

4 Le traitement fiscal des dons

Ce chapitre présente une vue d'ensemble du traitement fiscal des dons philanthropiques et des donateurs dans les pays membres de l'OCDE et dans une sélection de pays participants. Les deux premières sections explorent successivement les incitations fiscales à la philanthropie des particuliers et les incitations à la philanthropie des entreprises dans les différents pays. La dernière section aborde les risques d'évasion et de fraude fiscales associés à ces dispositifs, et les mesures prises par les États pour lutter contre les abus.

4.1. Introduction

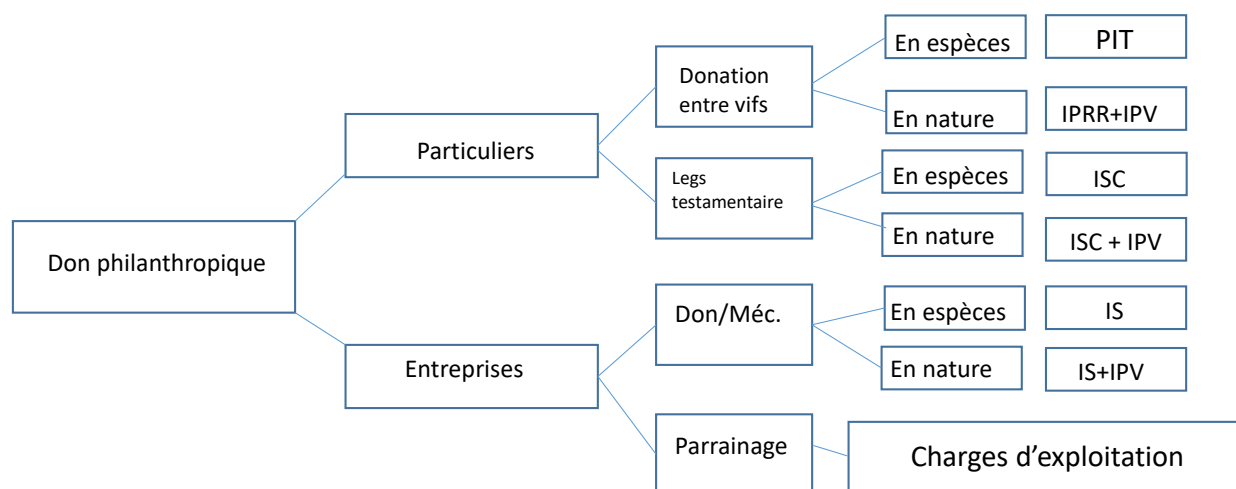
4.1.1. Caractéristiques du don philanthropique

Le don philanthropique est l'acte de transférer volontairement des ressources privées à une œuvre philanthropique reconnue comme telle sans recevoir ni attendre quoi que ce soit de valeur égale en échange. Le don philanthropique peut être le fait d'un particulier (« personne physique ») ou d'une entreprise ou organisation (« personne morale »), et avoir pour bénéficiaire une fondation ou un fonds (ci-après, collectivement, « fonds ») ou un organisme d'intérêt général (« OIG »). Le don peut toutefois donner droit à une contrepartie (c'est-à-dire, un avantage matériel pour le donateur) sous la forme d'un bien ou d'une prestation de service, dès lors qu'elle reste dans les limites réglementaires applicables. Dans plusieurs pays tels que l'Australie, l'Autriche, le Canada, le Royaume-Uni et les États-Unis, cette contrepartie est traitée sur la base de la juste valeur marchande du bien ou du service acquis auprès du fonds ou de l'organisme philanthropique bénéficiaire. Des exemples de contrepartie aux fins de cette définition sont l'achat par un particulier d'un billet d'entrée à une manifestation caritative, ou le parrainage d'un OIG par une entreprise en échange de publicité.

Les dons philanthropiques sont une source importante de financement pour les fonds et les OIG. Tous les pays couverts dans ce rapport pratiquent, sous une forme ou une autre, des incitations fiscales destinées à encourager les dons philanthropiques. La générosité et la conception de ces mesures varient. Les pays peuvent choisir d'encourager seulement certaines formes de don ou de soutenir davantage telle ou telle catégorie de donateurs définie par le niveau de revenu ou de patrimoine ou par le statut (personnes physiques ou personnes morales).

La conception des incitations fiscales pour les dons philanthropiques dépend de quatre caractéristiques du transfert : 1) le donateur, 2) le mode de don, 3) la nature du don et 4) le donataire. Comme on le voit dans le graphique 4.1, le donateur peut être une personne physique – un particulier – ou une personne morale – une entreprise –, ce qui a des implications pour le motif et le moyen (l'impôt utilisé) de l'incitation. Pour ce qui est des personnes physiques, nous faisons la distinction entre les dons effectués par la personne de son vivant (dons entre vifs) et les dons intervenant au décès du donateur (legs et donations testamentaires). Pour les personnes morales, concernant les activités au profit d'organismes d'intérêt général, nous faisons la distinction entre les dons à proprement parler (dans lesquels entrent ce qui est appelé « mécénat d'entreprise » dans certains pays) et les versements de parrainage, qui sont des frais susceptibles d'être déduits en charges. Les dons eux-mêmes peuvent être effectués en numéraire ou en nature (p. ex., biens immobiliers, titres, biens culturels, voire, dans certains cas, don de sang ou d'organes). Enfin, le type de bénéficiaire (le donataire) est important, car il détermine le caractère philanthropique du don. Ce chapitre compare et confronte les différentes manières dont les pays utilisent leur système fiscal pour encourager les dons et la façon dont ils conçoivent ces incitations pour qu'elles s'appliquent aux différentes formes du don philanthropique.

Graphique 4.1. Différentes implications fiscales en fonction des caractéristiques du don



Note : il s'agit là des implications fiscales les plus probables des dons philanthropiques aux fonds et aux OIG. Dans la plupart des cas, les dons directs à des personnes ne sont pas considérés comme répondant aux critères du don philanthropique, mais relèvent de la fiscalité générale, et, à ce titre, peuvent être soumis à l'impôt sur les donations ou les successions. Abréviations pour les types d'impôt : IRRP = impôt sur le revenu des personnes physiques ; IPV = impôt sur les plus-values ; ISC = impôt successoral ; IS = impôt sur les bénéfices des sociétés.

4.1.2. Admissibilité aux incitations fiscales

Pour que les dons philanthropiques, quelle que soit leur forme, puissent ouvrir droit au bénéfice des avantages fiscaux, ils doivent être effectués au profit de donataires (OIG ou fonds) eux-mêmes admissibles, c'est-à-dire, légalement reconnus comme tels. Aucun des pays étudiés (à de rares exceptions près – voir l'encadré 4.1) n'offre d'incitations fiscales pour les dons versés directement (c'est-à-dire, sans passer par un fonds ou un OIG) à des personnes dans le besoin. Au demeurant, de tels transferts peuvent

être frappés de droits de succession ou de donation. De même, les dons versés à des OIG ou des fonds et qui sont destinés à des bénéficiaires nommés ne sont généralement pas admissibles aux dispositifs d'incitation. Plusieurs raisons peuvent amener les pays à imposer la présence d'intermédiaires (fondations, fonds ou OIG) entre les donateurs et les bénéficiaires ultimes de la philanthropie. Vérifier que chaque don potentiellement admissible répond bien aux critères de l'activité « à but non lucratif », servant « une cause noble » et reconnue « d'intérêt général » créerait une lourde charge administrative pour les États et les donateurs. Par conséquent, il est plus efficace de charger les fonds et les OIG de s'assurer que les dons qu'ils reçoivent entrent dans le champ des règles régissant les incitations fiscales à la philanthropie.

Encadré 4.1. Exceptions aux règles sur les dons directs à des particuliers

La loi chilienne relative aux situations d'urgence nationale

Au Chili, les dons philanthropiques versés directement à des personnes physiques (c'est-à-dire, sans l'intermédiaire d'un fonds ou d'un OIG) sont exonérés de tout impôt les concernant et déductibles de la base de l'IS s'ils sont effectués dans le contexte d'une situation d'urgence nationale.

La loi *Virginia Beach Strong* aux États-Unis

La loi dite « Virginia Beach Strong » dispose que les dons en numéraire adressés directement aux familles des victimes de la fusillade de masse survenue à Virginia Beach (Virginie) le 31 mai 2019 sont déductibles fiscalement au même titre que les dons à des organismes admissibles, quoiqu'ils soient effectués au bénéfice exclusif de personnes physiques.

4.1.3. Principaux constats

Le présent chapitre fait un certain nombre de constats clés.

- La majorité des pays étudiés pratiquent des déductions fiscales pour encourager les dons philanthropiques des personnes physiques et des personnes morales. D'autres optent pour un système de crédits d'impôt et, dans certains cas, les dons sont abondés ou facilités par un dispositif de dotation. Les systèmes de déduction sont plus couramment employés pour les incitations visant les personnes morales que pour celles s'adressant aux particuliers.
- Les pays limitent généralement le montant de la réduction ou du crédit d'impôt à une fraction du revenu imposable ou du revenu global, à une fraction de l'impôt sur le revenu exigible, à une somme fixe ou à une combinaison de plafonds, ou encore plafonnent le montant du don lui-même.
- Dans les pays sans réelle tradition du don philanthropique, un dispositif de dotation peut être utile pour sensibiliser les contribuables, soutenir financièrement des fonds et des OIG, et créer des liens plus forts entre le grand public et les organismes philanthropiques.
- Les pays qui prélèvent un impôt sur la succession ou sur la masse successorale prévoient généralement un dispositif d'allègement fiscal préférentiel pour les legs à caractère philanthropique. Si le pays impose les successions, le fonds ou l'OIG qui reçoit le legs est redevable de l'impôt et est donc le bénéficiaire de l'allègement fiscal. Si le pays, en revanche, impose la masse successorale, l'impôt comme l'allègement fiscal sont attachés au patrimoine du défunt.
- Enfin, la majorité des pays qui offrent des incitations aux dons en numéraire des particuliers encouragent également les dons en nature. Pour ces dons non monétaires, le pays peut exiger une estimation précise au-delà d'un certain seuil de valeur probable, imposer des règles d'estimation différenciées en fonction du type de bien, n'exiger aucune estimation particulière ou vérifier a posteriori l'estimation fournie.

- Dans la plupart des pays, les versements à des organismes philanthropiques en contrepartie d'une publicité sont traités comme des charges déductibles du résultat de l'entreprise s'ils ont un lien suffisant avec la génération de chiffre d'affaires. Ces versements peuvent toutefois avoir des implications fiscales pour les OIG qui les perçoivent.
- Les risques d'évasion et de fraude fiscales communément associés aux allègements fiscaux pour les dons philanthropiques recouvrent diverses situations : organisme philanthropique admissible qui participe volontairement à une fraude fiscale au profit d'un donateur ; justificatifs de don et reçus fiscaux falsifiés par l'organisme philanthropique, le responsable de la déclaration fiscale ou le donateur ; paiement de biens ou de services déguisé en don ; dons dont la valeur est surestimée ; don de biens dans lesquels le donateur conserve un intérêt.

Ce chapitre se déroule comme suit. La section 4.2 résume les politiques fiscales des pays pour encourager les dons philanthropiques des particuliers. Dans cette section, les dispositifs d'incitation des différents pays sont examinés en détail, puis une analyse est faite des règles fiscales applicables aux dons en nature des particuliers. La section 4.3 fournit un aperçu des dispositions fiscales visant à encourager la philanthropie des entreprises. Cette section couvre la conception des mesures fiscales selon les pays, ainsi que les règles particulières s'appliquant au parrainage d'organismes philanthropiques en contrepartie d'une publicité. Enfin, la section 4.4. aborde les risques d'évasion fiscale et d'abus qui s'attachent aux incitations fiscales examinées dans ce chapitre.

