

18 L'implantation juridique en France et les enjeux fiscaux de la détention d'actifs en France pour des *charities*



XAVIER DELSOL
avocat associé



ARNAUD LAROCHE
avocat Counsel

Au-delà de la collecte de ressources principalement financières auprès de mécènes disposant de leur résidence fiscale en France ou y étant assujettis à certaines impositions (*V. RFP, dossier 17*), les *charities* peuvent entretenir des liens plus étroits encore avec la France en y étant matériellement implantés à travers un établissement local ou par la détention d'actifs situés en France reçus de mécènes et qu'ils ont conservés dans une optique de financement pérenne. Le secteur non lucratif est donc désormais concerné significativement par des sujets juridique et fiscaux internationaux, à travers le développement des organisations non gouvernementales fonctionnant en réseau dans l'ensemble du monde, ou encore en raison de l'internationalisation des familles et des modes de vie.

1 - Qu'ils soient européens ou extra-européens, les *charities* peuvent être matériellement implantés en France parce qu'ils réalisent des activités par l'intermédiaire d'une entité locale (disposant ou non d'une personnalité juridique propre, mais dotés de moyens matériels et humains sur place). Leur implantation française peut aussi se réduire à la détention d'un patrimoine productif de revenus en France comme des immeubles ou des titres de société ayant leur siège en France, situation juridique susceptible d'emporter des obligations fiscales en France (indépendamment de celles éventuellement applicable dans leur État).

1. L'implantation juridique en France

2 - Les motivations d'implantation d'une entité juridique en France relèvent principalement de deux ordres : soit développer en France les activités conduites par l'organisme étranger, soit faciliter la collecte de mécénat auprès des contribuables français qui font ainsi un don à une structure française (ce qui est plus lisible et sécurisant pour le bénéfice de l'avantage fiscal). Nous rappelons en effet que dans ce cas, le bénéfice de la réduction d'impôt ne saurait être remis en cause lorsque le contribuable dispose d'un reçu fiscal émis par

l'organisme bénéficiaire, sous réserve de sa bonne foi¹. Le risque d'une émission irrégulière de reçus fiscaux pèse ainsi sur l'organisme qui les émet et non sur ses donateurs. L'objectif poursuivi influencera donc le choix de la forme juridique. Les organismes français ayant ainsi des liens avec l'étranger peuvent être soumis à certains contrôles administratifs spécifiques.

A. - Choix de la forme juridique

3 - Classiquement, le choix de la forme juridique de la « filiale » sera guidé par les objectifs poursuivis, qui peuvent justifier la création d'un simple établissement secondaire sans personnalité morale, ou à l'inverse d'une entité juridique autonome soumise au droit français. Nous limiterons nos propos aux critères de choix entre les différentes possibilités, sans entrer dans le détail des caractéristiques propres à chaque forme juridique ou de leur fonctionnement.

Remarque

Des entités françaises préexistantes peuvent aussi intégrer un réseau international, le cas échéant selon un modèle comparable à une « franchise sociale », pour développer en France par exemple un savoir-faire social, ou bénéficier de l'image développée à l'international.

1° Établissement secondaire sans personnalité morale

4 - Nous évoquons ci-après le cas des *charities* qui entretiennent un lien récurrent avec la France, parce qu'elles y développent une activité ou collectent régulièrement des dons auprès de mécènes français, à travers un établissement stable, que l'on peut définir comme un centre d'opération qui prolonge la « maison mère » mais bénéficiant d'une certaine autonomie dans le traitement direct des affaires avec les tiers². En l'absence d'un tel établissement, un organisme étranger se voit reconnaître sa capacité juridique en fonction de son droit national³, ce qui lui permet de réaliser des actes ponctuels en France, comme recevoir des libéralités (sous réserve d'un droit d'opposition du ministre de l'Intérieur), ou agir en justice. La création d'un établissement stable correspondra donc à la situation des *charities* qui réalisent une activité en France et y disposent de moyens.

