

NOTE TECHNIQUE

De : Fondation pour l'école
A : Présidents d'associations gestionnaires et directeurs d'établissements dits hors contrat
Date : 5 décembre 2012
Champ : Fiscalité
Objet : Conditions de déductibilité des dons consentis aux organismes non lucratifs gestionnaires de classes hors contrat
Ref : [Rescrit n°2011/34 \(FP\) publié le 24 novembre 2011](#)
Articles 200, 238 bis, 757, 795 et 1740 A du Code général des impôts

Par le rescrit fiscal du 24 novembre 2011, l'administration fiscale vient de clarifier le régime de la déductibilité des dons consentis aux organismes à but non lucratif gestionnaires d'établissements scolaires dont les classes ne sont ni sous contrat simple ni sous contrat d'association avec l'Etat. Ce texte définit la doctrine fiscale mise en application en tout point du territoire, et mettra donc fin aux disparités de position des services locaux des impôts en matière de déductibilité des dons aux écoles hors contrat.

Cette prise de position est conforme à l'intention du législateur, telle qu'elle s'est manifestée à plusieurs reprises, au sujet de la portée du régime fiscal français du mécénat.

1. Rappel de la règle de droit

- Les textes du Code général des impôts (art. 200, 238 bis, 757 et 1740 A) déterminent :
 - quels sont les organismes susceptibles de recevoir des dons ouvrant droit à réduction d'impôt pour les particuliers et les entreprises ;
 - quelles sont les sanctions applicables aux organismes qui émettent irrégulièrement des reçus fiscaux pour les dons reçus (l'amende s'élève à 25 % du montant des dons reçus, outre les éventuels droits d'enregistrement de 60 % sur les dons manuels, même si ce dernier point reste discutable et discuté à ce jour - cf. articles 757 et 1740 A du Code général des impôts).
- Ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les sommes, prises dans la limite de 20 % du revenu imposable, qui correspondent à des dons et versements (y

compris l'abandon exprès de revenus ou produits) effectués par les particuliers (imposés en France) au profit de **certains types d'organismes**. Pour les dons des entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, la réduction d'impôt est égale à 60 % du montant des versements, ces derniers étant pris en compte dans la limite de 0,5 % du chiffre d'affaires (l'excédent étant reportable sur les cinq exercices suivants).

Les organismes bénéficiaires des dons ouvrant droit à réduction d'impôt doivent répondre aux définitions suivantes :

ETRE :

=> Une œuvre ou un organisme (association, fondation, fonds de dotation, voire certaines congrégations) **d'intérêt général**, c'est-à-dire que l'organisme :

- ne doit pas exercer d'activité (principale) lucrative (au sens fiscal, c'est-à-dire assujettie aux impôts et taxes commerciaux), et notamment avoir une gestion désintéressée (les administrateurs ne doivent pas (sauf exception, dûment prévue dans les statuts), être rémunérés au titre de leurs fonctions) ;
- ne doit pas fonctionner au profit d'un « cercle restreint » de personnes. L'administration fiscale considère que « *seraient considérés comme exerçant leur activité au profit d'un cercle restreint de personnes, des organismes qui auraient pour objet par exemple de servir les intérêts d'une ou plusieurs familles, personnes ou entreprises, de faire connaître les œuvres de quelques artistes, ou les travaux de certains chercheurs, etc.* » (cf. Doc.adm. 5 B 3311, n°14, 23 juin 2000).

ET AVOIR

=> un **caractère** philanthropique, **éducatif**, scientifique, social, familial, etc.

Le code général des impôts ne pose pas d'autres conditions.

2. Rappel du problème

Dans ses premiers commentaires relatifs au régime fiscal du mécénat français, l'administration fiscale confirmait l'interprétation large que le législateur entendait donner à la notion d'organisme d'intérêt général à caractère éducatif.

Ainsi, comme seul exemple d'activités à caractère éducatif éligibles au régime du mécénat, l'administration citait le cas des « *associations familiales créées en vue de venir en aide aux établissements d'enseignement libre* » (doc. adm. 5B-3311, n°16, 23 juin 2000).

Toutefois, depuis 2003, parallèlement à une augmentation significative des taux de réduction d'impôts et de plafonnement (loi Aillagon notamment) pour les dons, l'administration a développé dans différents secteurs d'activité une interprétation restrictive des textes légaux déterminant le champ des activités éligibles au régime du mécénat.

Ainsi, dans une note interne du 2 juillet 2007 relative au cas des OGEC (organismes gestionnaires de l'enseignement catholique), l'administration avait précisé, à titre incident, « *qu'en tout état de cause, les établissements hors contrat n'ouvrent pas droit à l'avantage fiscal. Il n'est en effet pas possible de reconnaître le caractère d'intérêt général à des organismes dont les méthodes pédagogiques ne sont pas reconnues par les services du ministère de l'Education nationale* » (elle introduisait ainsi un nouveau critère absent de la loi et reposant en outre sur l'erreur selon laquelle l'Education nationale aurait le droit d'imposer une pédagogie particulière à l'ensemble des établissements publics ou privés).