4.2. Dons philanthropiques des particuliers

Dans la plupart des pays étudiés, les contribuables personnes physiques qui donnent, de leur vivant, à un fonds ou à un OIG admissible reçoivent une forme d'avantage fiscal. Les dons philanthropiques des particuliers peuvent se faire du vivant de la personne, sous la forme de dons manuels (dons entre vifs) ou à sa mort, par legs testamentaire (mutations à titre gratuit par décès). Les dons des particuliers sont encouragés, directement ou indirectement, par des avantages fiscaux s'appliquant aux revenus et éventuellement aux plus-values des personnes physiques. Presque tous les pays étudiés offrent un encouragement fiscal aux particuliers qui donnent, durant leur vie, à des fonds ou des OIG agréés. En l'absence de tels dispositifs, les contribuables personnes physiques qui font des dons le font entièrement sur leur revenu après impôt ; cela n'a aucune incidence sur le montant de leur impôt exigible ni, partant, sur le montant de leur don (c'est le cas à Malte).

La conception des incitations fiscales pour les donateurs particuliers diffère d'un pays à l'autre et dépend de la nature du don. Un don philanthropique peut se faire en numéraire (don en espèces) ou être non monétaire (don en nature). Les dons en nature peuvent consister en

- biens immeubles et droits intellectuels,
- titres et valeurs mobilières,
- stocks de marchandises,
- biens culturels,
- autres biens mobiliers,
- services (bénévolat),
- dons de sang ou d'organes.

Parmi ces formes de don, pas une ne donne partout droit à des avantages fiscaux. Les pays peuvent choisir de limiter leurs incitations fiscales aux seuls dons en espèces (cas de l'Autriche, de la Finlande, d'Israël, de la Nouvelle-Zélande, de la Norvège et de la Suède) ou restreindre sensiblement l'importance et la forme des dons en nature. Les dons en nature posent par ailleurs des problèmes d'estimation, ce qui peut avoir des implications pour la fiscalité des plus-values.

Cette section donne une vue d'ensemble du traitement fiscal des dons effectués par les particuliers dans les différents pays ; elle est organisée comme suit : un aperçu de la conception des politiques fiscales destinées à soutenir et à encourager la philanthropie (déductions, crédits, systèmes d'abondement et dispositifs de dotation), suivi d'une discussion sur les incitations fiscales pour les legs testamentaires à vocation philanthropique. Enfin, cette section couvre le traitement des dons en nature dans les politiques fiscales, notamment les règles relatives à l'estimation de la valeur des dons ainsi que les éventuelles implications en matière de fiscalité des plus-values.

4.2.1. Incitations fiscales aux dons en espèces des particuliers

Dans la grande majorité des pays étudiés, les dons en espèces consentis par les particuliers sont fiscalement déductibles. D'autres pays optent pour un système de crédits d'impôt et, dans certains cas, prévoient l'abondement des dons ou leur facilitation par un dispositif de dotation. Bien que les dispositifs de dotation ne soient pas des incitations fiscales à proprement parler, ils sont couverts ici, car ils font partie des outils des politiques fiscales destinées à soutenir la philanthropie et sont administrés par le biais de la fiscalité. Le Tableau 4.1 montre que les dons sont déductibles du revenu des personnes physiques dans 22 des pays étudiés. Les « déductions fiscales » soustraient effectivement le montant du don, ou une partie de ce montant, de la base d'imposition du revenu des personnes physiques avant calcul de l'impôt, réduisant ainsi le montant imposable avant le calcul de l'impôt exigible. Les déductions qui sont liées à des tranches d'imposition progressives peuvent devenir régressives puisque la valeur des déductions fiscales augmente avec les taux marginaux d'imposition. S'agissant des dons déductibles, cela signifie que, dans les pays où l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRPP) est progressif, le coût du don est moins élevé pour les riches.

Un autre aspect à prendre en considération est la différenciation ou non des catégories de ressources entrant dans la base d'imposition – le pays a-t-il un système d'impôt cédulaire sur le revenu, ou un système d'impôt général, portant sur le revenu global ? Dans ce dernier cas, le revenu brut, les déductions et les crédits d'impôt sont déterminés séparément pour chaque catégorie de revenu en fonction de son origine (revenu du travail et revenu du capital, par exemple). Étant donné que les taux peuvent varier d'un type à l'autre, l'incidence de l'incitation peut elle aussi varier. Par exemple, les pays ayant un système d'imposition différenciée des revenus peuvent appliquer un taux d'imposition progressif au revenu du travail et un taux forfaitaire aux revenus du capital. Par conséquent, une déduction ne serait régressive que lorsqu'elle est autorisée pour les revenus du travail.

Onze pays encouragent les dons par des crédits d'impôt. Un crédit d'impôt est un montant qui est déduit directement de l'impôt à payer, après que celui-ci a été calculé. Contrairement aux déductions fiscales, la valeur des crédits d'impôt est égale pour tous les contribuables (tant que leur impôt à payer est égal ou supérieur à la valeur du crédit). Si la valeur du crédit est supérieure à l'impôt dû d'un particulier, le crédit doit être remboursable pour que le contribuable puisse bénéficier pleinement de l'incitation (c'est le cas en Nouvelle-Zélande, par exemple). Un pays (le Japon) offre aux donateurs le choix entre une déduction fiscale et un crédit d'impôt.

Le Royaume-Uni, l'Irlande, la Norvège et Singapour disposent d'un système d'abondement, dans le cadre duquel l'État complète les dons à un certain taux afin que l'organisme destinataire du don puisse réclamer l'allégement fiscal. Au Royaume-Uni et en Irlande, le montant de l'abondement est lié au taux de l'IRPP du donateur.

Tableau 4.1. Incitations fiscales aux dons des particuliers

Pays	Déduction fiscale	Crédit d'impôt	Système d'abondement	Dispositif de dotation	Autre
Argentine	X				
Australie	X				
Autriche	X				
Bulgarie	X				
République tchèque	X				
Suisse	X				
Allemagne	X				
Estonie	X				
Finlande	X				
Indonésie	X				
Inde	X				
Italie	X	X		X	
Lettonie	X				
Luxembourg	X				
Mexique	X				
Pays-Bas	X				
Norvège	X		X		
Roumanie				X	
Singapour	X		X		
Slovénie	X			X	
États-Unis	X				X ²
Afrique du Sud	X				
Japon	X	X			
Belgique		X			
Canada		X			
Chili		X			
Colombie		X			
France		X			
Grèce		X			
Israël		X			
Nouvelle-Zélande		X ¹			
Portugal		X		X	
Suède		X			
Royaume-Uni			X		
Irlande			X		
Hongrie				X	
Lituanie				X	
République slovaque				X	
Malte					X ³

Notes :

1. Le crédit d'impôt est intégralement remboursable.

2 Certains États réservent les crédits d'impôt à certains types de dons.

3 Les dons de valeurs mobilières et de biens immeubles faits à des OIG admissibles ne seraient pas soumis à l'impôt.

Source : questionnaire de l'OCDE sur la fiscalité et la philanthropie ; sites web des ministères des Finances

La Roumanie, la Slovénie, le Portugal, la Hongrie, la Lituanie et la République slovaque ont institué un dispositif de dotation fiscale pour soutenir les organismes philanthropiques. Dans ces pays, l'administration fiscale permet aux contribuables de désigner, directement dans leur déclaration, un fonds ou un OIG comme donataire d'un pourcentage ou d'un montant déterminé de leur impôt sur le revenu. En soi, un tel

dispositif n'est ni une incitation fiscale ni un acte de don. Comme nous l'avons vu au début de ce chapitre, les dons philanthropiques impliquent le transfert volontaire de ressources privées ; or les ressources transférées aux fonds et aux OIG par un système de dotation pur constituent de l'argent public. Néanmoins, certains font valoir que les dispositifs de dotation peuvent servir l'essor d'une culture du don philanthropique dans les pays où il n'y a pas de tradition de philanthropie (Bullain, 2004_[1]). Mais un tel système peut aussi freiner les dons philanthropiques, car les contribuables seront moins enclins à utiliser leurs ressources privées pour soutenir des fonds et des OIG s'ils peuvent le faire avec des ressources publiques (Bullain, 2004_[1]).

4.2.2. Déductions fiscales

Dans les pays pratiquant les déductions fiscales, le don (ou une partie de celui-ci) est déductible de la base de l'IRPP dans une limite qui peut être exprimée comme une valeur fixe ou comme une fraction du revenu imposable ou du revenu global. Pour limiter le montant de la déduction, les pays peuvent : plafonner la fraction du don qui est déductible (p. ex., 50 % de la valeur du don est déduite de la base de l'IRPP), limiter la déduction à une fraction du revenu imposable ou du revenu global (p. ex., 20 % au maximum de la base de l'IRPP), ou limiter le montant de la déduction à une valeur fixe (p. ex., 1 000 EUR au maximum). Le tableau 4.2 montre que les pays utilisent différentes combinaisons de plafonds avec différents niveaux de générosité.

Les décisions concernant les plafonds à utiliser ont des implications politiques sur les catégories de revenus visées par la subvention fiscale et sur le montant des dons que celle-ci encourage le plus. Ainsi, si le plafond représente une fraction assez faible du revenu global, mais permet une limite fixe élevée, les contribuables à hauts revenus continueront à bénéficier d'un avantage marginal pour les dons de grande valeur. Si, en revanche, le plafond est fixé à une fraction élevée du revenu global, mais que la limite fixée pour la déduction est basse, l'avantage marginal pour tout don dépassant la limite fixée sera nul. En Allemagne, par exemple, les déductions sont simplement plafonnées à 20 % du revenu global¹, tandis qu'en Estonie, les déductions sont plafonnées à 50 % du revenu imposable, dans la limite de 1 200 EUR.

Plafonnement de la déduction à une fraction du revenu imposable ou du revenu global

Le tableau 4.2 montre qu'un certain nombre de pays (Argentine, Autriche, Bulgarie, Suisse, Allemagne, Indonésie, Italie, Mexique, Pays-Bas, Slovaquie, États-Unis et Afrique du Sud) recourent à des plafonds uniquement fondés sur un pourcentage du revenu (et non sur une valeur fixe). Dans ces pays, le coût marginal des dons importants est plus faible pour les particuliers fortunés, quel que soit le taux de l'IRPP, puisque le plafond de déduction s'élève avec le revenu. Certes, puisque la plupart des pays ont un IRPP progressif, le coût des dons est encore plus faible pour les contribuables des tranches supérieures, mais cet effet est indépendant de la nature du plafond (fraction du revenu global ou valeur fixe).