5 - Sur le plan juridique, la loi du 1^{er} juillet 1901 envisage expressément l'hypothèse d'un établissement stable d'une organisation étrangère puisqu'elle prévoit que « lorsque l'association aura son siège social à l'étranger, la déclaration préalable prévue à l'alinéa précédent sera faite au représentant de l'État dans le département où est situé le siège de son principal établis-

sement »⁴. Pour la formalité, il est nécessaire que l'établissement dispose d'une adresse, ainsi que de personnes habilitées à assurer sa direction. Cette déclaration en préfecture, ne se traduit pas par une publication au Journal officiel, qui emporterait reconnaissance de la personnalité juridique.

La capacité de l'association étrangère est alors doublement limitée aux prérogatives que lui reconnaît sa loi nationale et à celles que le droit français attribue à une association française simplement déclarée et publiée.

En outre, le récépissé de la déclaration permet d'obtenir un numéro SIRET pour l'établissement, favorisant sa gestion administrative et en principe l'ouverture d'un compte bancaire. On constate néanmoins un durcissement de la pratique des établissements financiers, pouvant entraîner des refus d'ouverture voire de fermeture de comptes existants, découlant du renforcement de leurs obligations en matière de compliance et de connaissance de leurs clients, les groupements sans personnalité juridique entrant difficilement dans ce cadre. En revanche, si l'établissement stable n'est pas déclaré, ce dernier sera traité en France comme une association non déclarée.

6 - Sur le plan fiscal, l'administration fiscale a précisé dans un rescrit de portée générale publié⁵, qu'elle reconnaît que les établissements en France d'organismes de droit étranger puissent réaliser des actions en France et bénéficier du même régime fiscal que les organismes français réalisant une activité similaire. Elle conclut ainsi « qu'un OSBL étranger dont l'établissement français déclaré répondrait aux conditions posées par l'article 200 du code général des impôts (CGI) et l'article 238 bis du CGI, peut bénéficier du régime fiscal du mécénat sous réserve que les dons qui lui sont alloués soient strictement affectés à son établissement français, lequel doit faire l'objet d'une comptabilité distincte ».

2° Association

7 - La création en France d'une association juridiquement autonome de la *charities* étrangère est en pratique opportune lorsque le droit français octroie une capacité juridique moins restreinte que le droit national de la maison mère puisque, contrairement à l'établissement stable déclaré, l'association ne sera pas soumise à la double limitation de ses prérogatives.

8 - La forme associative est à privilégier pour porter des projets opérationnels, puisque l'association est un groupement de personnes dont la vocation, définie par l'article 1^{er} de la loi du 1^{er} juillet 1901, est la mise en commun de connaissances ou d'activités, en vue d'un projet dans tout domaine d'activité et dans un but autre que le partage des bénéfices. La *charities* devra le cas échéant trouver un second membre pour constituer l'association (qui doit en comprendre au moins deux s'agissant d'un contrat), mais jouira d'une complète liberté pour organiser statutairement le fonctionnement de l'association, et si besoin son contrôle plus ou moins étroit (en

1. BOI-CF-COM-20-40, 17 juin 2020, § 1. – Rép. min. n° 55415 : JOAN 3 mai 2005, p. 4599.

2. Pour un rare exemple jurisprudentiel : CA Paris, 5 juin 1991 : BRDA 13/91, p. 14.

3. CAA Marseille, 22 nov. 2021, n° 19MA04728.

4. L. 1^{er} juill. 1901, art. 5, al. 3.

5. BOI-RES-BIC-000070, 17 févr. 2021.

se réservant par exemple des places dans l'organe de direction nécessairement collégial⁶, ou des droits de veto sur des décisions structurantes relevant de la compétence de l'assemblée générale).

En pratique

Une organisation internationale pourrait avoir intérêt à constituer une association ayant son siège en France mais réalisant ses activités à l'international (hors espace européen), en vue de collecter des dons de mécènes français. Pour respecter les règles de territorialité du mécénat, cette entité devra disposer en France des moyens matériels et humains suffisants pour démontrer que c'est elle qui définit et maîtrise les programmes à l'étranger, en relation le cas échéant avec les autres entités de l'organisation avec lesquelles elle pourra formaliser une convention de coopération.

3° Fonds de dotation/fondation

9 - Le fonds de dotation est particulièrement intéressant comme structure de collecte et de redistribution, car le droit français le rend directement éligible au mécénat, contrairement aux associations⁷. Il peut donc favoriser la visibilité d'une campagne de collecte auprès des mécènes français, grâce à l'émission d'un reçu fiscal par un bénéficiaire français, dans le but de reverser ces fonds à l'organisme étranger. Toutefois, comme développé ci-avant, les restrictions de la territorialité du mécénat conduisent à limiter cette option aux seuls organismes de l'Union européenne et de l'espace économique européen.

