

17 Stratégies d'implantation en France : les enjeux financiers de la levée de fonds en France dans une optique de mécénat international



XAVIER DELSOL
avocat associé



ARNAUD LAROCHE
avocat Counsel

Les dernières données fiscales illustrent le dynamisme du secteur de l'intérêt général en France, porté par une croissance constante de la générosité des Français (appréciée au seul regard des dispositifs d'incitation fiscale), et le développement de l'initiative privée dans la prise en charge des diverses thématiques de l'intérêt général en complément de l'action publique. Dans ce contexte, les organisations philanthropiques de droit étranger (que nous désignerons ci-après plus globalement « *charities* »), sont susceptibles de s'intéresser à la France pour plusieurs raisons, qu'il s'agisse de lever des fonds auprès d'une population bénéficiant d'un haut niveau de vie, de développer leurs actions en France ou à partir de la France, ou encore parce qu'elles y détiennent des actifs ¹.

1 - Au regard des motivations précédemment indiquées, les *charities* seront confrontées à différents enjeux. Si leur objectif se limite à lever des fonds auprès de mécènes français, elles devront s'assurer de s'inscrire dans le cadre du mécénat international pour que ceux-ci bénéficient des avantages fiscaux prévus par la législation française. Si elles choisissent de s'implanter en France de façon durable, elles devront alors déterminer le cadre juridique de leur « *filiale* » locale. Enfin,

sans disposer d'une présence en France, elles peuvent être amenées à y posséder des actifs, notamment reçus de mécènes, dont il convient de préciser le traitement fiscal des revenus ou de la détention ².

2 - Le cadre fiscal très avantageux du mécénat en France est un levier incitatif lorsqu'une structure non lucrative souhaite collecter des fonds auprès de philanthropes ayant des obliga-

1. V. RFP, dossier 18.

2. V. RFP, dossier 18.

tions fiscales en France grâce aux différents mécanismes de réduction d'impôt. Pour cela, l'organisme bénéficiaire doit toutefois respecter le cadre contraignant de la territorialité du mécénat afin de garantir ces avantages aux mécènes.

1. Objectif : offrir les avantages fiscaux du mécénat

3 - Il convient de rappeler brièvement que le régime fiscal de faveur français offre des réductions d'impôt importantes aux mécènes assujettis en France à l'impôt sur le revenu (IR) ou à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) s'agissant des particuliers, ou à l'impôt sur les sociétés (IS) pour les entreprises. Ces avantages représentent un levier de collecte significatif puisque, en contrepartie d'un versement plus important, les philanthropes peuvent ainsi fléchir une partie de leur imposition vers des œuvres qu'ils souhaitent soutenir.

4 - Au titre des dons réalisés, les avantages fiscaux consistent en une réduction d'impôt :

- égale à 66 % du montant du don, pris dans la limite de 20 % du revenu fiscal, pour l'impôt sur le revenu (CGI, art. 200), étant précisé que le revenu servant d'assiette au plafonnement du don est constitué exclusivement des revenus soumis au barème de l'IR³, à l'exclusion donc de ceux soumis à un prélèvement forfaitaire (revenus financiers relevant du prélèvement forfaitaire unique, plus-values immobilières). Pour certains organismes venant en aide aux personnes, le montant de la réduction d'impôt est porté à 75 % du montant du don pris dans la limite de 1 000 €, dispositif récemment pérennisé⁴ (CGI, art. 200, 1^{er}) ;

- égale à 75 % du montant du don pour les dons au titre de l'IFI (CGI, art. 978), l'avantage fiscal étant plafonné à 50 000 €. Un don de 66 667 € à un organisme éligible permet ainsi de ne pas verser l'impôt à l'État ;

- égale à 60 % du montant du don pris dans la limite la plus élevée entre 20 000 € et 5 pour 1 000 du chiffre d'affaires pour les entreprises (CGI, art. 238 bis). Le taux de la réduction étant ramené à 40 % pour les dons dépassant 2 millions d'euros, à l'exception de ceux versés à certains organismes d'aide aux personnes⁵.

5 - Indépendamment des avantages fiscaux conférés aux donateurs, les organismes eux-mêmes peuvent, pour certains, bénéficier des exonérations de droits de mutation à titre gratuit applicables aux organismes de droit français⁶.

