

## Fiscalité : intégration de l'arrêt Persche, et adieu Beauguitte ?...

21-11-2009

Trois nouvelles : une bonne et deux mauvaises. Si le projet de loi de finances pour 2010 ne comporte pour l'instant pas de grandes nouveautés pour les organismes sans but lucratif (1), le projet de loi de finances rectificative pour 2009 contient en revanche quelques mesures importantes qui entraîneront certainement des ajustements patrimoniaux et des discussions au sein des organismes sans but lucratif si elles sont définitivement adoptées.

La bonne nouvelle : un pas de plus vers "l'eurodonateur" par l'intégration de l'arrêt Persche dans le droit français.

En effet, après le Luxembourg (2) et la Belgique (3), la France s'apprête à tirer les conséquences de la jurisprudence communautaire en matière de dons transnationaux, et en particulier de l'arrêt Persche rendu le 27 janvier 2009 par la Cour de justice des Communautés européennes (CJCE) et déjà commenté ICI et ICI.

Le gouvernement français, dans le cadre du projet de loi de finances rectificative pour 2009 (cf. article 24 dudit projet, modifiant les articles 200, 238 bis et 885-0 V bis-A du Code général des impôts ; cf. également note 6 ci-dessous), se propose donc de préciser le cadre dans lequel un particulier (en matière d'impôt sur le revenu ou d'ISF) ou une entreprise (en matière d'impôt sur les sociétés) pourront obtenir une réduction d'impôt pour un don fait à un organisme situé à l'étranger, présentant des caractéristiques similaires à celles des organismes dont le siège est situé en France et répondant aux conditions fixées par les trois articles précités.

Il s'agit donc là d'un aménagement important du dispositif français du mécénat. Reconnaissant lui-même que la condition de territorialité ("seuls les dons faits au profit d'organismes français sont déductibles"), qui a fait l'objet de certains assouplissements dans le seul domaine humanitaire, "n'est pas expressément prévue par la loi mais posée par la doctrine administrative à partir des intentions du législateur", le gouvernement entend donc clarifier le principe de territorialité en admettant, sous la pression de la CJCE, de prendre en considération les dons faits sur le territoire européen (et seulement ces derniers).

Les organismes étrangers bénéficiaires devront donc avoir leur siège dans un Etat membre de la Communauté européenne ou dans un Etat partie à l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative.

Pour que les dons faits à de tels organismes ouvrent droit à réduction d'impôt au profit de contribuables français, le projet de loi prévoit deux mécanismes distincts :

- soit l'organisme étranger a sollicité de l'Etat français son agrément ; (ce dernier est délivré dans des conditions relativement classiques : celles prévues à l'article 1649 nonies du Code général des impôts) ;
- soit l'organisme étranger n'a pas sollicité son agrément ; auquel cas, il appartient au contribuable de produire, dans le délai de dépôt de sa déclaration d'impôt, les pièces justificatives attestant que cet organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires à celles exigées des organismes ayant leur siège en France.

Le projet de loi énonce qu'un décret devrait préciser ces mesures (notamment la durée de validité ainsi que les modalités de délivrance, de publicité et de retrait de l'agrément).

Concrètement, il faut retenir qu'un particulier français pourra donc obtenir une réduction d'impôt, aux conditions de taux et de seuils françaises, pour le don en numéraire ou en nature (4) qu'il a consenti au profit d'une association ou d'une fondation située dans un autre Etat membre de l'Union (à la condition que l'organisme bénéficiaire présente des caractéristiques similaires à celles exigées pour les organismes français souhaitant être éligibles au mécénat).

Les deux "mauvaises nouvelles" suivantes concernent les associations, les congrégations, certaines fondations et, dans une moindre mesure, les fonds de dotation.

Première mauvaise nouvelle : les dividendes des sociétés françaises perçus par certains organismes sans but lucratif devraient désormais être taxés au taux de 15 %.

A l'exception des fondations reconnues d'utilité publique et de certains fonds de dotation, les associations, congrégations et autres organismes exonérés d'impôt sur les sociétés au taux de droit commun pour leurs activités non lucratives (institutions de retraite, autres catégories de fondations, etc.) restent assujettis audit impôt, mais au taux réduit de 24 % ou 10 %, pour certains de leurs revenus de patrimoine (revenus fonciers, certains dividendes, etc.).

Or, pour ces organismes, le Code général des impôts assujettit à des régimes différents les dividendes perçus selon :

- qu'ils sont issus de sociétés françaises : ils sont alors exonérés de tout impôt ;
- qu'ils sont issus de sociétés étrangères : ils sont alors assujettis à l'impôt sur les sociétés au taux de 24 % ou de 10 % (cf. article 219 bis du Code général des impôts).

