

■ Le tribunal administratif de Lille a récemment remis en cause le bénéfice de la réduction d'impôt pour don malgré la présentation des reçus fiscaux.

■ La portée de ces jugements est toutefois à relativiser, le juge ayant notamment refusé l'application d'une réponse ministérielle intégrée ultérieurement au *BOFIP-Impôts*.

DONS

CONTRÔLE FISCAL : PARTICULIERS ET ASSOCIATIONS, LA DOUBLE SANCTION ?

L'article L. 14 A du livre des procédures fiscales a instauré, à compter du 1^{er} janvier 2022, une procédure de vérification de la régularité de la délivrance des reçus fiscaux, visant donc les organismes d'intérêt général qui les émettent. Quant au bénéfice de la réduction d'impôt pour le contribuable, sa reprise suit une procédure indépendante dont les conditions de mise en œuvre en restreignent largement le champ pratique.



AUTEUR **Arnaud Laroche**
TITRE **Avocat,**
Delsol avocats

Une série de jugements impliquant plusieurs donateurs d'une même association¹ a pu laisser craindre une forte insécurité fiscale pour les donateurs en remettant directement en cause le bénéfice de la réduction d'impôt, alors même que les reçus étaient produits. La portée effective de ces jugements doit toutefois, à notre avis, être très largement relativisée.

LES INQUIÉTODES SOULEVÉES PAR LES JUGEMENTS

Une reprise quasi arbitraire de l'administration

S'inscrivant visiblement dans un contexte particulier dont nous ignorons le détail, la motivation des différents jugements a pu interpeller en ce qu'elle confirme une démarche discrétionnaire de l'administration fiscale pour remettre en cause le bénéfice de la réduction d'impôt pour don.

En premier lieu, comme les contribuables le soulevaient, la remise en cause de leur réduction d'impôt supposait *a priori* la constatation préalable de l'inéligibilité du bénéficiaire, constat devant reposer sur des éléments factuels que seule l'association bénéficiaire est en mesure de produire. L'administration aurait alors eu l'obligation formelle « d'in-

former le contribuable de la teneur et de l'origine des renseignements et documents obtenus de tiers sur lesquels elle [se serait] fondée »², ce qui n'a pas été le cas. Pour autant, le tribunal a écarté l'argument au motif que « le service vérificateur s'est limité à considérer que [l'association] ne remplissait pas les conditions » et que, en conséquence, il ne s'était pas fondé sur des renseignements obtenus de tiers, mais uniquement sur son avis subjectif!

En second lieu, le tribunal s'est attaché à vérifier si l'association était bien éligible au mécénat. Il est surprenant de constater que la charge de la preuve pesait ici sur le contribuable – démonstration

qu'il n'a, de fait, pas pu apporter –, alors même qu'il apparaît que l'administration n'a rapporté aucun élément démontrant l'inéligibilité, se limitant ainsi à considérer subjectivement que l'association n'était pas éligible. Il en résulterait alors une obligation d'audit préalable du bénéficiaire pesant sur les donateurs. Outre le fait que cela imposerait au contribuable de répondre à la place de ●●●

1. TA Lille, 15 déc. 2022, n^{os} 2001037, 2005251, 2005724 et 2006774. JA 2023, n^o 673, p. 11, obs. R. Fievet ; TA Lille, 10 févr. 2023, n^o 2004945.

2. LPF, art. L. 76 B.

●●● l'association, une telle exigence constitue une interprétation extensive du contrôle du juge concernant le droit de reprise de la réduction d'impôt au niveau du contribuable.