Parmi les 12 pays mentionnés ci-dessus, l'Argentine, l'Indonésie, l'Italie et la Slovaquie pratiquent les plafonds les plus bas. En Argentine, les particuliers peuvent déduire les dons dans la limite de 5 % des « revenus annuels » de source argentine. En Indonésie, les dons d'un montant inférieur ou égal à 5 % du revenu net courant sont déductibles de l'assiette de l'IRPP et, pour pouvoir bénéficier de la déduction, le contribuable doit avoir déclaré un revenu net (et non une perte) dans sa déclaration de revenus de l'année précédente, et le don ne doit pas donner lieu à une perte pour l'exercice courant. En Italie, les contribuables personnes physiques peuvent choisir entre une déduction ou un crédit d'impôt. Les contribuables ayant un taux marginal d'imposition plus élevé sont davantage incités à opter pour la déduction. En outre, le don ne peut pas avoir été versé en espèces (il doit avoir été fait par un moyen traçable tel que virement bancaire ou paiement numérique), ce afin de réduire les risques d'abus et de fraude fiscale. La déduction fiscale pour les dons des particuliers est plafonnée à 10 % du revenu imposable. En Slovaquie, la déduction est réservée aux contribuables qui déclarent des bénéfices industriels et commerciaux, les autres pouvant faire usage d'un dispositif de dotation. Pour les premiers, les dons déductibles sont ceux qui sont effectués

en faveur de causes bien définies : action humanitaire, aide aux personnes handicapées, aide sociale, bienfaisance, sciences, éducation, santé, sports, culture, écologie, religion et utilité publique générale. La déduction peut aller jusqu'à 0.3 % du revenu imposable pour l'année fiscale. En outre, un contribuable peut bénéficier d'une déduction de 0.2 % au maximum de son revenu imposable pour l'année fiscale considérée au titre des dons versés à des œuvres culturelles ou à des associations de bénévoles œuvrant à la protection contre les catastrophes naturelles, déduction qui peut être étalée sur trois années fiscales. La déductibilité est régie par une règle générale selon laquelle la somme de l'ensemble des avantages fiscaux invoqués (au-delà des seules incitations aux dons philanthropiques) ne peut excéder 63 % de la base d'imposition.

Tableau 4.2. Plafonnement des déductions fiscales pour les dons des particuliers

Pays	Fraction du don qui est déductible	Plafond	Plancher
Argentine	100 %	5 % du revenu annuel	
Australie	100 %	La déduction pour don ne doit pas donner lieu une perte fiscale.	2 AUD
Autriche	100 %	10 % du revenu global	
Bulgarie	100 %	65 % du revenu imposable (après la déduction)	
République tchèque	100 %	15 % du revenu imposable	2 % de la base d'imposition ou 1 000 CZK
Estonie	100 %	1 200 EUR et 50 % du revenu imposable	
Finlande	100 %	500 000 EUR	850 EUR
Allemagne	100 %	20% du montant total du revenu	
Inde	50 % – 100 %	10 % du revenu brut global	
Indonésie	100 %	5 % du revenu net courant	
Italie	100 %	10 % du revenu imposable	
Japon	100 %	40 % du revenu global	2 000 JPY
Lettonie	100 %	600 EUR et 50 % du revenu annuel imposable	
Luxembourg	100 %	1 000 000 EUR ou 20 % du revenu net	120 EUR
Mexique	100 %	Pour les dons aux organismes privés : 7 % du revenu cumulé de l'année précédente Pour les dons aux organismes publics : 4 % du revenu cumulé de l'année précédente	
Pays-Bas	100 %	10 % du revenu global	1 % du revenu global et 60 EUR au minimum
Norvège	100 %	50 000 NOK	500 NOK
Singapour	250 %	Pas de limite	
Slovénie	100 %	0.5 % du revenu imposable	
Afrique du Sud	100 %	10 % du revenu imposable	
Suisse	100 %	20 % du revenu imposable	100 CHF
États-Unis	100 %	60 % ou 30 % du revenu brut ajusté en fonction du bénéficiaire	

Source : questionnaire de l'OCDE sur la fiscalité et la philanthropie ; sites web des ministères des finances

En Bulgarie, au Mexique, aux Pays-Bas et en Slovénie, les règles de déduction varient en fonction des causes visées. En Bulgarie, les limites de la déduction varient en fonction de la cause servie par le fonds ou l'OIG donataire. Les dons sont déductibles de la base annuelle de l'IRPP dans la limite d'un plafond

global de 65 % de la base d'imposition après déductions. Pour les dons individuels, les plafonds diffèrent encore en fonction du donataire :

- jusqu'à 5 % de la base d'imposition annuelle lorsque le donataire entre dans l'une des catégories suivantes :
 - établissements de santé et de soins ;
 - services sociaux pour les soins résidentiels ainsi que services de l'Agence d'assistance sociale et du Fonds de protection sociale relevant du Ministère du travail et de la politique sociale ;
 - crèches, jardins d'enfants, écoles, collèges, lycées et universités publics ;
 - établissements publics au sens de la Loi comptable du 8 décembre 2015 ;
 - associations confessionnelles (toutes religions) enregistrées dans le pays ;
 - initiatives spécialisées ou coopératives de personnes handicapées ;
 - Croix-Rouge bulgare ;
 - instituts culturels et centres communautaires ;
 - OIG à l'exception de ceux soutenant la culture ;
 - Fonds bulgare pour la promotion de l'efficacité énergétique et des énergies renouvelables ;
 - groupes thérapeutiques pour le traitement des toxicomanies ;
 - Fonds des Nations unies pour l'enfance (UNICEF) ;
- jusqu'à 15 % de la base d'imposition annuelle pour les dons en faveur de la culture ;
- jusqu'à 50 % de la base d'imposition annuelle pour les dons au
 - Fonds national d'assurance maladie en faveur des soins médicaux aux enfants.

Au Mexique, les plafonds de déduction varient en fonction de la nature du bénéficiaire. Les dons aux organismes philanthropiques privés ne sont déductibles que dans la limite de 7 % du « revenu cumulé » perçu par le contribuable au cours de l'année précédant immédiatement la déduction. Le Mexique encourage également les dons aux collectivités locales. Les dons en faveur de l'État fédéral, des administrations fédérales, des villes ou de leurs organismes décentralisés ne sont déductibles qu'à hauteur de 4 % du revenu cumulé du contribuable au cours de l'année précédente (les dons aux établissements ou institutions relevant des collectivités locales n'entrent pas dans le cadre de ce rapport et ne sont donc pas couverts plus en détail ailleurs). La somme des dons aux organismes philanthropiques privés et aux établissements publics ne doit pas excéder 7 % du « revenu cumulé » perçu par le contribuable au cours de l'année précédant immédiatement la déduction.

Aux Pays-Bas, les dons sont déductibles si leur montant unitaire est compris entre 1 % (avec un minimum 60 EUR) et 10 % du revenu global du donateur. Ce seuil et ce plafond ne s'appliquent pas aux engagements de dons faisant l'objet d'une promesse écrite (devant huissier) pour une période d'au moins cinq ans. Un multiplicateur s'applique aux dons aux OIG dans le secteur culturel : 1.25 fois le montant du don, dans la limite de 1 250 EUR. Il n'y a pas de dispositions de reconduction et les dons ne sont déductibles que l'année où ils ont été effectués. Les commerçants, artisans et indépendants peuvent déduire en tant que frais professionnels les dons effectués dans le contexte de la génération de chiffre d'affaires. Pour toutes les autres personnes physiques, les versements à des organismes philanthropiques sont déductibles en tant que dons.

En République tchèque, les dons aux collectivités locales ou aux organismes philanthropiques admissibles sont déductibles de la base de l'IRPP dans la limite de 15 % du revenu imposable après prise en compte des frais déductibles. Seuls sont déductibles les dons d'une valeur d'au moins 2 % du revenu imposable ou 1 000 CZK si ce montant est plus petit.

L'Autriche, l'Australie, l'Allemagne et les États-Unis prévoient la déductibilité des dons à un large éventail d'organismes philanthropiques, mais réglementent par ailleurs les dons dont l'auteur tire un avantage pour

lui-même (règles en matière de contreparties). En Autriche, les dons en numéraire des particuliers sont déductibles de la base de l'IRPP l'année où l'argent a été versé, dans la limite de 10 % du revenu global, et le report de la déduction à une année ultérieure n'est pas autorisé. L'Autriche a également des règles très spécifiques en matière de contrepartie du don, par exemple dans le cadre d'une collecte de fonds. Lorsqu'un don à un fonds ou un OIG prend la forme d'un achat de bien ou de service à un prix majoré, la fraction du prix qui dépasse la juste valeur marchande du bien ou du service acquis peut être déduite par le donateur. Lorsque, dans une vente aux enchères caritative, une personne fait don d'un bien qui est acheté par une autre, le donateur peut déduire la valeur marchande du bien. L'acheteur peut, de son côté, déduire le montant correspondant à la différence entre la juste valeur marchande du bien et le prix acquitté.

En Australie, les dons au-delà de 2 AUD sont déductibles de l'IRPP. Il n'y a pas de plafond spécifique à la valeur déductible. La seule limite est que les déductions ne doivent pas donner lieu à une perte fiscale. Les contribuables peuvent toutefois étaler un don sur plusieurs années fiscales (cinq au maximum). En outre, l'Australie distingue entre les dons en échange desquels le donateur reçoit une contrepartie de ceux qui se font sans contrepartie pour le donateur. Lorsque le donateur reçoit une contrepartie en retour (p. ex., achat d'un billet pour une manifestation de collecte), le don n'est déductible que si la contrepartie n'excède pas 150 AUD et 20 % de la valeur totale du don.

Aux États-Unis, la déduction de dons effectués par les particuliers au profit d'organismes philanthropiques est généralement limitée à 60 %² du « revenu brut ajusté » (mais à 30 % pour les dons aux fondations privées). Les dons dépassant ces plafonds peuvent être reportés sur cinq années au maximum. Pour bénéficier de la déductibilité de leurs dons, les contribuables doivent « détailler » leurs déductions et ils ne peuvent pas opter pour la « déduction standard » (voir l'encadré 4.2). Dans le cas de l'achat à un fonds ou un OIG agréé d'un bien ou d'un service à un prix supérieur à sa juste valeur marchande (p. ex., un billet d'entrée pour une manifestation de collecte de fonds), le prix excédentaire (la différence entre le prix acquitté et la juste valeur marchande du bien ou du service) peut être considéré comme un don philanthropique et est déductible fiscalement. Toutefois, pour que ce prix excédentaire soit admissible, le particulier doit l'acquitter dans l'intention de faire un don caritatif (c'est-à-dire qu'il doit avoir conscience qu'il paie plus que la juste valeur marchande du bien ou du service).

En Allemagne, les dons sont considérés comme des frais spéciaux et sont déductibles de la base de l'IRPP, dans la limite de 20 % du revenu global (ou, pour les contribuables commerçants et artisans, 4 % de la somme du chiffre d'affaires total et des salaires et traitements versés au cours de l'année civile). Les cotisations et frais d'adhésion à des organismes de promotion du sport, d'activités culturelles, du patrimoine ou des coutumes et traditions ne sont pas déductibles. De même, l'Allemagne a des règles strictes en matière de contreparties, de sorte que, contrairement à ce qui se fait aux États-Unis ou en Australie, l'achat de biens et de services à un prix supérieur à leur juste valeur marchande auprès de fonds et d'OIG (comme dans l'exemple susmentionné de billets pour une manifestation de collecte) n'ouvre pas droit à déduction.

Au Japon, le montant d'un don admissible au-delà de 2 000 JPN est déductible du revenu du contribuable dans la limite de 40 % de son revenu global. Un don est admissible à l'avantage fiscal s'il est fait à une association ou une fondation d'intérêt public constituée en société ou à une autre société ou un autre groupe qui exerce ses activités dans l'intérêt du public et qui remplit les conditions examinées au chapitre 3. Le Japon est un cas unique, car il permet aux donateurs de choisir entre une déduction fiscale et un crédit d'impôt (pour certains dons). La conception du crédit d'impôt est examinée dans la section suivante.

En Suisse, les dons supérieurs à 100 CHF sont déductibles dans la limite de 20 % du revenu imposable aux fins de l'impôt fédéral sur le revenu. Pour l'impôt cantonal sur le revenu, les seuils diffèrent parfois. La majorité des cantons suisses ont adopté le seuil de déductibilité et le montant minimum de don définis au niveau fédéral. Certains ont toutefois supprimé le montant minimum des dons ou laissent au Conseil de canton le pouvoir de modifier le seuil de 20 % au cas par cas lorsqu'il existe un « intérêt public

considérable » au regard de la cause visée. En Afrique du Sud, les dons aux secteurs de l'action sociale et humanitaire, de la santé, de l'éducation et de la formation, de la protection de la nature, de l'environnement et du bien-être animal sont déductibles de la base de l'IRPP dans la limite de 10 % du revenu imposable ; en outre, des dispositions de reconduction s'appliquent.