Le régime d'exonération des dividendes de sociétés françaises constituant une discrimination (au sens communautaire), le projet de loi de finances rectificative pour 2009 prévoit (cf. article 23) non seulement d'assujettir désormais les dividendes de sociétés françaises à l'impôt sur les sociétés mais également de fixer le taux d'imposition de l'ensemble des dividendes perçus à 15 % (au lieu de 24 % ou de 10 %, selon les titres).

Cette mesure (qui devrait être applicable aux revenus perçus en 2009) concerne également les seuls fonds de dotation dont les statuts prévoient la possibilité de consommer la dotation en capital soit, à ce jour, environ 53 % des fonds de dotation (Source : Fondorama 2009).

En effet, seuls les fonds de dotation dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer la dotation en capital restent, comme les fondations reconnues d'utilité publique, exonérés d'impôt sur l'ensemble de leurs revenus patrimoniaux.

Seconde mauvaise nouvelle : vers la fin de la réponse ministérielle "Beauguitte"?

A l'exception, depuis 2003, des fondations reconnues d'utilité publique et, depuis 2008, des fonds de dotation à dotation non consomptible, les organismes à but non lucratif sont assujettis à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de 24 % sur leurs revenus nets fonciers.

Or, parmi ces organismes assujettis, certains se sont appuyés sur une réponse ministérielle ancienne pour échapper à

l'impôt en organisant (généralement à l'occasion de restructurations) la détention, par l'intermédiaire d'une société civile immobilière, d'un patrimoine immobilier producteur de revenus.

Car il a été effectivement précisé il y a plus de 30 ans, dans le cadre d'une réponse ministérielle (5), que la fraction des revenus fonciers que procure à une association sa participation au capital d'une société civile immobilière non soumise à l'impôt sur les sociétés peut échapper à ce dernier.

L'explication est la suivante : les revenus fonciers perçus par une telle société doivent en principe être imposés chez la personne de ses associés. Or, la réponse ministérielle, par une interprétation restrictive, estime que lorsque les titres de la société sont détenus par un organisme sans but lucratif, les revenus perçus sont analysés non comme des revenus fonciers mais comme des dividendes de société française, dès lors exonérés d'impôt sur les sociétés. Ils n'ont donc pas à figurer dans la déclaration 2070.

Cette solution (tout à fait transposable au fonds de dotation, à dotation consommable, associé d'une SCI non soumise à l'impôt sur les sociétés) pourrait être remise en cause compte tenu de la première mauvaise nouvelle annoncée.

En effet, les modifications que se propose d'apporter à l'article 206,5,c du Code général des impôts le projet de loi de finances rectificative pour 2009 organisent la suppression de l'exonération des dividendes de sociétés françaises et, partant, l'exonération des revenus perçus par une association au titre de sa participation au capital d'une SCI.

La réponse ministérielle précitée conservera-t-elle cependant une portée réduite ? Faudra-t-il considérer que les revenus perçus par l'intermédiaire d'une telle SCI continueront à être assimilés à des dividendes (assujettis à l'impôt sur les sociétés au taux de 15 %) ou retrouveront-ils leur régime de revenus fonciers (assujettis au taux de 24 %) ? L'avenir, qui passera vraisemblablement par une future instruction fiscale, nous le dira peut-être... (7)

Lionel DEVIC

Avocat (DELSOL & Associés)

Ce texte est protégé par les droits d'auteurs. Toute reproduction sans autorisation est interdite.

(1) A l'exception, d'une part, de l'extension du mécanisme de réduction d'ISF pour les dons faits aux associations reconnues d'utilité publique de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises dont la liste est fixée par décret et, d'autre part, de l'augmentation du seuil de la franchise pour les activités lucratives accessoires des associations, fondations et fonds de dotation, qui passerait de 60000 à 80000 €.

(2) Cf. circulaire LIR - n°112-2 du 20 juillet 2009

(3) Cf. articles 13 et 14 du projet de loi belge portant des dispositions fiscales diverses (adopté le 22 octobre 2009 par la Chambre des représentants) et modifiant les articles 108 et 114 du Code des impôts sur le revenu.

(4) L'arrêt Persche (CJCE) concernait un don en nature.

(5) Cf. rep. min. Beauguitte, JOAN 1er juillet 1975, p.5096, n°18984)

(6) A noter que la Commission européenne a entamé, vendredi 20 novembre, une procédure contre la France pour son traitement discriminatoire des organismes à but non lucratif non français (sur le fondement de l'arrêt Persche).

(7) Note du 2 janvier 2010 : le texte définitif de la loi de finances rectificative pour 20069 est désormais connu. A notre sens, la modification des articles 219 bis et 206, 5 du CGI ne devrait pas avoir pour effet de remettre au cause la solution évoquée par la réponse ministérielle Beauguitte, sur la base de l'article 218 bis du même code.