C'est sur la base de ce document que l'administration fiscale a apporté à un certain nombre d'associations gestionnaires de classes hors contrat, depuis 2007, un avis négatif sur leur capacité à émettre des reçus fiscaux pour les dons reçus. Il s'agissait de procédures locales de rescrits fiscaux.

Dans le cadre de cette procédure de rescrit, et de façon plus surprenante encore, c'est également le caractère « éducatif » des associations gestionnaires d'écoles hors contrat qui a parfois été remis en cause (alors même qu'elles étaient bien régulièrement déclarées et soumises aux inspections et contrôles prévus par la loi).

Dans d'autres réponses, l'administration a estimé, au motif que le nombre d'élèves était faible ou que le public accueilli était à une large majorité de la même confession, que l'association s'adressait à un cercle restreint de personnes et ne présentait donc pas un caractère d'intérêt général.

Enfin, s'instaurait une vraie disparité entre associations de même nature ayant fait l'objet de prises de positions hétéroclites, selon les Centres des impôts interrogés localement. Certaines étaient habilitées par l'administration fiscale locale à émettre des reçus fiscaux, d'autres pas.

Les problèmes posés par ces prises de position discrètes, car non publiées, se sont considérablement accentués à l'été 2011 lorsque l'interprétation restrictive des dispositions légales relatives au régime fiscal du mécénat a été affirmée publiquement et au plan national cette fois-ci, dans des réponses ministérielles publiées au Journal Officiel.

Une concertation avec les services centraux de l'administration fiscale s'imposait donc.

3. Clarification de la position de l'administration

La clarification attendue est intervenue dans le cadre de la publication d'une réponse à un rescrit de portée générale (cf. annexe).

Elle précise les notions « d'intérêt général » et de « caractère éducatif ».

Elle a en outre le mérite de rappeler que la notion « d'établissement hors contrat » n'existe pas, seules les classes gérées par un organisme pouvant être sous contrat ou hors contrat.

3.1. Sur la notion d'intérêt général

L'administration rappelle la définition classique de l'intérêt général.

S'agissant de la notion de cercle restreint de personnes, l'administration fiscale précise que la condition d'intérêt général sera satisfaite dès lors que l'organisme gestionnaire respecte l'article L. 442-1 du Code de l'éducation, qui énonce que « *l'établissement, tout en conservant son caractère propre, doit donner cet enseignement dans le respect total de la liberté de conscience. Tous les enfants sans distinction d'origine, d'opinion ou de croyances, y ont accès* ».

Elle ne lie donc pas le caractère d'intérêt général de l'activité à la mise en œuvre d'une pédagogie particulière. Elle précise également que ce qui fait le caractère propre d'un établissement (caractère qui peut être lié à une confession ou une pédagogie particulière) n'est pas de nature, en tant que tel, à permettre de conclure que l'association s'adresse à un « cercle restreint » de personnes.

Pour autant, l'admission d'enfants dans l'école ne peut être refusée en raison de leur « origine, opinion ou croyances » réelle ou supposée ; leur liberté de conscience doit être respectée, conformément aux exigences publiques qui s'imposent à tous.

L'administration précise à l'occasion que le versement du don doit bien présenter un caractère libéral ; il ne doit pas être la contrepartie d'un service rendu à l'auteur du versement (ou à ses enfants). Les frais de scolarité ne peuvent donc donner lieu à l'émission d'un reçu fiscal (ce qui correspond à la doctrine classique en la matière).

Remarque 1 : A notre sens, si un parent ou un grand-parent consent un don à l'école de ses enfants ou petits-enfants, il a droit à un reçu fiscal dès lors que son versement correspond à un vrai don, c'est-à-dire que l'intégralité des frais de scolarité de l'enfant ou du petit-enfant a été acquittée.

Remarque 2 : Pour les dons consentis par les parents à l'association gestionnaire de l'établissement dans lequel sont inscrits leurs enfants, il sera prudent de s'appuyer sur une pratique admise dans le cadre des OGEC : l'association devra être en mesure de démontrer que le don desdits parents est affecté à des investissements immobiliers (cf. débats parlementaires relatifs à la loi n°2003-709 du 1^{er} août 2003).

3.2. Sur le caractère éducatif

Il résulte des termes employés et des articles cités que l'administration estime que le caractère éducatif de l'activité est considéré comme établi dès lors que l'école a été créée selon la procédure fixée dans le Code de l'éducation (dans ce cas, l'école reçoit de droit un numéro d'immatriculation UAI anciennement RNE, qui est de droit). L'établissement est en effet alors soumis à des obligations et inspections qui garantissent le caractère éducatif de l'activité déployée par l'école hors contrat.

