires pour les autres salariés) ;
- à ses activités (rapports d'activité des trois dernières années) ;
- à ses ressources (bilans et rapports financiers des trois dernières années) ;
- à son régime fiscal (attestation ou tout autre document officiel émanant de l'administration fiscale de l'État dans lequel l'organisme a son siège, permettant d'établir l'éligibilité des dons, versements ou legs reçus par l'organisme à un dispositif fiscal en faveur du mécénat ou à un dispositif fiscal d'exonération de droits de mutation à titre gratuit).

L'agrément accordé au titre d'une première demande porte sur une période comprise entre la date de sa notification à la personne morale ou à l'organisme concerné et le 31 décembre de la troisième année qui suit cette date, mais peut être renouvelé. Il permet alors à l'organisme de bénéficier, pendant toute sa durée de validité, de l'exonération des DMTG, sous réserve du respect de la règle d'affectation des biens reçus par les dons et legs.

19. D. n° 2015-442, 17 avr. 2015, dont les dispositions sont codifiées sous les articles 281 K à 281 M de l'annexe III au CGI. Les modalités d'obtention sont communes aux réductions d'impôt sur le revenu (CGI, art. 200), d'impôt sur les bénéfices (CGI, art. 238 bis) et d'ISF.

20. C'est-à-dire préalable au décès.

21. La liste des personnes morales et organismes agréés est publiée sur le site internet de l'administration.

B. - La demande d'exonération

10 - À défaut d'agrément, l'organisme éligible au dispositif d'exonération peut bénéficier de cette exonération en faisant la demande spécifique et particulière lors d'une succession (legs) ou d'une donation dont il serait le bénéficiaire. Dans ce cas, naturellement, l'exonération est obtenue pour ce don ou ce legs et ne vaut pas agrément général.

Pour cela, l'organisme doit produire des justificatifs auprès du service de l'administration fiscale compétent pour enregistrer la déclaration de succession ou la donation, dans le délai de dépôt de cette déclaration²² ou de cette donation²³. Ces pièces justificatives attestent, d'une part, qu'il poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes de même nature situés en France répondant aux conditions fixées aux articles 794 et 795 du CGI, et, d'autre part, que les biens qu'il a ainsi reçus sont affectés à des activités similaires à celles mentionnées à ces mêmes articles.

3. Les OSBL situés hors de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen

11 - Le droit français a donc été mis en conformité avec le droit communautaire et le régime d'exonération des DMTG a été élargi aux personnes morales et organismes étrangers situés dans l'Union européenne ou dans l'Espace économique européen.

Le régime antérieur subsiste, quant à lui, à l'égard des OSBL constitués dans les États tiers ou hors de l'Espace économique européen.

Deux situations semblent donc pouvoir être distinguées :

- soit un accord de réciprocité existe entre la France et le pays d'établissement de l'OSBL, résultant d'une convention fiscale internationale ou d'un accord particulier. Dans ce cas, l'avantage fiscal est ouvert sous réserve que l'OSBL sollicite celui-ci dans le cadre de la procédure de demande d'exonération visée ci-dessus²⁴.

- soit cet accord n'existe pas avec le pays d'établissement de l'OSBL, et le régime d'exonération n'est pas ouvert. Il est possible que cette différence de traitement puisse être remise en cause sur le fondement du principe de libre circulation des capitaux, qui, dans certains cas, couvre également les relations avec les États tiers.

La philanthropie ne connaît pas de frontières et chacun peut s'en réjouir. Reste à concilier cette mondialisation heureuse avec la nécessaire vigilance qui accompagne légitimement tout avantage fiscal. ■

22. CGI, art. 641 : « Les délais pour l'enregistrement des déclarations que les héritiers, donataires ou légataires ont à souscrire des biens à eux échus ou transmis par décès sont : de six mois, à compter du jour du décès, lorsque celui dont on recueille la succession est décédé en France métropolitaine ; d'une année, dans tous les autres cas ».

23. L'acte de donation doit être enregistré dans un délai d'un mois à compter de sa date (CGI, art. 635).

24. BOI-ENR-DMTG-10-20-20, n° 680.