

FIPECO le 16.11.2022
Les commentaires d'actualité

La réduction d'impôt pour dons aux associations

François ECALLE

La nature de ce billet est très particulière. Il porte en effet sur un cas pratique d'application de la législation fiscale par la direction générale des finances publiques (DGFIP) qui concerne l'association FIPECO. La DGFIP considère en effet que les dons reçus par FIPECO ne peuvent pas ouvrir droit à réduction d'impôt au motif que son activité n'a pas un caractère éducatif ou scientifique.

Comme il est indiqué dans le [rapport annuel](#) sur l'activité et les comptes de l'association, ses dépenses sont de l'ordre de 30 000 € par an et elles sont presque entièrement couvertes par des dons.

Au cours des assemblées générales de FIPECO, ses membres ont plusieurs fois envisagé des développements de son activité tels que le recrutement de stagiaires, voire d'un chargé d'étude, pour approfondir certains sujets, la mise en ligne de vidéos produites par l'association, l'organisation de conférences... mais ses moyens financiers ne le permettent pas.

Observant que les dons versés à beaucoup de « think tanks » donnent droit à réduction d'impôt et que l'absence d'un tel avantage fiscal pouvait donc injustement pénaliser le développement de FIPECO, j'ai demandé à la DGFIP au nom de FIPECO si, à son avis (il s'agit d'un rescrit), l'association pouvait délivrer des reçus fiscaux au titre des dons qu'elle reçoit.

La réponse de la direction départementale des finances publiques des Hauts-de-Seine a été négative. J'ai ensuite été entendu, à ma demande et avec l'accord des membres de l'association, par le « collège territorial de second examen des demandes de rescrit » de Nanterre qui a confirmé la position de la direction départementale¹.

Ce billet présente d'abord le cas de FIPECO et développe ensuite des observations générales sur la réduction d'impôt en faveur des dons aux associations et sur sa gestion par la DGFIP.

A) Le cas de FIPECO

1) Les conditions d'obtention de la réduction d'impôt

Selon l'article 200 du code général des impôts, ouvrent droit à une réduction d'impôt de 66 % de leur montant, dans la limite de 20 % du revenu imposable², les dons et versements à des

¹ Cette décision a été notifiée en juillet 2021 et le présent billet a déjà été publié sur le site de FIPECO le 25 novembre 2021.

² Les sociétés peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt au titre du mécénat dans les mêmes conditions, sauf le plafond d'éligibilité des dons qui est exprimé en pourcentage du chiffre d'affaires.

« œuvres ou organismes d'intérêt général ». Ceux-ci doivent avoir une « gestion désintéressée », un caractère « non lucratif » et l'association ne doit pas bénéficier à un « cercle restreint de personnes ». La DGFIP considère que ces conditions sont remplies par FIPECO.

Ces œuvres ou organismes d'intérêt général doivent en outre « avoir un caractère 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 » (article 200-1-b)³.

Les statuts de FIPECO précisent que l'association a une vocation éducative et scientifique, qu'elle remplit en présentant, en toute indépendance, des informations et des analyses sur les finances publiques et l'économie, notamment par l'intermédiaire d'un site Internet à accès libre.

La DGFIP considère cependant que ses activités ne présentent pas un caractère éducatif ou scientifique pour des raisons qui sont précisées et commentées ci-dessous.

2) Le caractère éducatif

Les textes publiés par l'administration fiscale sur cette condition pour obtenir la réduction d'impôt⁴, qui sont référencés dans sa réponse à FIPECO, se contentent de donner l'exemple des associations familiales créées pour venir en aide aux établissements d'enseignement libre, ce qui constitue un cas beaucoup trop particulier pour avoir un intérêt.

Dans sa réponse à FIPECO⁵, la DGFIP précise que « s'agissant du caractère éducatif, sont visées les activités d'enseignement ayant pour objectif la transmission d'un savoir. Selon la doctrine administrative, le projet éducatif développé par l'organisme doit favoriser le développement personnel, la sensibilité et les aptitudes physiques et intellectuelles de l'enfant, favoriser son implication dans la vie en collectivité et en complémentarité avec les projets des établissements scolaires et des différents partenaires. Plus généralement, pour que le caractère éducatif soit retenu, l'activité de l'association doit permettre la transmission d'un savoir et assurer aux élèves le développement de leurs capacités physiques, intellectuelles ou morales. La prestation proposée doit se caractériser par un contenu pédagogique affirmé, ce qui suppose la mise en œuvre d'actions de formation permettant la transmission réelle d'un savoir. En résumé, l'activité éducative doit présenter un aspect actif. La seule mise à disposition du public d'outils permettant la transmission d'un savoir comme un livre, une revue ou un site d'information ne sauraient en elles-mêmes suffire à caractériser une activité éducative au sens de la loi fiscale.