*

A noter : la fiche signalétique du rescrit (à l'usage interne de l'administration) précise les références des textes de l'administration fiscale modifiés par ledit rescrit. Sont notamment visées les réponses ministérielles de l'année 2011 et la note interne de la Direction de la législation fiscale du 2 juillet 2007 (cf. p. 2)



Anne COFFINIER

Directrice générale



Lionel DEVIC

Président

Annexe : texte du rescrit n°2011/34 (FP) publié le 24 novembre 2011

❖ Rescrit N° 2011/34- Associations gestionnaires d'établissements scolaires privés

TITRE : **Associations gestionnaires d'établissements scolaires privés.**

BUREAU PRODUCTEUR : **Bureau C1**

DATE DE PRODUCTION : **24 novembre 2011**

REFERENCE : **RES N° 2011/34 (FP)**

⊙ QUESTION

A quelles conditions les activités des associations gestionnaires d'écoles, de collèges ou de lycées dont les classes ne sont pas sous contrat simple ou d'association avec l'Etat peuvent-elles recevoir des dons éligibles au régime du mécénat ?

⊙ REPONSE

Une association gestionnaire de tels établissements régulièrement déclarés est éligible au dispositif du mécénat si son activité est d'intérêt général et présente un caractère éducatif (cf. articles 200 et 238 bis CGI).

1) Intérêt général

Dès lors que l'activité d'un organisme est non lucrative (cf. BOI 4 H-5-06), que sa gestion est désintéressée et qu'elle n'est pas mise en œuvre au profit d'un cercle restreint de personnes, elle peut être considérée comme d'intérêt général.

Ne sera pas considérée comme fonctionnant au profit d'un cercle restreint de personnes, une association gestionnaire de classes hors contrat qui, tout en conservant son caractère propre, satisfait notamment aux conditions d'enseignement et d'accueil des élèves mentionnées à l'article L. 442-1 du Code de l'éducation, c'est-à-dire qui respecte la liberté de conscience des élèves et qui est ouvert à tous les enfants sans distinction d'origine, d'opinion ou de croyances (nonobstant l'absence de contrat conclu avec l'Etat).

En outre, le don doit être effectué sans contrepartie directe ou indirecte au profit de son auteur. Ainsi, à titre d'exemple, les frais de scolarité ne constituent pas des dons éligibles au régime du mécénat.

2) Caractère éducatif

Une association gestionnaire de tels établissements scolaires présente un caractère éducatif dès lors qu'elle est régulièrement déclarée à l'autorité administrative compétente (Inspection académique ou Rectorat, et selon le type d'établissement, Maire, Procureur, Préfet, dans le respect de l'article L. 441-1 et suivants, de l'article L. 441-5 et suivants et de l'article L. 441-10 et suivants du Code de l'éducation) et qu'elle s'est donc

vu attribuer un numéro UAI (ancien RNE).

En outre, ces établissements doivent respecter l'intégrité physique et morale des élèves et du personnel et, conformément à l'article L. 442-2 du code précité, satisfaire aux contrôles de l'Etat et de l'Inspection d'académie, à savoir :

- titres exigés des directeurs et des maîtres, obligation scolaire, instruction obligatoire et respect de l'ordre public et des bonnes mœurs, prévention sanitaire et sociale ;
- respect des normes minimales de connaissances requises par l'article L. 131-1-1 et D 131-11 et respect du droit à l'éducation tel que défini par l'article L. 111-1 du code précité.

Dès lors que les conditions précitées sont respectées, les associations gestionnaires de tels établissements pourront être considérées comme présentant un caractère éducatif.

Une telle association cesse de présenter ce caractère éducatif dans le cas où il a été constaté, par un rapport définitif de l'Inspection d'Académie émis après mise en demeure dans les conditions prévues par l'article L. 442-2 du code de l'éducation, que les conditions précitées ne sont pas remplies par l'établissement géré par cette association, et ce jusqu'à ce que l'Inspection d'académie constate par un nouveau rapport qu'il a été mis fin par l'établissement aux manquements constatés.

Remarque (de la Fondation pour l'école) sur la portée juridique pratique de ce rescrit :

La fiche signalétique interne du rescrit fiscal (établie par la DLF) indique que le rescrit du 24 novembre 2011 modifie la doctrine suivante :

PDA N° 2007/41 cas des OGEC

Réponses ministérielles à questions écrites parlementaires :

RM n° 80768 du 23/08/2011 Delaunay ; RM n° 95178 du 5/07/2011 Delaunay

RM n° 110355 ; RM n° 116435 ; RM n° 115 964 ; RM n° 115965 ; RM n° 115 966 ; RM n° 115 967, 115258, 115257 du 25/10/2011 Thoraval, Nicolin, Mathis, Souchet, Roubaud, Vanneste, Luca, Pinte.