Remarque

Les mesures de limitation du régime du mécénat préconisées dans le rapport de l'Inspection générale des Finances au gouvernement Barnier ne semblent pas devoir connaître de suite selon les annonces du gouvernement Bayrou. Les débats parlementaires n'ayant toutefois pas débuté à la date de rédaction du présent article, ces mesures peuvent toutefois être susceptibles d'évolution, et sont donc à surveiller, en raison du contexte budgétaire.

2. Conditions tenant à la territorialité du mécénat

6 - L'éligibilité aux avantages fiscaux ci-dessus des *charities* étrangères fait cependant l'objet de restrictions par rapport aux organismes établis en France, découlant des commentaires de l'administration fiscale qui pose ainsi le cadre d'un régime de territorialité du mécénat dépendant du lieu de situation du siège social et du lieu de réalisation des actions financées par des dons défiscalisés. Cette doctrine figure dans les commentaires administratifs relatifs au mécénat d'entreprise⁷, mais est bien applicable également pour les réductions d'IFI et d'IR.

A. - Principe d'exclusion des organismes extra-européens

7 - Les commentaires administratifs posent un premier principe : les *charities* ayant leur siège social en dehors de l'espace européen ne sont par principe jamais éligibles au régime du mécénat français. L'espace européen correspond ici aux États de l'Union européenne (UE) et ceux parties à l'Espace économique européen (EEE) ayant conclu avec la France une convention fiscale contenant une clause d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude ou l'évasion fiscales (c'est-à-dire la Norvège, l'Islande et le Liechtenstein). Sont également visées les régions ultrapériphériques (RUP) de l'UE, qui font partie intégrante de l'UE (par exemple les îles de La Réunion ou des Antilles françaises). Au contraire, en sont exclus les pays et territoires d'outre-mer (PTOM), qui ne font ni partie de l'UE, ni de l'EEE. Des États européens tels que le Royaume-Uni, la Suisse, ou l'Ukraine par exemple sont donc considérés comme étant hors de l'espace européen au sens de la territorialité du mécénat.

8 - L'Administration prévoit toutefois une exception s'agissant des organisations internationales faisant appel à la générosité du public, auxquelles la France est partie (institutions spécialisées, fonds et programmes de l'Organisation des Nations Unies [ONU]), dès lors que la France participe à l'élaboration de leurs programmes d'action et à leur gouvernance. Sont visées les institutions spécialisées de l'ONU, comme l'Organisation des Nations Unies pour l'éducation, la science et la culture (UNESCO), les fonds de l'ONU, tel le Fonds des Nations Unies pour l'enfance (UNICEF), et les programmes des Nations Unies, tel le Programme alimentaire mondial (PAM).

7. BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, 24 avr. 2024, § 220 et s.

3. BOI-IR-RICI-250-30, 15 juill. 2015, § 1.

4. BOI-IR-RICI-250-30 préc., § 30.

5. BOI-BIC-RICI-20-30-20, 3 févr. 2021, § 2.

6. CGI, art. 795-0 A. – V. RFP 2025, dossier 19 et 20.

Remarque

Si certaines conventions fiscales bilatérales prévoient une clause de réciprocité concernant les exonérations en matière de donation et succession applicables aux *charities*⁸, aucune à notre connaissance ne prévoit une telle réciprocité en matière de réduction d'IR, d'impôt sur les bénéfices ou sur la fortune.

B. - Situation des organismes de l'espace européen : un principe facultatif d'agrément

9 - S'agissant des *charities* implantées dans l'espace européen, la jurisprudence communautaire⁹ a imposé un régime de non-discrimination, qui a donné lieu en France à un principe d'éligibilité sous réserve de l'obtention d'un agrément au titre des différents dispositifs de réduction d'impôt (CGI, art. 4 bis. – CGI, art. 200 et 238 bis. – CGI, art. 978, I, trois derniers al.), mais aussi d'exonération des droits de mutation à titre gratuit. L'agrément est ainsi accordé aux organismes étrangers « *poursuivant des objectifs et présentant des caractéristiques similaires à ceux des organismes dont le siège est situé en France* », ce qui implique que les *charities* étrangères respectent les mêmes conditions que les organismes français. Le fait qu'elles soient éligibles au régime du mécénat de leur État de résidence n'est donc pas suffisant à les rendre éligibles en France.