Au cas présent, l'association FIPECO met à disposition du public des informations relatives au domaine des finances publiques et de l'économie, des analyses et articles produits par son président. Elle n'assure pas de manière active la transmission d'un savoir. La présentation d'un QCM en ligne (5 à 10 questions sur le choix de l'utilisateur) ne suffit pas à caractériser une action pédagogique concrète de l'association. L'action de l'association ne peut être assimilée à de l'enseignement en tant que tel ».

³ D'autres paragraphes de l'article 200 ouvrent le droit à cette réduction d'impôts aux associations exerçant d'autres activités telles que les cultes.

⁴ BOFIP IR-RICI-250-10-20-10 du 10 mai 2017

⁵ Citée in extenso.

Il est regrettable que la DGFIP ne publie pas ces éléments de « doctrine administrative » et leur publication par FIPECO relève de sa vocation éducative.

Au début de sa réponse, la DGFIP laisse entendre que les activités éducatives visées par le code des impôts ne concernent que les enfants, ce qui limiterait fortement le champ des activités éligibles sans base légale évidente. Dans la suite de sa réponse, elle semble toutefois admettre que des adultes peuvent être concernés et ne reproche pas à FIPECO de s'adresser plutôt à des adultes qu'à des enfants.

Il semble surtout qu'une activité éducative doit être « active » pour être reconnue comme telle par la DGFIP, sans que ce caractère « actif » soit clairement défini. Sans doute faudrait-il d'ailleurs plutôt dire « interactif » que « actif ». Il n'est pas sûr, au vu de cette doctrine administrative, qu'un cours magistral dans un grand amphithéâtre où les interactions avec les élèves sont inévitablement quasi-nulles ait une fonction éducative pour les services fiscaux.

La DGFIP reconnaît néanmoins que l'objectif principal d'une activité éducative est la transmission d'un savoir. Or FIPECO transmet un savoir, même si ses moyens ne lui permettent pas de mettre en place des outils interactifs sur son site Internet ou d'organiser des conférences, comme le font certains organismes qui font bénéficier leurs donateurs de la réduction d'impôt.

Je réponds d'ailleurs presque toujours aux questions qui sont posées sur la messagerie de FIPECO mais je ne peux pas inciter les visiteurs du site à poser des questions car, étant seul, je ne peux pas répondre à beaucoup de questions.

Un message (certains diraient une newsletter) faisant connaître les nouveautés du site, notamment les nouvelles analyses et les mises à jour de fiches d'information, est envoyé chaque semaine à ceux qui le demandent en laissant leur adresse internet. Si on met à part les messageries générales comme @gmail.com, les messageries les plus fréquentes de ces abonnés sont @sciencespo.fr et @dgfip.finances.gouv.fr : les fiches et notes de FIPECO sont très utilisées par les étudiants mais aussi par les fonctionnaires et plus particulièrement par les agents de la DGFIP qui, gratuitement, approfondissent ainsi leur formation et préparent des concours en acquérant un savoir. Certains ont l'amabilité d'écrire que les fiches de FIPECO les ont beaucoup aidés à réussir ces examens et concours.

Les dépenses fiscales augmenteraient certes si les dons versés à FIPECO donnaient droit à réduction d'impôt, mais son activité éducative contribue d'un autre côté à réduire les dépenses de formation et/ou à relever la productivité de la DGFIP et d'autres administrations publiques.

3) Le caractère scientifique

Les textes publiés par l'administration⁶ se limitent à la phrase suivante : « *présente par exemple un caractère scientifique un organisme ayant pour but d'effectuer certaines recherches d'ordre scientifique ou médical* », ce qui a peu d'intérêt si ce n'est la curiosité intellectuelle que présente la distinction faite par les services fiscaux entre « scientifique » et « médical ».