10 - Le fonds de dotation est particulièrement bien adapté à ce type de projet, car la maison mère étrangère peut créer ce véhicule seule, en assurer le contrôle étroit par une rédaction adaptée des statuts, et surtout être le bénéficiaire, même unique, de ce fonds⁸. Il s'agit d'une structure souple dans son fonctionnement et dans sa création, critères qui conduisent à l'inverse à écarter le plus souvent la fondation reconnue d'utilité publique pour porter un tel projet. La lourdeur du processus d'obtention de la reconnaissance d'utilité publique (encore de l'ordre de 18 à 24 mois, bien que depuis récemment modernisée par la mise en place d'un téléservice), et surtout la perte de contrôle de la gouvernance par le fondateur qu'imposent les statuts types, constituent les principaux motifs rédhibitoires qui orientent plutôt le choix vers le fonds de dotation, bien plus agile.

B. - Le contrôle des financements étrangers

11 - Si la nationalité des membres ou dirigeants d'organismes sans but lucratif est de nos jours indifférente, il a

toutefois été réintroduit récemment un dispositif de contrôle des financements en provenance de l'étranger, y compris de l'Union européenne. Ce dispositif résulte de la loi n° 2021-1109 du 24 août 2021 confortant le respect des principes de la République (art. 12 à 23) qui s'inscrit dans un contexte de renforcement du contrôle du financement étranger des cultes, mais dont le champ d'application est techniquement bien plus large.

Ainsi, si une *charities* constitue une entité en France dont elle assure une partie du financement du fonctionnement, cette entité pourrait entrer dans le champ de ce contrôle administratif qui s'avère particulièrement large. En effet, la notion de financement est définie de la manière la plus extensive qui soit au regard de la liste des avantages et ressources concernés⁹ et parce que sont visés les versements directs comme indirects provenant tant de personnes physiques, que de personnes morales privées ou publiques ou encore de dispositifs juridiques comparables aux fiducies. L'établissement de l'état séparé évoqué ci-après s'impose dès le premier euro reçu de l'étranger. Les organismes culturels doivent déclarer leurs financements étrangers à partir de 15 300 €¹⁰.

12 - Sont visés par les nouvelles mesures : les associations exclusivement culturelles régies par la loi du 9 décembre 1905, les associations dites mixtes (à la fois culturelles et culturelles) relevant de la loi du 2 janvier 1907, les associations tenues d'établir des comptes annuels et de nommer un commissaire aux comptes parce qu'elles reçoivent plus de 153 000 € de dons ouvrant droit à un avantage fiscal, ainsi que les fonds de dotation. Les fondations reconnues d'utilité publiques, et avec elles leurs fonds abrités, ainsi que les fondations d'entreprise ne sont pas concernées à ce jour.

13 - Il a été institué un double niveau de contrôle. Les associations recevant des dons¹¹ et les fonds de dotation¹² ne sont soumis qu'à des obligations d'informations comptables, en insérant en annexe de leurs comptes annuels, un état séparé répertoriant les financements étrangers reçus¹³. Quant aux associations intervenant dans le domaine culturel¹⁴, en plus de l'établissement de l'état séparé en annexe de leurs comptes annuels, celles-ci sont soumises à une obligation de déclaration à l'autorité administrative (le ministère de l'Intérieur) des financements étrangers qu'elles perçoivent¹⁵.

14 - Au-delà du mécénat financier, les organismes étrangers sont également susceptibles de recevoir des actifs en nature, tels que des biens immobiliers ou des valeurs mobilières, ayant vocation à être conservés afin de générer des revenus pérennes. Lorsque le bénéficiaire des actifs ne dispose pas d'une entité en France, se pose alors la question de ses obligations fiscales en France s'agissant des revenus de ces biens. La détention

6. L'article 1^{er} du décret du 16 août 1901 disposant que la déclaration de l'association est faite « par ceux qui, à un titre quelconque, sont chargés de l'administration », l'emploi du pluriel induit la présence d'au moins deux dirigeants, usuellement réunis au sein d'un conseil d'administration.

7. BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, 24 avr. 2024, § 210.

8. BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50, 18 déc. 2024, § 110.

9. D. n° 2021-1812, préc., art. 4.

10. D. 2022-619, préc., art. 4.

11. L. n° 87-571, 23 juill. 1987, art. 4-2.

12. L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140, VI, al. 2.

13. Le contenu est précisé par le D. n° 2021-812, 24 déc. 2021.

14. L. 9 déc. 1905, art. 19-3. – L. 2 janv. 1907, art. 4, dernier al.

15. Les modalités sont précisées par le D. n° 2022-619, 22 avr. 2022.

d'immeubles fait également l'objet d'obligations fiscales spécifiques.

2. Enjeux fiscaux de la détention d'actifs en France pour des charities

A. - Fiscalité française des revenus

15 - S'agissant de l'imposition des revenus de source française, les charities bénéficient d'un régime d'assimilation aux organismes ayant leur siège en France. Elles peuvent solliciter une attestation auprès de l'Administration pour éviter notamment l'application de retenues à la source.

Remarque

Nous n'évoquons ici que les revenus présentant un caractère patrimonial tirés de la détention d'actifs situés en France. Lorsqu'un organisme étranger réalise des activités en France générant des produits, il convient à notre sens de considérer qu'il disposera alors d'un établissement stable comme toute entreprise, et sera de fait traité comme un organisme français en matière d'impôt sur les sociétés, de TVA ou de CET, après analyse du caractère lucratif ou non de son activité, permettant, dans ce dernier cas et sous certaines conditions, d'être exonéré des impôts et taxes commerciaux précités.

1° Assimilation aux organismes français

16 - Cette assimilation est prévue par la doctrine de l'administration fiscale¹⁶ et vise les organismes sans but lucratif des États de l'Union européenne autres que la France et des autres

États 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. Les commentaires indiquent que ces organismes « sont soumis, au titre de leurs revenus de source française, au même régime fiscal que celui qui s'applique aux revenus de source française de même nature des organismes à but non lucratif dont le siège est situé en France », c'est-à-dire au régime visé à l'article 206, 5 du CGI.

17 - La charities doit ainsi démontrer qu'elle respecte les mêmes conditions que les organismes français, à savoir que sa gestion peut être considérée comme désintéressée par rapport aux limites françaises (ou que la rémunération, si elle existe, n'est pas disproportionnée par rapport à ce qui est admis en France), et le caractère significativement prépondérant de ses activités non lucratives, apprécié donc au regard de la situation de concurrence. En outre, les revenus patrimoniaux de source française ne doivent pas être rattachés à une activité lucrative (ce qui peut être le cas par exemple des titres d'une société commerciale française que l'organisme gère de manière active¹⁷). La situation de la charities doit être justifiée auprès de la Direction des Résidents à l'étranger et des Services Généraux (DRESG) par la production d'un questionnaire fiscal¹⁸, accompagné des statuts de l'organisme, d'une copie des délibérations en assemblée générale (ou organe équivalent), des budgets détaillant les principaux postes de recettes et de dépenses et le cas échéant des bulletins de salaires des dirigeants mandataires sociaux (pour les trois derniers exercices).

18 - Dans ces conditions il convient d'appliquer le régime d'imposition synthétisé dans le tableau ci-après. Les taux d'imposition sont fixés à l'article 219 bis du CGI.

Nature des revenus patrimoniaux	Charities assimilée à une association, ou un fonds de dotation dont la dotation est consommable	Charities assimilée à une fondation reconnue d'utilité publique ou un fonds de dotation dont la dotation est non consommable
Revenus des propriétés agricoles	IS au taux de 24 %	Exonération
Revenus des immeubles dont ils sont propriétaires	IS au taux de 24 %	Exonération
Revenus de capitaux mobiliers lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la retenue à la source visée à l'article 119 bis	IS au taux de 10 % (revenus d'obligation par exemple), de 15 % (dividendes) ou de 24 % (intérêts de compte courant)	Exonération
Gains en capital	Non imposable ¹⁹	
Produits de SCI soumise au régime des sociétés de personnes	Non imposable ²⁰	

16. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40, 25 mars 2013, § 580.
17. Pour la définition de cette notion : BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, 3 oct. 2018, § 600.
18. Accessible ici : BOI-FORM-000009-20130701.
19. BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10, 3 oct. 2018, § 670.
20. BOI-RES-IS-000110, 21 mai 2025.