Encadré 4.2. Implications de la TCJA américaine pour l'activité de don philanthropique

Promulguée le 22 décembre 2017, la *Tax Cuts and Jobs Act* (TCJA) est considérée comme la plus grande réforme du système fiscal américain depuis plus de trente ans. Elle comprend des modifications de l'impôt sur les sociétés et de l'impôt sur le revenu des personnes physiques qui ont des répercussions pour les donateurs et pour les organismes philanthropiques.

Aux États-Unis, les contribuables disposent de deux options pour déclarer leurs dépenses déductibles : la déduction forfaitaire (*standard deduction*), ou, si la somme des éléments déductibles dépasse le montant de la déduction forfaitaire, les déductions détaillées (*itemized deductions*). Les dons caritatifs ne faisant pas partie des éléments couverts par la déduction standard, ils ne peuvent être déduits que par les contribuables qui utilisent les déclarations détaillées ; l'incitation fiscale à donner à des causes philanthropiques ne touche donc que cette dernière catégorie de contribuables.

La TCJA a pratiquement doublé la déduction standard et a plafonné à 10 000 USD la déduction pour les impôts locaux et régionaux (au niveau de l'État fédéré). Puisque les contribuables ne choisissent de détailler leurs dons que si la somme de leurs déductions potentielles est supérieure à la déduction standard, cela risque de réduire le nombre de foyers fiscaux demandant les déductions détaillées, en particulier parmi les ménages à revenu moyen.

Associée à une petite baisse des taux d'IRPP, la TCJA a considérablement réduit la subvention fiscale moyenne pour les dons caritatifs. Autrement dit, le prix du don a augmenté et la conception globale de l'incitation fiscale est devenue encore plus favorable aux « gros » donateurs.

Source : (Urban-Brookings Tax Policy Center, 2018^[21])

Plafonnement de la déduction à une valeur fixe et (ou) une fraction du revenu

Les pays appliquant une valeur limite fixe (Estonie, Finlande et Norvège) maintiennent le montant de la déduction en dessous d'un certain maximum, quel que soit le montant des revenus du donateur. Dans ces pays, les personnes physiques ayant des revenus plus faibles peuvent déduire une proportion plus importante de leurs revenus pour les dons philanthropiques que celles ayant des revenus élevés. En Finlande, les dons compris entre 850 EUR et 500 000 EUR sont déductibles du revenu imposable. Seuls les dons destinés à promouvoir les sciences ou les arts et versés à un organisme financé par des fonds publics (université, par exemple) peuvent bénéficier de la déduction fiscale. Le plafond est nettement inférieur en Norvège, où le don doit se situer entre 500 NOK et 50 000 NOK (~ 4 500 EUR) pour donner droit à la déduction fiscale.

La conception des déductions fiscales en Estonie, en Lettonie et en Finlande montre qu'il existe des similitudes régionales. L'Estonie autorise la déduction des dons jusqu'à 1 200 EUR et 50 % du revenu imposable. En Lettonie, les dons peuvent être déduits dans le cadre du « total des frais admissibles », qui comprend l'« acquisition d'un enseignement » et l'« utilisation de services de santé et de soins ». Les déductions totales sont limitées à 50 % du revenu global imposable et ne peuvent dépasser 600 EUR. La limite de déduction est donc fixée à la même fraction du revenu global en Lettonie et en Estonie, mais la valeur fixe maximale est deux fois plus élevée en Estonie.

L'Inde est un cas unique où les dons sont limités s'ils sont faits en espèces. Pour pouvoir être déductible, tout don monétaire au-delà de 2 000 INR doit être effectué par chèque ou par virement bancaire. Le don

est déductible à 100 % s'il a pour bénéficiaire un fonds désigné parmi une liste de fonds admissibles (p. ex., le Prime Minister National Relief Fund) et à 50 % pour la plupart des autres organismes philanthropiques. Dans la plupart des cas, la déduction est plafonnée à 10 % du revenu global brut (après toutes les autres exonérations et déductions fiscales admissibles).

Au Luxembourg, les libéralités des particuliers sont déductibles dans les conditions suivantes : la somme des dons doit être de 120 EUR au minimum et de 1 000 000 EUR au maximum et elle ne peut dépasser 20 % du total des revenus nets. Les montants dépassant ces limites peuvent être reportés sur les deux années d'imposition subséquentes dans les mêmes conditions. Enfin, la dotation initiale en espèces apportée par le fondateur à une fondation éligible rentre dans le cercle des dons fiscalement déductibles.

4.2.3. Crédits d'impôt

La Belgique, le Canada, le Chili, la Colombie, la Grèce, Israël, la Nouvelle-Zélande, le Portugal et la Suède encouragent les dons des particuliers par le biais de crédits d'impôt. Comme indiqué ci-dessus, un crédit d'impôt est un montant qui réduit directement l'impôt à payer, après que celui-ci a été calculé. Contrairement à une déduction, la valeur d'un crédit d'impôt ne dépend pas du taux de l'impôt sur le revenu acquitté par le donateur et n'est pas, en soi, régressive dans les pays où l'IRPP est progressif.

Pour limiter le montant des crédits d'impôt, les pays peuvent : ajuster la fraction du don donnant droit à un crédit (p. ex., 50 % du montant du don) ; limiter la valeur du crédit à une fraction du revenu imposable ou du revenu global (p. ex., 20 % au maximum de la base de l'IRPP) ; limiter la valeur du crédit à une fraction de l'IRPP total à payer (p. ex., 20 % au maximum de l'impôt exigible) ; limiter la valeur du crédit à une somme fixe (p. ex., 1 000 EUR) ; ou limiter le montant du don à une valeur fixe (p. ex., 1 000 EUR au maximum). Le tableau 4.3 montre que les pays utilisent une combinaison de plafonds et de limites dans la conception de leurs crédits d'impôt pour les dons philanthropiques. Fixer un montant minimum pour qu'un don donne droit au crédit d'impôt peut permettre d'optimiser les coûts administratifs tout en encourageant des dons plus importants.

Plafonnement du crédit d'impôt à une fraction du revenu imposable ou du revenu global

Le Canada offre des crédits d'impôt pour les dons, tant au niveau fédéral et qu'au niveau provincial. Les taux du crédit d'impôt fédéral pour don de bienfaisance sont de 15 % sur les dons jusqu'à 200 CAD et de 29 % au-delà, sauf pour les contribuables dont le revenu imposable excède la tranche d'imposition la plus élevée (soit environ 200 000 CAD, les tranches d'imposition étant indexées chaque année en fonction d'un facteur d'inflation), pour lesquels le crédit d'impôt est de 33 % sur tous les dons au-delà des premiers 200 CAD. Ainsi, la valeur du crédit d'impôt est plus importante pour les donateurs les plus riches pour tous les dons supérieurs à 200 CAD. Prenons, par exemple, deux dons de 1 000 CAD effectués par un donateur A et un donateur B, respectivement. Le donateur A a un revenu imposable supérieur à la tranche d'imposition la plus élevée (environ 200 000 CAD), ce qui n'est pas le cas du donateur B. La valeur monétaire du crédit d'impôt pour le donateur A et le donateur B est, respectivement, de 330 CAD et 290 CAD. Les provinces accordent aussi des crédits d'impôt à leur niveau (impôt provincial sur le revenu), mais retiennent généralement des taux et des plafonds inférieurs à ceux de l'impôt fédéral (p. ex., en Ontario, le crédit est de 5.05 % sur la première tranche de 200 CAD et de 11.16 % au-delà). En général, les particuliers ne peuvent demander un crédit d'impôt qu'à hauteur de 75 % de leur revenu net pour l'année, mais les dons pour lesquels le crédit n'est pas demandé dans l'année peuvent être reportés dans les déclarations des cinq années suivantes. Si le donateur a reçu une contrepartie en retour – p. ex., un billet pour une manifestation de collecte –, la juste valeur marchande de la contrepartie doit être déterminée par l'organisme philanthropique et déduite du montant inscrit sur le reçu officiel de don – règle que l'administration fiscale canadienne qualifie par l'expression « reçus de dons pour une partie de la valeur ». En outre, un don n'est admissible à un allègement fiscal que si la valeur de la contrepartie est inférieure à 80 % de la valeur du don. Cette limite est appelée « seuil de l'intention de faire un don », car

les dons dont la contrepartie est supérieure à ce montant sont considérés comme ayant été effectués sans véritable intention de faire un don.

Tableau 4.3. Plafonnement des crédits d'impôt pour les particuliers

Pays	Crédit d'impôt	Plafond	Plancher
Belgique	45 %	Le montant total du don ne doit pas excéder 10 % du revenu net global ou 375 350 EUR par conjoint	40 EUR par organisme
Canada	15 %–33 %	Le crédit demandé peut atteindre 75 % du revenu net (pour les dons en espèces)	
Chili	35 %–50 %	Les crédits reçus pour les dons aux œuvres de bienfaisance et aux secteurs de l'éducation, de la culture et du sport sont limités à 20 % du montant du don soumis à traitement fiscal avantageux ou à 320 UTM (environ 20 558 USD) [nota : UTM = <i>Unidad Tributaria Mensual</i> , unité monétaire utilisée pour le paiement des taxes, amendes et droits de douane].	
Colombie	25 %	Le crédit reçu est limité à 25 % de l'IR dû (l'excédent peut être reporté sur l'année suivante)	
France	66 %	20 % du revenu imposable	
Grèce	20 %	Le montant total du don ne peut excéder 5 % du revenu imposable	100 EUR
Israël	35 %	Le crédit d'impôt ne peut excéder 30 % du revenu imposable ou 9 000 000 NIS.	
Italie	30 % (35 % pour des OIG spécifiques)	Total des dons de 30 000 EUR au maximum	
Japon	40 %	Le montant du don ne peut dépasser 40 % du revenu global et la valeur du crédit d'impôt ne peut excéder 25 % de l'IR dû.	2 000 JPY
Nouvelle-Zélande	33.33 %	Le montant total du don ne peut excéder 100 % du revenu imposable.	5 NZD
Portugal	25 %	Le crédit ne peut dépasser 15 % de l'IR dû (pas de limite pour les dons aux organismes publics).	
Suède	25 %	Le crédit ne peut excéder 1 500 SEK.	2 000 SEK au total et au moins 200 SEK par don.

Source : questionnaire de l'OCDE sur la fiscalité et la philanthropie ; sites web des ministères des Finances

La France accorde une réduction d'impôt de 66 % pour les dons aux organismes philanthropiques, dans la limite de 20 % du revenu imposable. Lorsque l'organisme a pour objet l'aide aux personnes en difficulté (repas, soins, logement) la réduction est portée à 75 % du montant du don dans la limite de 546 EUR. Pour la fraction du don qui dépasse 546 EUR, la réduction d'impôt est de 66 %, toujours dans la limite de 20 % du revenu imposable. En outre, la France offre la possibilité d'une déduction de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) égale à 75 % du montant du don et plafonnée à 50 000 EUR.

En Nouvelle-Zélande, les donateurs bénéficient d'un crédit d'impôt entièrement remboursable égal à 33.33 % du montant du don. En outre, le montant de don pour lequel un particulier peut bénéficier d'un crédit d'impôt est plafonné à 100 % de son revenu imposable pour l'année où le don a été effectué. Le montant du crédit d'impôt est limité à 33.33 % du revenu imposable du donateur, et le montant minimum du don est de 5 NZD. Le crédit d'impôt est ouvert à tous les particuliers, salariés aussi bien que travailleurs indépendants.