Dans sa réponse à FIPECO⁷, la DGFIP précise que « *aux termes de l'article L112-1 du code de la recherche, la recherche publique a pour objectifs le développement et le progrès de la recherche dans tous les domaines de la connaissance, la valorisation des résultats de la*

⁶ BOFIP IR-RICI-250-10-20-10 du 10 mai 2017

⁷ Citée in extenso.

recherche au service de la société, qui s'appuie sur l'innovation et le transfert de technologies, le partage et la diffusion des connaissances scientifiques en donnant priorité aux formats libres d'accès, le développement d'une capacité d'expertise et d'appui aux associations et fondations, reconnues d'utilité publique et aux politiques publiques menées pour répondre aux défis sociétaux, économiques et du développement durable, la formation à la recherche et par la recherche ainsi que l'organisation de l'accès libre aux données scientifiques.

Un organisme peut être reconnu comme présentant une finalité scientifique lorsqu'il poursuit une activité avec rigueur et objectivité dans un certain domaine de connaissances, eu égard au nombre et à la qualité des publications diffusées, à la qualification et à la renommée des personnes participant à l'activité de l'organisme, à la nature des sujets entrepris ainsi qu'à la neutralité axiologique dans le traitement de ces sujets. Il doit en conséquence exister un réel travail de recherche et de réflexion visant à apporter des connaissances nouvelles allant au-delà de simples analyses, synthèses et échanges de points de vue.

De plus, une association à caractère scientifique se caractérise par la publication et la diffusion la plus large possible de travaux de réflexion menés par ses membres en son nom permettant de faire progresser les connaissances scientifiques et technique.

Or les liens présentés sur le site de l'association sous la rubrique FIPECO renvoient vers des articles signés par M. Ecalle. Le site FIPECO est présenté comme « développant les analyses de François Ecalle ». Les notes et commentaires d'actualité présentent le point de vue du président, ses réactions à la publication de statistiques ou de rapports, ce qui relève du débat d'idées et d'opinions. La circonstance que les articles soient soumis à relecture des membres ne suffit pas à établir la démarche scientifique de l'association ».

De nouveau, il est regrettable que ces éléments de « doctrine administrative » ne soient pas publiés et leur publication par FIPECO relève de sa vocation éducative.

Selon le dictionnaire Larousse, « est scientifique, ce qui, dans le domaine de la connaissance, présente les caractères de rigueur, d'exigence, d'objectivité caractéristiques de la science ou des sciences ». Or le premier paragraphe de la réponse de la DGFIP sur le caractère scientifique de FIPECO constitue une définition de la recherche publique, copiée dans le code de la recherche, et on ne voit pas de quel droit la DGFIP limite le champ des activités scientifiques aux seules activités de recherche. En outre, la définition de la recherche publique est d'un intérêt limité pour apprécier les activités d'une association privée.

Dans les paragraphes suivants, la DGFIP retient une définition du terme « scientifique » plus conforme à celle du dictionnaire Larousse, mais on voit mal pourquoi elle nie alors que FIPECO présente ces caractéristiques.

Le dernier paragraphe apporte une esquisse de réponse. Il semble d'abord que, pour les services fiscaux, les notes d'analyse publiées sur le site devraient être attribuées à l'association FIPECO et non à François Ecalle pour que l'association ait un caractère scientifique. Or la plupart des articles publiés dans les revues scientifiques sont signés par leur(s) auteur(s), qui en assume seul la responsabilité. L'organisme auquel il appartient et le comité de lecture de la revue valident seulement que le texte est conforme aux règles de l'art, ce que font les membres de l'association FIPECO en relisant les articles que j'écris avant leur publication. On voit mal en quoi FIPECO se distingue à cet égard d'organismes reconnus comme scientifiques.

Ensuite, la DGFIP considère que les analyses développées sur le site de FIPECO relèvent du débat d'idées et d'opinions et ne constituent pas « un réel travail de recherche et de réflexion visant à apporter des connaissances nouvelles », ce qui est surprenant.

Par exemple, s'agissant seulement des sujets fiscaux, la note sur les [dépenses fiscales](#) présente leur coût à périmètre et méthodologie constants depuis 2000, ce que la DGFIP n'a jamais fait ; la fiche relative à [l'impact de la croissance](#) sur le déficit public présente l'élasticité des prélèvements obligatoires au PIB depuis 1990, série que le Haut Conseil des prélèvements obligatoires a reprise dans des avis car il n'en existait pas d'autres, notamment dans les publications du ministère des finances.