10 - La demande d'agrément est établie *via* le dépôt d'un questionnaire (CGI, art. 46 quindecies QA, ann. III) selon le modèle défini par arrêté et accessible *via* les commentaires doctrinaux qui précisent les modalités de la démarche¹⁰. Le service compétent pour le recevoir, ainsi que les pièces justificatives traduites en français, est le Bureau des agréments et rescrits de la Direction générale des Finances publiques à Paris, qui centralise la demande, ensuite traitée par les différents services concernés par les impositions pour lesquelles l'agrément est sollicité (IR/IS, IFI, DMTG). Les délais de traitement annoncés sont en principe de 6 mois. De même en cas de renouvellement d'un précédent agrément, qui doit être demandé au plus tard le 30 juin de la dernière année couverte par l'agrément qui court jusqu'au 31 décembre de la 3^e année suivant la délivrance (CGI, art. 46 quindecies QB, ann. III) ; mais force est de constater qu'ils peuvent être beaucoup plus long, y compris en l'absence de demande de précision.

11 - Il s'avère qu'en pratique cette procédure est lourde à mettre en œuvre, au regard des informations à réunir, ce qui explique qu'à ce jour seulement 32 organismes sont agréés en France¹¹. Cette démarche se justifie donc pour les *charities* d'une certaine importance qui collectent de manière significative et régulière des dons et libéralités auprès de contribuables français, ce d'autant plus que l'agrément est facultatif. L'absence d'agrément des organismes bénéficiaires est en effet

directement prévue par les dispositions légales et précisée par la doctrine¹², le bénéfice de la réduction d'impôt restant possible si le contribuable est en mesure de présenter les mêmes pièces justificatives que celles de l'agrément. Ce maintien est de droit pour les particuliers appliquant la réduction d'impôt sur le revenu, les pièces devant être produites en cas de demande de l'Administration. En revanche, pour les entreprises et les contribuables appliquant la réduction d'IFI, ces pièces doivent en principe être produites à l'Administration dans le délai de dépôt de la déclaration de résultat ou d'IFI.

En pratique

Le respect de cette obligation, comme son contrôle, paraissent en pratique incertains et nous n'avons pas eu connaissance de cas de refus de l'avantage fiscal pour un tel motif.

Il convient en toute hypothèse de retenir que les contribuables doivent se tenir prêt à répondre à une demande de justification lors d'un contrôle. Compte tenu du nombre de pièces justificatives, il est recommandé d'anticiper cette situation et de préconstituer un dossier analogue à celui d'une demande d'agrément, y compris avec le questionnaire, qui permet d'apporter les justifications circonstanciées directement.

Le questionnaire doit être préparé avec attention pour démontrer que l'organisme répond aux différentes conditions requises par le régime du mécénat français. Il est alors essentiel de mettre en avant les similitudes (comme l'absence de but lucratif), l'éligibilité de l'organisme au régime de mécénat local (comme simple indice), la reconnaissance par les autorités publiques, l'importance des ressources, etc., et de développer les points qui peuvent paraître en contradiction avec la législation française et de les motiver.

On peut relever principalement ici une divergence quant à la possibilité pour les *charities* de rémunérer un ou plusieurs dirigeants, puisque ce point est très strictement apprécié pour les organismes français, qui posent un principe de bénévolat, avec seulement deux atténuations possibles. Les droits étrangers ne sont parfois pas aussi restrictifs sur ce critère. En présence de dirigeants rémunérés, la jurisprudence du Conseil d'État a toutefois très clairement précisé que l'appréciation du caractère désintéressé de la gestion de l'organisme étranger doit tenir compte de sa situation extraterritoriale et qu'il est alors suffisant que la rémunération et le nombre de dirigeants rémunérés ne soient pas « *disproportionnés par rapport aux limites applicables en France* »¹³, à savoir la tolérance administrative d'une gratification jusqu'à 3/4 du SMIC ou la rémunération légale en fonction des ressources (CGI, art. 261, 7, 1^o, d)¹⁴.