Au Japon, les donateurs peuvent choisir un crédit d'impôt de 40 % en lieu et place de la déduction fiscale pour certains types de dons. Toutefois, le crédit d'impôt n'est appliqué qu'à la partie du don au-delà de 2 000 JPN. En outre, le montant du don ne peut excéder 40 % du revenu global et le montant du crédit ne peut être supérieur à 25 % de l'IRPP.

Plafonnement du crédit d'impôt à une fraction de l'IR dû

En Colombie et au Portugal, le crédit d'impôt est plafonné par rapport à l'impôt dû et au revenu global imposable. En Colombie, le crédit d'impôt est de 25 % de la valeur du don au cours de l'année ou de la période d'imposition, dans la limite de 25 % de l'IR dû par le contribuable pour l'année au cours de laquelle le don a été effectué. L'excédent peut être déduit de l'IR de l'exercice suivant. Par exemple, si un contribuable fait un don de 150 COP, il peut bénéficier d'un crédit d'impôt de 37.5 COP (25 % de 150 COP). Si l'impôt dû par le contribuable est de 80 COP, le montant total du crédit qui peut être imputé dans l'année fiscale au cours de laquelle le don a été effectué est de 20 COP (25 % de 80 COP) ; le solde peut être imputé à l'année fiscale suivante à condition qu'il n'excède pas 25 % du total de l'IR dû. Au Portugal, le crédit d'impôt est fixé à 25 % du don, et plafonné à 15 % de l'impôt à payer – soit dix points de moins qu'en Colombie.

Plafonnement du crédit d'impôt à un montant fixe

En Suède, les donateurs bénéficient d'un crédit d'impôt de 25 % dans la limite de 1 500 SEK, ce qui correspond à un maximum de 6 000 SEK par an de dons admissibles. Pour donner droit au crédit d'impôt, le total des dons doit être d'au moins 2 000 SEK par an, pour des dons individuels d'une valeur minimum de 200 SEK.

Limitation du crédit d'impôt à une combinaison de plafonds

En Belgique, un crédit d'impôt de 45 % est accordé pour les dons faits à des organismes philanthropiques admissibles, à condition que le don s'élève à au moins 40 EUR par donataire (fonds ou organisme d'intérêt général). Le montant total des dons pour lesquels le crédit d'impôt est accordé ne peut dépasser 10 % du revenu net global ou 376 350 EUR par conjoint pour un couple marié.

Au Chili, le montant et le plafonnement des crédits d'impôt dépendent de la cause soutenue par le donataire. Pour les dons à des associations culturelles ou sportives, le crédit d'impôt peut être de 35 % ou de 50 %. Les dons à des œuvres dans le secteur social, public ou éducatif peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt de 50 %. La déduction est toutefois limitée à 20 % du revenu imposable ou à 320 UTM (ce qui équivaut à environ 16 000 000 CLP et 18 000 EUR). Concernant les « dons pour la reconstruction », le crédit d'impôt est de 40 %, sans plafond de montant au don.

En Israël, le donateur bénéficie d'un crédit d'impôt égal à 35 % des dons admissibles au cours de l'année fiscale. Le crédit d'impôt ne peut excéder 30 % du revenu imposable ou 9 000 000 NIS.

Plafonnement du montant des dons

En Grèce, les dons sont encouragés par un crédit d'impôt de 20 % à condition que la somme des dons dépasse 100 EUR au cours de l'année fiscale. Le montant total des dons donnant droit au crédit d'impôt ne peut dépasser 5 % du revenu imposable et il n'y a pas de dispositions de report. Pour les particuliers travailleurs indépendants, les dons peuvent être considérés comme des frais professionnels sans limite ni plafond (pour autant qu'ils respectent les règles relatives aux frais professionnels).

Encadré 4.3. Mesures fiscales pour encourager les dons dans le cadre de la pandémie de COVID-19

Chine

- Les dons en nature pour aider à la lutte contre la maladie à coronavirus (COVID-19) sont exonérés de la TVA et des autres taxes à la consommation. En outre, les dons des entreprises et des particuliers versés par l'intermédiaire d'OIG agréés ou d'organismes gouvernementaux peuvent être entièrement déduits aux fins de l'IS et de l'IRPP. Avant cette mesure, les contribuables chinois ne pouvaient déduire de la base de l'IRPP qu'une partie de leur don.

Chili

- Dans le cadre de la réponse à la crise de COVID-19, le gouvernement chilien a publié un décret par lequel les dons visant cette cause entrent dans le champ des avantages fiscaux prévus par la loi d'Urgence nationale (voir l'encadré 4.1).

États-Unis

- Pour 2020, les dons en numéraire sont déductibles de la base de l'IRPP à hauteur de 300 USD, que le contribuable utilise les déductions détaillées ou la déduction forfaitaire (voir l'encadré 4.2).
- L'administration fiscale américaine a également relevé les plafonds des déductions pour les dons caritatifs des particuliers qui choisissent les déductions détaillées, ainsi que pour les entreprises. Concernant les particuliers, le plafond de 50 % du « revenu brut ajusté » est suspendu pour 2020. Pour les entreprises, le plafond de 10 % est porté à 25 % du bénéfice imposable. Cette disposition relève également, de 15 % à 25 %, le plafond des déductions pour les dons de denrées alimentaires.

Italie

- L'administration fiscale a mis en place des déductions fiscales de 30 % pour les dons philanthropiques concernant la crise sanitaire COVID-19.

Belgique

- Les entreprises qui font des dons de matériel et d'équipements médicaux aux hôpitaux sont exemptées de payer la TVA sur ces dons.

Islande

- Les particuliers et les entreprises qui construisent, rénovent ou entretiennent des logements résidentiels ou des résidences de vacances peuvent demander le remboursement de 100 % de la TVA acquittée sur certains travaux effectués par des artisans. Ce taux de remboursement était auparavant de 60 % et couvrait moins de corps de métier (les architectes, par exemple, sont désormais inclus). La disposition est en outre étendue aux OIG tels que les associations caritatives et sportives. Ces mesures resteront en vigueur jusqu'à la fin de 2020.

Source : base de données de l'OCDE sur les réponses fiscales à la crise du coronavirus (<http://www.oecd.org/tax/covid-19-tax-policy-and-other-measures.xlsm>).

4.2.4. Systèmes d'abondement

Dans le cadre d'un système d'abondement, l'État complète le don à hauteur d'un certain montant afin que l'organisme donataire puisse réclamer l'allègement fiscal. Le Royaume-Uni et l'Irlande ont chacun mis en place un système d'abondement. Au Royaume-Uni, le système s'appelle *Gift Aid* (« aide au don »). L'État suppose que l'impôt de 20 % sur le revenu a déjà été payé par le contribuable donateur (un don de 1 000 GBP aura une valeur de 1 250 GBP). Dès lors, l'organisme donataire peut réclamer le taux d'imposition de base de 20 % auprès de l'administration fiscale – voir le tableau 4.4 pour une illustration du programme *Gift Aid*. Les donateurs payant un taux supérieur à 20 % peuvent également réclamer la différence entre le taux d'imposition de base auquel l'organisation caritative prétend et le taux supérieur effectivement acquitté.

Du fait de l'autonomie fiscale conférée au Pays de Galles et à l'Écosse par le processus de dévolution, les taux d'imposition ne sont pas les mêmes dans tout le Royaume-Uni. Néanmoins, la subvention au titre du *Gift Aid* pour les organisations caritatives est calculée à l'aide du taux de base national du Royaume-Uni, quel que soit le lieu où l'organisme a son siège. En revanche, l'allègement fiscal demandé par le donateur gallois ou écossais est déterminé par calcul de la différence entre le taux de base du Royaume-Uni et le taux supérieur du Pays de Galles ou de l'Écosse respectivement.

Tableau 4.4. L'exemple du *Gift Aid* au Royaume-Uni

Taux de l'IRPP du donateur	Don	Application du <i>Gift Aid</i>	Somme reçue par le donataire	Allègement de l'IRPP
Taux de base (20 %)	1 000 GBP	250 GBP	1 250 GBP	0 GBP
Taux supérieur (40 %)	1 000 GBP	250 GBP	1 250 GBP	250 GBP

Note : $(1\,000 / 80\text{ GBP}) * 100 = 1\,250\text{ GBP}$

Source : site web de l'administration britannique (<https://www.gov.uk>)

Au Royaume-Uni, les versements à des fonds et à des OIG en contrepartie de biens ou de services ne sont pas considérés comme des dons et ne peuvent pas bénéficier du *Gift Aid* ; l'achat d'un billet pour une manifestation de collecte ou une tombola serait dans ce cas. En revanche, des règles particulières s'appliquent dans le cas d'une vente aux enchères de bienfaisance, où l'idée est que des particuliers acquièrent des biens à des prix très supérieurs à leur valeur marchande dans le but même de soutenir une action caritative. Pour les biens mis aux enchères qui ont un prix de détail et sont en vente libre, la valeur de la contrepartie est considérée, aux fins du *Gift Aid*, comme étant le prix du bien « dans le commerce ». Tout montant acquitté en sus peut être traité comme un don à condition que le donateur (l'acquéreur du bien) ait conscience de la juste valeur marchande du bien (son prix dans le commerce) et du fait que celui-ci peut être acheté librement ailleurs ; ainsi, si, lors d'une vente aux enchères de bienfaisance, un particulier paie sciemment 700 GBP pour un téléviseur vendu 500 GBP dans le commerce, l'excédent de 200 GBP peut constituer un don admissible au *Gift Aid*. Pour des biens qui ne sont pas en vente libre et pour lesquels il n'y a pas de valeur marchande connue (p. ex., des objets appartenant à des célébrités) ou des services qui ne sont pas habituellement proposés (p. ex., du baby-sitting pour une soirée), la valeur est considérée comme étant le prix acquitté par l'acheteur et ils ne peuvent donc pas bénéficier du *Gift Aid*.

L'Irlande dispose également d'un système d'incitation aux dons caritatifs par abondement, le *Charitable Donation Scheme*. Les dons des particuliers à des organismes philanthropiques agréés, dès lors que leur valeur est supérieure à 250 EUR par an et inférieure à 1 000 000 EUR par an, donnent lieu à un allègement fiscal. L'organisme bénéficiaire du don peut demander le remboursement de l'impôt payé sur le don au taux de 31 %, ou de 10 % dans le cas où il existe un lien entre le donateur et l'organisme. Le montant du remboursement à l'organisme ne peut excéder le montant de l'impôt payé par le donateur pour l'année en

question. Le donateur ne peut demander aucun remboursement d'impôt au titre de son don lorsqu'il a autorisé l'organisme donataire à bénéficier du remboursement.

En 2014, la Norvège a mis en place un dispositif d'abondement (« programme de renforcement des dons ») en plus du système de déduction déjà disponible. Ce dispositif vise à stimuler le financement de l'art et de la culture par le secteur privé sous la forme de dons en numéraire. Les donataires reçoivent une somme majorée (dite « de renforcement du don »), généralement de 25 % du montant du don. Les demandes pour bénéficier du renforcement des dons doivent être soumises au ministère de la Culture.