Plus fondamentalement, la DGFIP n'a pas de compétence pour apprécier la différence entre « un réel travail de recherche et de réflexion » et une simple participation aux « débats d'idée et d'opinions », indépendamment des qualités professionnelles personnelles de ses agents qui ne sont pas ici en cause.

Les publications de FIPECO ont un caractère scientifique au sens du dictionnaire Larousse. Les nouveaux textes mis en ligne sont toujours envoyés quelques jours auparavant aux membres de l'association qui jouent le rôle de comité de lecture. Leurs parcours professionnels mettent clairement en évidence leurs compétences en sciences économiques et finances publiques.

L'Académie des sciences morales et politiques a d'ailleurs d'attribué en 2021 un prix à François Ecalle en tant que président et fondateur de FIPECO. Or la légitimité de l'académie est plus grande que celle de la DGFIP pour distinguer ce qui est scientifique et ce qui ne l'est pas.

B) Observations générales sur la réduction d'impôt pour dons aux associations

1) Les rescrits et le contrôle des associations

La Cour des comptes a publié un référé du 8 décembre 2020 sur la fiscalité des dons en faveur des associations où elle formule les observations suivantes.

« Le « rescrit mécénat »⁸ permet à une association d'interroger l'administration fiscale sur son éligibilité au mécénat, c'est-à-dire sur son habilitation à recevoir des dons manuels et à délivrer des reçus fiscaux...Le rescrit relève d'une procédure lourde avec une batterie de critères dont certains restent inconnus du public...

La portée de la procédure de rescrit n'est pas sans ambiguïté. D'une part, le rescrit ne constitue pas une autorisation et une association peut émettre des reçus fiscaux sans avoir préalablement demandé à l'administration un rescrit l'autorisant à le faire. D'autre part, comme tous les rescrits, le rescrit mécénat est subordonné à de très nombreuses conditions de telle sorte qu'il n'apporte, dans le temps, que peu de sécurité fiscale à l'association qui l'a obtenu et n'est valable qu'à un moment donné, au vu de la situation de l'association et des pièces communiquées. Enfin, l'amende à laquelle s'exposent les associations qui ne respectent pas le rescrit qui leur a été délivré a un caractère faiblement dissuasif, d'autant que les contrôles réalisés par l'administration sont peu nombreux. Cette situation peut conduire les conseils fiscaux à dissuader les associations à recourir à cette procédure...

⁸ Qui concerne les dons versés aux associations par les personnes physiques comme par les sociétés.

Alors que la délivrance de reçus fiscaux sans agrément préalable est une singularité française, les contrôles réalisés par l'administration fiscale demeurent peu nombreux et peu approfondis. Depuis le 1er janvier 2017, l'article L14 A du livre des procédures fiscales autorise l'administration à engager un contrôle spécifique sur les associations émettant des reçus fiscaux pour des dons ouvrant droit à un avantage fiscal pour le donateur. Mais la portée du contrôle des reçus émis reste limitée. En effet, l'administration fiscale ne peut vérifier que la concordance entre le montant des dons récoltés et celui des reçus fiscaux émis. Cette procédure ne permet pas ainsi de contrôler les conditions de l'éligibilité au régime du mécénat (gestion intéressée, cercle restreint de personnes ou absence de caractère lucratif), ni si l'activité prépondérante de l'association relève de celles susceptibles d'ouvrir droit au régime du mécénat...

Peu contrôlés du côté des associations bénéficiaires, les dons ouvrant droit à déduction fiscale ne le sont pas davantage pour les donateurs. La Cour, dans son rapport de 2018, l'avait déjà souligné pour le mécénat d'entreprises. La situation n'est guère différente s'agissant des particuliers. Avant le passage à la déclaration dématérialisée, les ménages devaient indiquer les noms des organismes bénéficiaires de leurs dons dans une annexe à leur déclaration annuelle de revenus. Cette exigence a été abandonnée en 2014, même si les ménages doivent conserver les pièces justificatives en cas de contrôle ».