Important :

Le régime ci-dessus des revenus immobiliers ou produits de parts de SCI translucide suppose des locations nues et non aménagées. Les locations meublées constituant une activité commerciale, elles relèvent du régime d'imposition de droit commun des activités lucratives.

2° Attestation d'assimilation aux organismes français

19 - La DRSEG peut délivrer une attestation aux organismes ayant produit les éléments justificatifs, qui leur permet en pratique d'obtenir la restitution de trop-perçu de retenues à la source sur certains revenus de source française ou l'application en amont du taux applicable aux organismes dont le siège est situé en France si l'attestation est produite préalablement à l'établissement payeur des revenus²¹. Cette attestation est valable du 1^{er} janvier de son année d'établissement jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant cette dernière.

B. - Cas spécifique de la détention de biens immobiliers

20 - Lorsque des *charities* détiennent des biens immobiliers en France, elles peuvent également être redevables d'impôts ou taxes propres aux propriétaires fonciers.

1° CFE/Taxe foncière/d'habitation/CRL

21 - Lorsqu'elles ne réalisent pas d'activités lucratives en France mais détiennent un patrimoine de rapport qu'elles occupent elles-mêmes pour leurs activités, les *charities* étrangères sont exonérées des impôts commerciaux, et donc ne sont pas assujetties à la contribution foncière des entreprises (CFE), mais demeurent passibles de la taxe foncière. En revanche, à la suite de la réforme de la taxe d'habitation recentrée sur les locaux à usage d'habitation à titre secondaire par la loi n° 2025-127 du 14 février 2025 de Finances pour 2025, les locaux affectés exclusivement à un usage professionnel sont désor-

mais exclus du champ de cette taxe (CGI, art. 1407, I), y compris donc en cas d'exonération de CFE.

22 - Lorsque les *charities* perçoivent des revenus patrimoniaux immobiliers, indépendamment de leur éventuelle exonération d'impôt sur les sociétés, elles peuvent être redevables de la contribution sur les revenus locatifs (CRL) lorsque la location entre dans le champ de cette contribution (immeuble bâti achevé depuis plus de 15 ans, dont le loyer n'est pas assujetti à la TVA de droit ou sur option). Les organismes sans but lucratif de droit français sont effectivement expressément visés comme redevables de cette contribution lorsqu'ils perçoivent des revenus immobiliers taxés à l'impôt sur les sociétés au taux réduit de l'article 219 bis (CGI, art. 234 quaterdecies, al. 4), ou si ces revenus sont complètement non imposables²² (*même article*, al. 1 à 3).

2° Taxe sur la valeur vénale des immeubles

23 - L'article 990 D du CGI institue une taxe sur la valeur vénale des immeubles que possède directement ou indirectement toute entité française ou étrangère dotée ou non de la personnalité morale. La taxe est de 3 % et appliquée sur la valeur vénale des immeubles détenus au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Toutefois, peuvent bénéficier d'une exonération de cette taxe les entités juridiques ayant leur siège au sein de l'Union européenne ou dans un pays ou territoire tiers qui a conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales à condition (i) d'être soit reconnues d'utilité publique soit gérées de façon désintéressée (au sens de la doctrine française²³) et (ii) que leurs activités ou leur financement justifient la propriété des immeubles ou droits immobiliers en principes taxables (CGI, art. 990 E, 3°, b). Les *charities* de droit étranger, visées comme telles par la doctrine administrative²⁴, qui reçoivent des actifs immobiliers en France en vue de contribuer au financement de leurs activités d'intérêt général rempliront donc ces conditions et pourront être exonérées.■

21. BOI-RPPM-RCM-30-30-10-70, 24 déc. 2019, § 150, la SCI reste redevable le cas échéant de la CRL (CGI, art. 234 quaterdecies, al. 1).

22. BOI-RFPI-CTRL-20-10, 8 août 2014, § 110.

23. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 50.

24. BOI-PAT-TPC-20-20, 5 oct. 2016, § 190.