L'inopposabilité d'une réponse ministérielle... mal intégrée au BOFiP-Impôts

L'élément le plus marquant et inquiétant de ces décisions tenait à la déclaration d'inopposabilité, relevée d'office, d'une réponse ministérielle qui apportait pourtant une solution sans ambiguïté au litige en faveur du contribuable. Il s'agissait en l'occurrence de la réponse Patria précisant que « le contribuable qui se prévaut [d'un reçu fiscal] n'encourt [...] aucun redressement, sauf si sa mauvaise foi ou l'existence de manœuvres frauduleuses, comme par exemple la collusion avec la personne ou l'organisme ayant délivré l'attestation, est démontrée par l'administration »³. Or, dans chacune des affaires, les contribuables s'étaient justement prévalus des reçus fiscaux émis par l'association, mais le tribunal a systématiquement considéré que cet élément était inopérant dès lors que la preuve de l'éligibilité de l'association n'était pas apportée et sans que la question de la mauvaise foi ou de la fraude soit abordée. Le tribunal a ici considéré que la réponse Patria de 2005 avait été rapportée par la publication des commentaires consolidés dans le *Bulletin officiel des Finances publiques-Impôts (BOFiP-Impôts)* à compter du 12 septembre 2012 puisque celle-ci n'était pas reprise dans la section BOI-IR-RICI-250-40 invoquée par les contribuables. Ce faisant, le tribunal a fait produire des effets particulièrement sévères à ce qui apparaît véritablement comme un défaut formel d'intégration au *BOFiP-Impôts* puisque cette réponse y figurait pourtant bien, mais à une autre section...

LES CONDITIONS DE REMISE EN CAUSE DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

Un contrôle purement formel du juge

Le 5 de l'article 200 du code général des impôts (CGI) précise que « les versements ouvrent droit au bénéfice de la réduction d'impôt, sous réserve que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives répondant à un modèle fixé par l'administration attestant du montant et de la date des versements ainsi que de l'identité des bénéficiaires ».

Autrement dit, un donateur bénéficie de l'avantage fiscal sous la condition formelle de présentation du reçu attestant de l'effectivité du versement. Les commentaires d'application figurent au *BOFiP-Impôts* à la section BOI-IR-RICI-250-40 précitée dans sa version initiale du 12 septembre 2012 et indiquent notamment que l'administration ne peut remettre en cause le bénéfice de la réduction d'impôt que dans deux cas de figure :

- lorsque « le contribuable n'a pas mentionné sur sa déclaration de revenus, l'identité du bénéficiaire des dons ou des cotisations et le montant versé »⁴ (mais ce que les cases 7UF et 7UD de la déclaration ne permettent pas) ;

- en cas de « défaut de justification des versements, c'est-à-dire en pratique la non-production des reçus »⁵.

Il en résulte donc, en pratique, que le contrôle du juge ne peut être que formel, sens confirmé par la réponse Patria.

Maintien de la portée de la réponse Patria

La réponse ministérielle Patria permet de sécuriser les contribuables qui bénéficient des reçus fiscaux dès lors qu'ils sont de bonne foi. Si cette réponse ne figure effectivement pas dans les commentaires relatifs à la réduction d'impôt sur le revenu, elle a été néanmoins reprise depuis le 12 septembre 2012 dans ceux relatifs au mécénat d'entreprise⁶. Cette solution apparaît logique dans la mesure où l'émission de reçu relève de l'appréciation propre de l'organisme et qu'il serait inconcevable d'imposer à chaque donateur de procéder lui-même à l'analyse.

Mais, surtout, les commentaires relatifs à la procédure de contrôle des organismes délivrant des reçus fiscaux – introduits au *BOFiP-Impôts* en 2017, donc postérieurement aux présents litiges – reprennent expressément le sens de la réponse Patria⁷. L'intérêt étant que ces commentaires, opposables, visent l'ensemble des reçus émis au titre du mécénat, donc tant en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les bénéfices que d'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Si, à notre connaissance, les jugements précités n'ont pas fait l'objet d'un appel et sont *a priori* devenus définitifs, leur solution se trouve donc privée de toute portée pratique à ce jour. Pour la période antérieure, il serait néanmoins inconcevable qu'une réponse figurant certes à la section BIC soit inopposable par des particuliers, alors même qu'elle visait bien à l'époque la réduction d'impôt sur le revenu. ■

3. Rép. min. à C. Patria, JOAN Q du 3 mai 2005, n° 55415.

4. *BOFiP-Impôts*, BOI-IR-RICI-250-40 du 12 sept. 2012, § 230.

5. *Ibid.*, § 260.

6. *BOFiP-Impôts*, BOI-BIC-RICI-20-30-10-30 du 8 juin 2022, § 1.

7. *BOFiP-Impôts*, BOI-CF-COM-20-40 du 17 juin 2020, § 1.