Il est donc assez probable que FIPECO soit pénalisée par rapport aux associations ayant une activité de même nature parce qu'elle a demandé un rescrit alors que les autres associations ne l'ont pas demandé et ne seront sans doute jamais contrôlées, ni *a fortiori* sanctionnées. La cohérence et l'efficacité de la gestion de cette réduction d'impôts par la DGFIP semblent donc très limitées.

2) La légitimité de la DGFIP pour contrôler l'usage des dons

Le législateur a voulu favoriser par des avantages fiscaux les associations d'intérêt général qui exercent une activité prépondérante ayant un caractère éducatif, scientifique, philanthropique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel... sans le définir. Or la DGFIP n'a pas de légitimité technique pour définir ce qu'est une activité éducative, scientifique, culturelle, familiale...

Elle peut certes se référer à d'autres textes législatifs mais leur pertinence n'est pas assurée, comme la référence à la définition de la recherche publique dans le code de la recherche pour apprécier le caractère scientifique des activités de FIPECO. Il n'est donc pas surprenant que la DGFIP ne publie pas sa doctrine, quand elle en a une, car elle risquerait d'être vivement contestée.

Dans son référé, la Cour des comptes souligne ainsi le problème, beaucoup plus grave, posé par les associations qui véhiculent des messages idéologiques ou religieux contraires aux principes républicains. Une doctrine interne à la DGFIP existe mais elle n'est pas publiée, sans doute parce que, selon la Cour, « elle repose sur des bases juridiques fragiles, laissant une large part à l'appréciation, parfois subjective, de l'administration et son application est hétérogène sur le territoire ».

En outre, même si cette doctrine administrative est pertinente, il reste à l'appliquer à des cas particuliers et à faire au cas par cas le partage entre, par exemple, « un réel travail de recherche et de réflexion » et une simple participation aux « débats d'idée et d'opinions ». Ce serait

envisageable avec le concours des administrations compétentes si les associations concernées étaient seulement quelques dizaines. C'est très difficile à organiser quand elles sont quelques milliers.

La réduction d'impôt en faveur des dons aux associations d'intérêt général exerçant certaines activités est donc très difficilement contrôlable par la DGFIP et son attribution est inévitablement peu cohérente. Cette conclusion pourrait être étendue à bien d'autres dispositions fiscales trop complexes ou imprécises pour être appliquées correctement par l'administration et qui sont donc des sources de contentieux multiples.

Il revient finalement aux juges de trancher et d'éclairer les contribuables sur les conditions d'application de la loi fiscale, mais encore faut-il avoir les moyens d'engager des recours contentieux. Pour de petites associations comme FIPECO, ou même des associations plus grandes, c'est impossible. En outre, la jurisprudence n'éclaire bien souvent que des cas particuliers non généralisables. Ce sont d'ailleurs ces cas particuliers qui sont cités dans la doctrine administrative publiée, qui de ce fait n'a souvent aucun intérêt.

La réduction d'impôts pour les dons aux associations est indispensable pour beaucoup d'entre elles, qui n'auraient pas les ressources nécessaires en l'absence de cet avantage fiscal. Peut-être faudrait-il supprimer les critères relatifs à leur activité, que la DGFIP ne peut pas contrôler sérieusement, et ne garder que les critères relatifs à la gestion désintéressée et au caractère non lucratif, qui sont déjà souvent difficiles à vérifier en pratique. D'un point de vue budgétaire, l'augmentation du nombre d'associations éligibles pourrait être compensée par une baisse du taux de la réduction d'impôt.

Une diminution supplémentaire du taux pourrait gager budgétairement la transformation de cette réduction d'impôt en un crédit d'impôt (remboursable par définition des crédits d'impôt). En effet, les raisons pour lesquelles seuls les ménages imposés peuvent bénéficier de cet avantage fiscal ne sont pas manifestes.

A cet égard, on peut observer que beaucoup de think tanks appellent aux dons sur leur site Internet en présentant un simulateur où il apparaît que le coût réel d'un don de 100 € est seulement de 34 € du fait de la réduction d'impôt. Cette présentation est trompeuse pour ceux qui ne sont pas imposés, qui n'ont donc aucun avantage fiscal et pour qui le coût réel de leur don est de 100 €. Il est regrettable de constater que des organismes supposés présenter des travaux scientifiques et pédagogiques, notamment dans le domaine économique, confondent réduction d'impôt et crédit d'impôt.