4.2.5. Dispositifs de dotation

Dans les pays où il n'existe pas de tradition de dons philanthropiques, un dispositif de dotation (encore appelé « pourcentage philanthropique » ou « pourcentage légal ») peut être utile pour sensibiliser les contribuables, soutenir financièrement des fondations ou fonds et des OIG, et renforcer les liens entre le grand public et les organismes philanthropiques. Les dispositifs de dotation sont apparus, pour l'essentiel, dans l'Europe post-communiste au cours de la période de transition et, en 2016, avaient canalisé quelque 5 milliards EUR en cumul vers les organismes philanthropiques de la région (Strečanský et Török, 2016^[3]). Parmi les pays étudiés, la Roumanie, la Slovénie, le Portugal, la Hongrie, l'Italie, la Lituanie et la République slovaque mettent en œuvre un dispositif de dotation pour soutenir les organismes philanthropiques. Le premier pays à mettre en place un tel régime a été la Hongrie en 1997, suivie par le Portugal en 2001, la République slovaque en 2002, la Lituanie en 2003, la Pologne et la Roumanie en 2004, et la Slovénie en 2007 (Bullain, 2004^[1]).

Les dispositifs de dotation décentralisent effectivement le processus décisionnel de l'affectation d'un certain pourcentage des recettes de l'IRPP à des causes d'intérêt général en le confiant aux contribuables eux-mêmes. Comme nous l'avons vu plus haut, les dispositifs de dotation ne sont pas une forme de don philanthropique, car ils n'impliquent pas le transfert de fonds privés. En lieu et place d'un transfert direct, les contribuables indiquent aux autorités fiscales à quelles actions ou causes philanthropiques ils souhaitent qu'un pourcentage déterminé de leur impôt sur le revenu soit affecté. Les détails du système varient selon les pays, mais, en général, le contribuable doit choisir l'organisme ou la cause à soutenir dans une liste fournie par l'administration fiscale.

Certains pays (la Hongrie, la Lituanie et la République slovaque) n'ont d'autre mesure d'incitation que ce dispositif de dotation, tandis que d'autres, tels que la Slovénie et le Portugal, mettent parallèlement en œuvre des incitations fiscales directes (déductions ou crédits d'impôt). Il convient de noter que si les dispositifs de dotation peuvent compléter les déductions, les crédits d'impôt ou les systèmes d'abondement, ils ne doivent pas être considérés comme un substitut à ces mesures fiscales d'encouragement aux dons philanthropiques, car ils n'ont aucun coût pour le contribuable qui décide de la dotation. En Hongrie, depuis 1997, les contribuables peuvent allouer 1 % de leur IRPP à un OIG admissible et, depuis 1998, ils peuvent allouer 1 % supplémentaire aux églises. En Lituanie, une personne physique peut allouer jusqu'à 1.2 % de son impôt sur le revenu à des OIG admissibles. En République slovaque, les particuliers peuvent allouer 2 % de leur IRPP à des organismes philanthropiques en l'indiquant dans leur déclaration annuelle de revenus. Si le contribuable a fait du bénévolat pour une association ou un organisme servant une « cause noble » pendant au moins 40 heures au cours de l'année fiscale, le montant qui peut être alloué passe à 3 % de l'IRPP dû. En Roumanie, les particuliers peuvent allouer 2 % ou 3.5 % de leur impôt sur le revenu à des organismes philanthropiques, en remplissant un formulaire, transmis à l'administration fiscale, avec la liste des organismes désignés. La dotation de 2 % peut être allouée à des organismes philanthropiques établis et fonctionnant conformément aux dispositions légales, mais aussi à des organisations religieuses (y compris les paroisses). La dotation de 3.5 % peut être allouée à des OIG et organisations religieuses qui sont également des prestataires de services sociaux. À compter de 2021, la dotation sera plafonnée à un niveau unique de 3.5 % et pourra être allouée à tous les OIG et organisations religieuses qui fonctionnent selon les dispositions légales.

Trois pays – l'Italie, la Slovénie et le Portugal – se distinguent en ayant à la fois un système de déductions et de crédits d'impôt pour encourager fiscalement les dons philanthropiques et un dispositif de dotation. En Slovénie, les contribuables ont la possibilité d'allouer une fraction de 0.1 %, 0.2 %, 0.3 %, 0.4 % ou 0.5 % de leur impôt sur le revenu à des fonds et des OIG admissibles en remplissant un formulaire qu'ils peuvent transmettre en ligne ou par courrier ou déposer en personne à tout moment avant la fin de l'année pour laquelle l'IRPP est établi. En 2018, environ 5 millions EUR ont été alloués, par ce biais, à plus de 5 000 bénéficiaires ; en 2017, la somme totale allouée de cette manière était d'environ 4.6 millions EUR et, en 2011, elle était d'environ 3.8 millions EUR³.

Au Portugal, les contribuables peuvent allouer 0.5 % de leur impôt sur le revenu à des œuvres religieuses ou caritatives au travers des églises, des communautés religieuses ou des OIG. La dotation se fait dans le cadre de la déclaration de revenus annuelle ou via un portail en ligne avant le mois d'avril. Outre ce dispositif de dotation fiscale via l'IRPP, le Portugal a également mis en place, en 2019, un dispositif similaire fondé sur la TVA (voir l'encadré 4.4 pour une description de ce dispositif).

En Italie, une grande partie du financement au secteur philanthropique passe par le système *cinque per mille*, ou « 5x1000 », un dispositif de dotation qui permet aux contribuables d'allouer 0.5 % de leur IRPP à des organismes publics et privés œuvrant dans les secteurs culturel, éducatif, scientifique et caritatif. Les OIG représentent une part importante des structures habilitées à bénéficier des fonds ainsi acheminés ; en 2018, ils ont reçu 439.8 millions EUR par le biais du « 5x1000 ».

Encadré 4.4. Le dispositif portugais de dotation fiscale par la TVA

Au Portugal, outre la dotation d'un pourcentage de leur impôt sur le revenu, les particuliers peuvent également allouer une partie de la TVA payée sur certains achats aux mêmes organismes déjà désignés pour l'allocation de l'IRPP.

Contrairement à la dotation par l'IRPP, la dotation par la TVA a un coût pour le contribuable et constitue donc une forme de don philanthropique. Concrètement, 15 % de la TVA versée aux garages automobiles, restaurants, services d'hébergement (p. ex., hôtels), coiffeurs, salons de beauté et vétérinaires, et 100 % de la TVA payée pour les cartes de transport sont déductibles fiscalement. Le dispositif de dotation permet aux contribuables de demander le reversement de cette TVA déductible à des organismes philanthropiques admissibles, en renonçant eux-mêmes à l'avantage fiscal.

4.2.6. Legs philanthropiques

Les pays qui prélèvent un impôt sur la succession ou sur la masse successorale prévoient généralement un dispositif d'allégement fiscal préférentiel pour les legs à caractère philanthropique. Dans les pays qui appliquent l'impôt sur les successions, l'assujéti à l'impôt est le fonds ou l'OIG en tant que légataire, qui sera de ce fait le bénéficiaire de l'allégement fiscal. En revanche, dans les pays dotés d'un impôt sur la masse successorale, l'impôt comme l'allégement fiscal sont attachés au patrimoine du défunt.

En Belgique, la région de Bruxelles-Capitale, par exemple, applique un taux régional réduit de 7 % de droits de succession pour les legs de biens mobiliers et immobiliers à certains organismes philanthropiques agréés (par opposition au taux normal de 25 % pour le reste des organismes à but non lucratif).

En France, les legs faits à des OIG reconnus (voir chapitre 3) sont soumis à des droits de mutation au taux des droits de succession s'appliquant aux successions entre frères et sœurs :

- 35 % jusqu'à 24 430 EUR ;

- 45 % au-delà de 24 430 EUR.

Pour les autres OIG qui ne bénéficient pas du statut d'utilité publique, le taux d'imposition est fixé à 60 %. Sont toutefois exonérés de droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis au profit

- des fonds de dotation qui ont pour objet la réalisation d'activités ayant 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 ;
- des fonds de dotation dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et legs à des organismes du secteur non lucratif.

En Bulgarie, les legs à la Croix-Rouge bulgare, aux associations confessionnelles enregistrées et aux centres communautaires sont exonérés des droits de succession. Les dons et legs aux fonds et aux OIG sont également exonérés de droits de mutation aux Pays-Bas, en Slovénie et en Finlande.

Dans les pays où il existe un impôt sur la masse successorale, la succession bénéficie de l'exonération ou de l'allègement fiscal assimilé. En Afrique du Sud, par exemple, les legs aux OIG sont exonérés de l'impôt sur la masse successorale. Aux États-Unis, les legs philanthropiques sont entièrement déductibles de la base de l'impôt sur la masse successorale.

La Norvège, le Canada et l'Australie n'ont pas de système d'impôts sur la succession ou la masse successorale, mais les dons faits au décès ou durant l'année qui le précède peuvent néanmoins bénéficier de déductions fiscales. Au Canada, le crédit d'impôt pour les dons effectués par un particulier durant l'année de son décès (mais avant la date du décès) peut être demandé soit dans la déclaration finale de revenus de la personne décédée, soit dans la déclaration de l'année précédente. En outre, le plafond du crédit d'impôt pour les dons effectués l'année du décès est porté à 100 % du revenu net de la personne décédée ou du montant admissible des dons effectués l'année du décès (plus la partie inutilisée des montants admissibles des dons effectués dans les cinq années précédant l'année du décès). En Norvège, les dons testamentaires (c'est-à-dire les legs) sont déductibles dans les mêmes conditions que les dons effectués avant le décès. Si les conditions sont remplies, les legs à des organismes philanthropiques sont déduits de la succession lors du calcul de l'impôt sur la masse successorale du donateur décédé. En Australie, un don au décès n'est pas soumis à l'impôt sur les plus-values à partir du moment où l'on considère qu'il aurait été déductible s'il avait été fait du vivant du donateur. Au Japon, les biens donnés par l'héritier à un OIG ne sont pas inclus dans la base imposable de l'actif successoral.

4.2.7. Dons en nature des personnes physiques

Dans les pays qui étendent les incitations fiscales aux dons en nature des particuliers, les règles de plafonnement ou la forme de l'allègement fiscal peuvent différer de celles relatives aux dons en espèces. Tous les pays qui encouragent les dons philanthropiques des particuliers n'incluent pas dans leurs mesures tous les dons en nature. Parmi les pays qui le font (Afrique du Sud, Allemagne, Argentine, Australie, Belgique, Bulgarie, Canada, Chili, Colombie, Estonie, États-Unis, France, Grèce, Inde, Indonésie, Irlande, Italie, Lettonie, Mexique, Pays-Bas, Portugal, Singapour, Slovénie et Suisse), certains ont des règles spécifiques qui diffèrent de celles relatives aux dons en espèces exposées ci-dessus. Les dons en nature sont des libéralités sous forme de biens ou de services, ce qui peut inclure, dans certains cas, les dons de sang et d'organes (voir l'encadré 4.5). Les dons de biens peuvent porter sur des biens immeubles, des droits intellectuels, des titres, des marchandises, des biens culturels ou d'autres biens mobiliers. Les dons de biens et de services consistent généralement en biens et services du même type que ceux fournis par les OIG eux-mêmes aux personnes dans le besoin (p. ex., vêtements, nourriture, médicaments, bénévolat dans un foyer pour sans-abri, etc.) Toutes ces formes de don en nature ne sont pas admissibles dans tous les pays, mais la plupart des pays autorisent et reconnaissent les dons de « biens ». La cession d'un bien peut également faire naître une plus-value dans certains pays.

Encadré 4.5. Quelques pays prévoient des incitations au bénévolat et aux dons de sang et d'organes.

Incitations fiscales aux dons sous forme de services

La conception d'incitations fiscales pour les dons de services n'est pas chose aisée, car les OIG emploient souvent des bénévoles aux côtés de leurs salariés, et il peut être difficile de faire la distinction entre un service rendu à titre de don et un travail bénévole.