C. - Intervention hors de l'espace européen des organismes implantés au sein de l'espace européen

12 - En plus du lieu d'implantation de l'organisme, le lieu de réalisation des activités est également un facteur important

8. V. RFP 2025, dossier 4.

9. CJCE, 27 janv. 2009, aff. C-318/07.

10. BOI-SJ-AGR-60-10, 10 mai 2017, § 130 et s.

11. La liste actualisée est consultable à l'adresse suivante : www.impots.gouv.fr/liste-des-organismes-europeens-agrees.

12. BOI-SJ-AGR-60-10 préc., § 158.

13. CE, 9^e et 10^e ss-sect., 22 mai 2015, n° 369819 et 369820-, min. c/ Wellcome Trust.

14. BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 7 juin 2017, § 50 à 320.

pouvant induire des restrictions complémentaires. Ainsi, les organismes de l'espace européen sont traités comme les organismes français lorsqu'ils interviennent au sein de l'espace européen. Dans ce cas, l'ensemble des domaines d'activité visés aux articles 200, 238 bis et 978 du CGI sont éligibles d'une part à des dons directs de contribuables français, mais aussi de contributions financières versées par des organismes d'intérêt général français qui interviennent alors comme redistributeurs : fonds de dotation principalement dont cette mission redistributrice est prévue par la loi (CGI, art. 200 et 238 bis, 1, g, 2°), mais également en pratique les fondations reconnues d'utilité publique ou les fondations d'entreprise pour lesquelles la mission redistributrice est désormais, à notre sens, explicitement reconnue. Le décret n° 2024-720 du 5 juillet 2024 a en effet défini le contenu du rapport d'activité annuel de ces organismes qui doit contenir la liste des personnes morales bénéficiaires de financements versés par ces fondations ¹⁵.

13 - À l'inverse, lorsque les actions sont réalisées en dehors de l'espace européen, des conditions supplémentaires doivent être respectées, tant pour les organismes français que pour les organismes européens recevant des dons de France, qui sont ici traités de manière identique.

Il est dans ce cas indispensable pour les *charities* étrangères, collectant en France des dons destinés à des actions internationales, de valider en amont les conditions d'éligibilité, dans la mesure où de nombreux États ne sont pas aussi restrictifs que la France dans ce domaine.

Recourir à un organisme étranger ne permet donc pas de s'affranchir des contraintes françaises lorsque les dons ont bénéficié d'un avantage fiscal en France, d'une réduction d'impôt comme l'exonération d'une libéralité. Le risque pesant alors sur l'organisme bénéficiaire, particulièrement si ce dernier bénéficie de l'agrément qui peut être retiré à tout moment ou ne pas être renouvelé.

En pratique

La traçabilité comptable des dons provenant de France apparaît alors comme une bonne pratique à mettre en place pour justifier de leur affectation à des causes répondant aux critères français.

14 - Les restrictions apportées par le régime de territorialité du mécénat sont de deux ordres : le premier tient en une restriction des domaines d'activité éligibles, le second impose des modalités d'intervention et de contrôle à l'étranger. Les domaines éligibles au mécénat international sont ceux présentant :

- un caractère humanitaire ;
- ou un caractère scientifique ;
- ainsi que ceux qui concourent à la protection de l'environnement naturel, à la mise en valeur du patrimoine artistique,

ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ¹⁶.

15 - La doctrine administrative illustre de manière relativement précise les actions pouvant se rattacher à ces différents domaines d'activité, qui s'avèrent en pratique assez large. Un point de vigilance doit toutefois être apporté sur les actions humanitaires, puisqu'en particulier les actions de développement économique ne sont admises que si elles prolongent des actions d'urgence face à des catastrophes, ou des actions tendant à satisfaire les besoins indispensables (alimentation, soins, hébergement, etc.) des populations en situation de détresse ou de misère.

16 - Il est en revanche plus délicat d'apprécier les modalités d'intervention. Pour être éligible au titre des actions qu'ils conduisent à l'international, les organismes français comme européens doivent satisfaire aux trois conditions cumulatives suivantes :

- ils doivent définir et maîtriser le programme à partir de la France ou de l'État-membre où ils ont leur siège ;
- ils doivent financer directement les actions entreprises ;
- enfin, ils doivent être en mesure de justifier des dépenses qu'ils ont exposées pour remplir leur mission.