L'Allemagne, par exemple, accorde un traitement fiscal préférentiel aux revenus provenant des engagements de service civique ou de volontariat. Les revenus des personnes physiques provenant d'une activité « secondaire » rémunérée par un OIG sont exonérés d'impôt dans la limite de 720 EUR par an. Pour certaines activités secondaires (formation, instruction, garde d'enfants, travail de soutien, activité artistique, soins à temps partiel à une personne âgée, malade ou handicapée), l'exonération fiscale est de 2 400 EUR par an.

Aux États-Unis, les services rendus à titre bénévole ne peuvent pas donner lieu à déduction aux fins du calcul de l'impôt sur le revenu. Les frais encourus à l'occasion d'engagements de bénévolat peuvent toutefois être déductibles. Pour pouvoir bénéficier de l'allégement fiscal, les frais doivent être non remboursés, directement liés à la mission de bénévolat, indissociables des services rendus et distincts des frais personnels, de subsistance ou de familiaux.

Aux Pays-Bas, les bénévoles peuvent déduire jusqu'à 1 500 EUR par an de frais (dans la limite de 150 EUR par mois) sans avoir à les détailler. Les frais au-delà de 1 500 EUR doivent être détaillés et justifiés. En l'absence de justificatifs, tout remboursement perçu pour ces frais est considéré comme un revenu et imposé en conséquence.

En République slovaque, le dispositif de dotation encourage indirectement le bénévolat en permettant aux contribuables qui font du bénévolat de consacrer un point de pourcentage supplémentaire de leur IRPP à un organisme philanthropique de leur choix (voir le point 4.2.3 pour plus d'informations).

Les incitations pour les dons de sang et d'organes sont plus rares

En Irlande, les indemnités reçues par les donneurs vivants de reins destinés à une greffe sont exonérées de l'impôt sur le revenu et ne sont pas prises en compte dans le calcul du taux d'imposition.

Dans certains États des États-Unis, les dons d'organes ouvrent droit à des déductions fiscales. Dans l'État de New York, par exemple, un contribuable qui, de son vivant, donne un ou plusieurs de ses organes aux fins de transplantation peut déduire jusqu'à 10 000 USD de sa base d'imposition pour les frais encourus. Les frais déductibles sont limités aux frais de déplacement et d'hébergement et à la perte de salaire.

En République tchèque, les dons de sang peuvent être déduits de la base d'imposition sur le revenu du donneur et donateur ; la valeur d'un don de sang est calculée à 3 000 CZK. Il en va de même pour le don de moelle osseuse, dont la valeur est estimée à 20 000 CZK.

En Australie, les mêmes règles qui s'appliquent aux dons en numéraire s'appliquent aux dons de titres et de marchandises commerciales. Pour les dons de biens autres que des titres, le don doit avoir une valeur estimée supérieure à 5 000 AUD, sauf s'il est fait dans les 12 mois suivant l'achat. Les actions cotées en Bourse doivent avoir une valeur de moins de 5 000 AUD et avoir été acquises au cours des 12 derniers mois. La cession d'un bien à un organisme philanthropique à titre gratuit peut donner lieu à une plus-value (ou une moins-value), mais celle-ci peut être compensée, en tout ou en partie, par la déduction pour don. En Belgique, les dons sous forme d'œuvres d'art peuvent donner lieu à un crédit d'impôt, à condition qu'ils

soient effectués au profit de musées d'État, de centres publics d'action sociale ou de collectivités telles que les régions, les provinces et les communes.

Au Canada, les règles d'estimation et, partant, les plafonds de l'incitation fiscale, dépendent également de la nature des biens donnés. En règle générale, les biens en nature peuvent faire l'objet de dons et le donateur peut demander le crédit d'impôt pour don de bienfaisance sur la totalité de la juste valeur marchande (JVM) du don. Le don de tels biens s'assimilant à une cession, il peut déclencher l'impôt sur les plus-values (« gains en capital »). En général, les particuliers ne peuvent demander un crédit d'impôt qu'à hauteur de 75 % de leur revenu net pour l'année, mais ils peuvent reporter dans leurs déclarations des cinq années suivantes la partie du montant admissible qu'ils ne demandent pas dans l'année du don. Pour les dons de « terres écosensibles » à une collectivité territoriale ou à certains d'intérêt général agréés (mais non à des fondations privées), la limite de 75 % du revenu net passe à 100 %, et la durée du report à dix ans. De même, les « dons de biens culturels attestés » peuvent donner droit à un crédit d'impôt qui n'est pas limité à un pourcentage du revenu net.

En Italie, la valeur monétaire du don est estimée sur la base de la valeur marchande du bien. Si le don a une valeur supérieure à 30 000 EUR, le donateur doit fournir un rapport d'expertise certifiant la valeur du bien donné. Les dons de biens primaires tels que denrées alimentaires, médicaments et produits d'hygiène ne sont pas imposables au titre de l'impôt sur le revenu et sont exonérés de la TVA.

Aux États-Unis, le don de certains « biens assortis d'une plus-value à long terme » sont déductibles, mais, généralement, dans la limite de 30 % du revenu brut ajusté. Les agriculteurs et les éleveurs dont le revenu brut provient à plus de 50 % de l'activité agricole peuvent déduire jusqu'à 100 % du revenu brut ajusté, moins les autres déductions éventuelles pour dons de biens immeubles admissibles, à condition que ces biens restent dévolus à l'agriculture ou à l'élevage. En outre, les déductions pour certains dons sont limitées à la valeur fiscale du bien pour le donateur.

Règles d'estimation de la valeur des dons en nature

Pour que les dons en nature puissent bénéficier de tout allègement fiscal prévu par l'administration, il faut leur attribuer une valeur. Qu'il s'agisse d'une déduction fiscale, d'un crédit d'impôt ou d'un abondement, le montant qui servira de base pour appliquer l'avantage fiscal dans le cas d'un don en nature est déterminé par la valeur estimée du don. Si la valeur du don est sous-estimée, le caractère incitatif de l'allègement fiscal est moindre. À l'inverse, si la valeur du don est surestimée, la valeur de la contrepartie pour le donateur est plus élevée et, dans des cas extrêmes, peut dépasser la valeur réelle du don. L'estimation des dons en nature est donc essentielle pour que les incitations fiscales en faveur des dons philanthropiques fonctionnent efficacement. En règle générale, la juste valeur marchande sert de base au calcul des subventions fiscales, mais les règles concernant le responsable de l'estimation et le mode de détermination de la juste valeur marchande dépendent habituellement de l'importance du don et varient d'un pays à l'autre. Les différentes approches sont examinées ci-dessous.

Qu'elle soit à la charge du donateur, du donataire ou de l'administration fiscale, l'estimation de la valeur monétaire d'un don a un coût. Dans certains cas, il peut s'agir de simplement rechercher le prix d'un article dans le commerce ou la valeur d'un bien sur le marché (p. ex., le cours d'une action) ; pour un bien immeuble, un bien d'occasion ou une œuvre d'art, en revanche, l'estimation prendra plus de temps et mobilisera plus de ressources. C'est pourquoi les pays partent généralement de la valeur probable du bien donné pour déterminer la nécessité ou non d'une estimation plus approfondie. Les petits dons en nature (tels que des vêtements usagés) ne valent pas la peine d'être estimés par un expert et ne seront probablement pas admissibles à un allègement fiscal.

Estimation requise au-delà d'un certain seuil de valeur probable

En Australie, les biens (autres que les actions d'une société cotée en Bourse) évalués à plus de 5 000 AUD doivent être estimés par l'administration fiscale, l'Australian Taxation Office. Le coût de l'estimation est à la charge du donateur, mais il peut être déduit si l'estimation a été réalisée dans le seul but de déterminer la valeur du don.

Au Canada, il incombe à l'OIG de veiller à ce que les dons soient correctement estimés à leur juste valeur marchande (JVM). Si la JVM d'un bien est vraisemblablement inférieure à 1 000 CAD et qu'une personne possédant des connaissances suffisantes de ce bien peut en déterminer la valeur, les services d'un tiers évaluateur ne sont pas nécessaires. Si l'on suppose que la JVM du bien est supérieure à 1 000 CAD, il convient de faire réaliser une estimation indépendante par un tiers qualifié. Dans ce cas, le nom et l'adresse de l'évaluateur externe doivent figurer sur le reçu officiel pour don. Des règles d'estimation particulières s'appliquent aux dons de biens écosensibles et aux dons de biens culturels attestés, pour lesquels la JVM doit être certifiée respectivement par le ministre de l'environnement et la Commission canadienne d'examen des exportations de biens culturels.

Des règles d'estimation en fonction de la nature du bien

En Colombie, les règles d'estimation dépendent de la nature du bien. Les dons en or et autres métaux précieux sont estimés à la valeur commerciale des biens en question. La valeur des véhicules à moteur est celle figurant au barème publié chaque année par le ministère des transports. La valeur des actions, participations et autres parts sociales est établie d'après la valeur fiscale de ces actifs pour le donateur. La valeur des biens immobiliers ou non mobiles est celle inscrite dans la dernière déclaration fiscale du donateur, selon des règles fiscales spéciales.

Au Mexique, la valeur des dons en terrains ou en titres est égale au montant de l'investissement initial (*monto original de inversión*, MOI), corrigé de l'inflation entre la date d'acquisition du bien ou du titre concerné et le mois précédant immédiatement le don. Dans le cas d'immobilisations, la valeur du don est le montant de l'investissement initial actualisé. Pour les autres biens immobiliers, la valeur du don est obtenue par actualisation du prix d'acquisition corrigé de l'inflation entre le mois de l'acquisition et le mois du don. Les dons de marchandises et de stocks ne sont pas déductibles, leur valeur étant déjà incluse dans le coût des ventes aux fins de la déduction fiscale.

En Allemagne, l'estimation de la valeur d'un don de bien foncier à des fins fiscales dépend de l'état (bâti ou non bâti) du bien au moment du don. La valeur des terrains non bâtis est déterminée et publiée par le comité d'experts pour l'évaluation des valeurs foncières compétent pour le secteur géographique. Pour les terrains bâtis, leur estimation se fait au moyen de la méthode de la valeur comparative, de la valeur locative ou de la valeur vénale, selon le cas.

- La méthode de la valeur comparative est généralement utilisée pour évaluer les maisons individuelles et jumelées ainsi que les appartements résidentiels et les pièces non destinées à l'habitation au sein de biens immobiliers plus importants. La valeur du bien immobilier est déterminée par comparaison avec le prix de biens similaires.
- La méthode de la valeur locative est utilisée pour évaluer les biens loués à des fins résidentielles, ainsi que les biens à usage mixte et les biens commerciaux, pour lesquels il est possible de déterminer le montant du loyer qui est d'usage sur le marché local. La valeur du bien correspond à la valeur du terrain calculée de la même manière que pour les terrains non bâtis plus une valeur représentant le rendement de l'immeuble.
- La méthode de la valeur vénale est utilisée dans les cas où ni la méthode de la valeur comparative ni celle de la valeur locative ne peuvent être mises en œuvre. Selon cette méthode, la valeur du bien immobilier est déterminée sur la base des coûts de construction standard pour le bâti et pour

les autres aménagements, plus la valeur du terrain. Si le contribuable fournit des preuves attestant d'une valeur marchande inférieure, c'est cette dernière qui sera retenue.