Pour l'Administration, « ces deux dernières conditions supposent, en cas d'intervention directe de l'organisme, que les fonds perçus soient versés sur des comptes bancaires propres à l'organisme concerné et qu'en conséquence l'utilisation des fonds soit contrôlable à tout moment au moyen de sa propre comptabilité par l'administration fiscale française ». Elle précise alors explicitement que « la simple collecte de fonds au profit d'organismes situés à l'étranger ne permet pas, à elle seule, de caractériser des opérations organisées et contrôlées à partir de la France ou de l'État membre » ¹⁷. Ces conditions restrictives imposent donc que l'organisme ne se limite pas à un rôle de redistribution, mais qu'il soit véritablement opérateur du programme à l'international.

17 - Il est néanmoins admis que l'organisme européen puisse agir en coopération avec un organisme étranger présent sur place, à qui il sera possible de transférer les fonds du programme pour qu'il le réalise. Pour autant, cela suppose d'être en mesure de démontrer que le programme reste bien défini et maîtrisé depuis l'espace européen, l'Administration imposant ici de conclure une convention de coopération écrite faisant état notamment :

- des objectifs à atteindre par la structure locale partenaire grâce aux fonds transférés ;
- des modalités de mise en œuvre et de contrôle des actions qu'il a définies ;
- des règles de reddition de comptes et de justification des dépenses réalisées (communication des livres comptables, du compte de résultat relatif au programme bénéficiant du transfert des fonds, etc.) ;

15. D. n° 91-1005, 30 sept. 1991, art. 16, 2°, -c. – Pour les fondations d'entreprise et décret D. n° 2007-807, 11 mai 2007, art. 6-11, 3°, c.

16. BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, 24 avr. 2024, § 250 à 320.

17. BOI-BIC-RICI-20-30-10-10 préc., § 340.

• de l'acceptation par la structure locale partenaire des contrôles diligentés à l'initiative de l'organisme français ou européen.

18 - Parmi les bonnes pratiques à mettre en œuvre pour respecter ces conditions d'éligibilité, nous pouvons mentionner par exemple le fait de financer un programme nouveau, d'en assurer le financement intégral, ou pour les groupes internationaux d'impliquer les collaborateurs de filiales locales dans la conduite des activités (on peut ainsi les considérer comme des bénévoles de la structure européenne sur place démontrant sa participation active). Si le programme préexiste en étant porté par le partenaire local, il apparaît indispensable de justifier que l'intervention de l'organisme européen apporte une contribution significativement nouvelle au programme,

par exemple une duplication auprès d'autres populations ou une autre zone géographique. En revanche, un apport de financement minime dans un programme très significatif et préexistant sera un indice fort que le programme n'est ni défini ni maîtrisé par l'organisme européen.

19 - Bien entendu, une solution alternative sécurisant le régime fiscal du mécène consiste à financer l'entité française ou européenne d'un organisme plus important qui intervient ensuite à l'international, car cela reporte sur son entité locale le respect des conditions ci-dessus. Pour cette raison, certains organismes internationaux peuvent trouver une opportunité de s'implanter juridiquement en France en y créant localement une « filiale ».

**Lexis
Kiosque**

Vos avantages

- Accédez à votre bibliothèque de revues **en un clic** ;
- Consultez votre revue à tout moment, même **sans accès internet**, une fois téléchargée ;
- Bénéficiez d'un **confort de lecture**, d'un accès optimisé pour chaque support (tablette, smartphone, mobile) ;
- Stockez et retrouvez **très simplement** vos anciens numéros ;
- Feuilletez **librement** votre revue, ou sélectionnez un article précis.

GUIDE D'ACCÈS À LEXIS® KIOSQUE

- Je m'identifie sur www.lexisnexis.fr/lexiskiosque avec **mon numéro client***
- Je reçois par email sécurisé mon **login** et mon **mot de passe**
- Je **télécharge gratuitement** sur **App Store** ou **Google Play** l'**appli Lexis® Kiosque** ou j'accède au site
- Je me **connecte à Lexis® Kiosque** grâce à mon login et mon mot de passe
- Je **télécharge ma revue** dans ma bibliothèque virtuelle (Inclus dans mon abonnement papier)

Consultez vos revues depuis votre PC, mobile, tablette



Disponible sur  

* Retrouvez votre numéro client sur le « blister » de votre revue.

 **LexisNexis®**
Informations **01 71 72 47 70**

2019/MD036-RFP