Aux États-Unis, les dons de biens d'une valeur marchande probable supérieure à 5 000 USD (à l'exception des actions cotées en Bourse) doivent faire l'objet d'une estimation par un professionnel agréé. L'estimation doit être signée par un évaluateur agréé utilisant les normes d'évaluation généralement acceptées et, dans la plupart des cas, l'organisme bénéficiaire doit accuser réception du don. Pour les dons d'œuvres d'art de plus de 20 000 USD et les dons d'une valeur supérieure à 500 000 USD, des exemplaires signés de l'estimation doivent être joints à la déclaration de revenus dans laquelle la déduction est demandée. Les dons d'œuvres d'art à un organisme philanthropique sont soumis à l'examen d'un comité consultatif en matière d'art. En général, la déduction n'est pas autorisée si le donateur conserve un intérêt dans le bien, ou si le don porte sur un « intérêt partiel » dans le bien, à moins qu'il ne s'agisse d'une servitude de conservation. L'estimation de la servitude est fondée sur la perte de valeur due aux restrictions de la servitude, déterminée par un évaluateur agréé.

En France, les titres (actions et obligations, par exemple) sont évalués au dernier cours de Bourse connu (cours de clôture la veille du don) et les biens immobiliers et fonciers (maisons, appartements, forêts, etc.) sont estimés d'après leur valeur vénale.

Aux Pays-Bas, la valeur des dons en actions et obligations cotées est estimée d'après le cours de Bourse des titres en question. Pour les autres biens, la valeur est fondée sur la juste valeur marchande, qui doit être établie avant le don.

Pas d'estimation initiale requise, mais vérifications a posteriori

Dans certains pays, comme le Chili, l'Estonie et l'Irlande, l'estimation formelle des biens donnés n'est pas obligatoire, mais la valeur déclarée par le donateur peut être vérifiée, auquel cas le prix indiqué du bien doit être confirmé. Au Chili, en règle générale, l'estimation des dons en nature doit être effectuée conformément aux dispositions spécifiques de la loi sur les droits de succession et de donation. Des règles particulières peuvent s'appliquer dans certains cas. En Indonésie, la valeur d'un don en nature est déterminée en fonction de la valeur historique, de la valeur comptable ou du prix de vente dans le commerce de biens ou d'articles similaires. Dans le cas de dons en nature tels que la construction d'infrastructures et d'équipements, la valeur est déterminée au moyen du coût de construction réel de l'infrastructure ou de l'équipement.

Allègement de l'impôt sur les plus-values

Les dons de biens qui ont pris de la valeur entre le moment où ils ont été acquis par le donateur et le moment où ils sont donnés peuvent avoir des conséquences fiscales en matière de plus-values dans les pays où il existe une fiscalité sur les plus-values. Si, par exemple, un particulier fait don à un OIG d'un bien qu'il a payé 50 000 EUR mais dont la valeur actuelle est estimée à 100 000 EUR, il y a plus-value. Dans un pays où les dons ne sont pas soumis à l'impôt sur les plus-values, le particulier peut bénéficier des incitations fiscales, mais aussi être exempté de l'impôt sur les plus-values qu'il aurait normalement eu à payer à la vente ou à la cession du bien.

Le Canada prévoit une exonération totale des plus-values pour les dons portant sur certains types de biens (en plus du crédit d'impôt pour dons de bienfaisance applicable). Plus précisément :

- les dons d'actions cotées en Bourse et d'options sur actions peuvent donner droit à un taux d'inclusion de zéro sur toute plus-value réalisée, sous réserve de certaines conditions. En revanche, l'impôt sur les plus-values s'applique aux dons de parts dans des sociétés non cotées, qui n'entrent pas dans le champ de l'exemption de l'impôt sur les plus-values ;

- les dons de terres écosensibles à certains fonds agréés (mais non à des fondations privées) peuvent donner droit à un taux d'inclusion de zéro sur toute plus-value réalisée, sous réserve de certaines conditions ;
- les dons de biens culturels attestés ne sont pas non plus soumis à l'impôt sur les plus-values, sous réserve de certaines conditions.

L'Irlande exonère de l'impôt sur les plus-values la cession d'une œuvre d'art qui a été précédemment prêtée à une galerie ou un musée agréé ou à l'Irish Heritage Trust pour une période de dix ans ou plus (six ans ou plus pour les prêts effectués avant le 2 février 2006) et exposée au public, et dont la valeur au moment du prêt était d'au moins 31 740 EUR. L'exonération de l'impôt sur les plus-values pour les dons d'autres biens et de titres est développée à l'encadré 4.6.

Encadré 4.6. L'allègement de l'impôt sur les plus-values en Irlande

Don de biens matériels

Les donateurs (particuliers et entreprises) d'immobilisations, telles que les biens immobiliers, peuvent bénéficier d'un allègement de l'impôt sur les plus-values. Le don sera considéré comme ayant été fait à la valeur que le bien avait à la date de son acquisition par le donateur. Il s'agit d'une exception à la règle normale selon laquelle la contrepartie de la cession doit être traitée fiscalement comme la valeur marchande à la cession. Le donateur sera donc considéré comme n'ayant réalisé ni gain ni perte lors de la cession et ne sera pas soumis à l'impôt sur les plus-values.

Don de titres

En Irlande, un particulier qui fait don de titres dont la valeur s'est appréciée entre la date de leur acquisition et celle de leur cession par don est redevable de l'impôt sur les plus-values. Le donateur peut demander à être exempté de l'impôt sur les plus-values pour cette cession, mais l'OIG qui a reçu les titres ne pourra alors pas demander d'allègement fiscal au titre de l'IS (décrit dans l'encadré 3.2). Si le donateur ne demande pas l'allègement fiscal au titre des plus-values, l'OIG recevra la juste valeur marchande des titres plus l'exemption de 31 % (ou 10 % s'il existe un lien entre le donateur et l'organisme).

L'OIG n'aura pas d'impôt sur les plus-values à payer en cas de cession ultérieure des titres à condition que le produit de la vente soit affecté à ses missions caritatives. Le donateur peut toutefois (sans préjudice de l'abattement annuel de 1 270 EUR dont il bénéficie à titre particulier) être redevable de l'impôt sur les plus-values au taux de 33 % pour la valeur accumulée entre l'acquisition des titres et leur cession.

Une entreprise qui fait un don de titres à un OIG peut choisir entre deux options, selon celle qui lui est la plus favorable : un allègement de l'impôt sur les sociétés à 12.5 % combiné à une déduction du don en charges, ou un allègement de l'impôt sur les plus-values. Si elle demande l'allègement de l'IS, elle devra payer l'impôt sur les plus-values (pour la cession) ; de son côté, l'OIG ne pourra pas demander de remboursement.

Aux États-Unis, les titres dont la valeur s'est appréciée ne donnent pas lieu à impôt sur les plus-values en cas de don, pour autant que la durée minimale de détention d'un an soit respectée.

En Australie, les dons de biens, y compris de titres, peuvent générer des plus-values ou des moins-values. Ce cas est traité séparément, c'est-à-dire que le contribuable peut demander une déduction pour le don et doit également inscrire une plus-value ou une moins-value, le cas échéant. Cette plus- ou moins-value est traitée normalement, c'est-à-dire qu'elle augmente ou diminue l'obligation fiscale selon le cas. Toutefois, en cas de don à un OIG, le donateur est exonéré du paiement de l'impôt sur les plus-values

pour les biens donnés dans le cadre du *Cultural Gifts Program* (dons au secteur culturel) et les biens à usage personnel exemptés ; il pourra également demander une déduction pour la valeur du don. Les dons testamentaires ne sont pas soumis à l'impôt sur les plus-values à partir du moment où l'on considère qu'ils auraient été déductibles s'ils avaient été faits durant la vie du donateur.

En Norvège, un don en nature à un organisme philanthropique n'est pas considéré comme la réalisation d'un investissement (cession de parts, par exemple) à des fins fiscales. Par conséquent, la plus-value potentielle au moment du don ne déclenche pas d'impôt sur les plus-values dans les mains du donateur. Il en va de même en Argentine et en Israël. En Indonésie, les dons en nature sont exonérés de l'impôt sur les plus-values s'ils sont faits à une organisation confessionnelle, une structure éducative ou sociale, y compris une fondation, ou une coopérative. En Colombie, en Estonie, en Lettonie, au Portugal, en Afrique du Sud et en Suisse, les dons de titres ne sont pas exonérés de l'impôt sur les plus-values.

4.3. Dons philanthropiques des personnes morales

Parmi les pays analysés dans ce rapport, tous, à l'exception de la Suède, encouragent les dons philanthropiques des entreprises au profit de fonds et d'OIG admissibles. Comme nous l'expliquons plus haut, l'activité philanthropique des entreprises peut prendre la forme de dons ou de versements de parrainage. Pour que les dons des entreprises à des fonds et des OIG soient considérés comme des dons philanthropiques, ils doivent aussi être conformes aux règles nationales en matière de contreparties. Ainsi, les versements de parrainage, en ce qu'ils se font en échange d'une publicité qui constitue une contrepartie pour le donateur, ne seront considérés comme des dons philanthropiques que si la contrepartie se situe dans les limites réglementaires applicables. Les incitations aux dons des personnes morales agissent à deux niveaux de la fiscalité des entreprises : l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS) et l'impôt sur les plus-values. En l'absence d'une telle incitation, les contribuables personnes morales qui donnent à des organismes philanthropiques le font sur leurs bénéfices après impôt et ne reçoivent aucun avantage fiscal. Dans certains pays, le don serait considéré comme une dépense sans rapport avec l'activité économique et resterait donc inclus dans le bénéfice imposable de l'entreprise.

4.3.1. Incitations fiscales aux dons des personnes morales

La palette des incitations fiscales aux dons des entreprises comprend, comme pour les particuliers, les déductions, les crédits d'impôt et les systèmes d'abondement, ainsi que, dans de rares cas, des dispositifs de dotation. Cependant, la fiscalité des personnes morales offre un moyen supplémentaire d'encourager le soutien aux organismes philanthropiques : la déductibilité des dépenses de parrainage (et, dans certaines circonstances précises, de mécénat) en tant que charges d'exploitation de l'entreprise. Le tableau 4.5 montre que les dons des entreprises sont déductibles dans 29 pays.

Si l'on compare les informations dans ce tableau avec celles du tableau 4.1, on voit que les déductions sont plus couramment utilisées dans les dispositifs incitatifs visant les entreprises que dans ceux visant les particuliers. Par exemple, trois pays qui utilisent le crédit d'impôt pour encourager les dons des particuliers (Belgique, Canada et Nouvelle-Zélande) encouragent plutôt les dons des entreprises par des déductions. Une explication possible est que les pays considèrent les dons des entreprises comme des frais professionnels et autorisent donc simplement le donateur à déduire le don de la même manière que ses autres charges d'exploitation. Un autre facteur qui explique la différence entre les incitations fiscales pour les entreprises et pour les particuliers est que les pays utilisent les crédits d'impôt sur le revenu des personnes physiques pour éviter l'effet régressif des déductions fiscales lorsque les taux sont progressifs. Étant donné que les taux de l'IS sont généralement fixes, les crédits d'impôt ne sont plus nécessaires pour empêcher l'effet régressif (ce n'est pas le cas aux Pays-Bas, comme expliqué ci-dessous).

Six pays encouragent les dons par des crédits d'impôt, trois d'entre eux (Chili, Lettonie et Portugal) offrant également des déductions. Les crédits d'impôt permettent aux entreprises de soustraire une partie de la

valeur de leur don de leur impôt dû une fois l'IS calculé. Dans plusieurs pays, les entreprises peuvent choisir de faire usage de la déduction fiscale ou du crédit d'impôt selon la mesure qui leur est la plus favorable.

Tableau 4.5. Incitations fiscales aux dons des entreprises

X représente l'incitation fiscale pour les entreprises ; **O** représente l'incitation fiscale pour les particuliers (si différente de celle pour les entreprises).

Pays	Déductions fiscales	Crédits d'impôt	Système d'abondement	Dispositif de dotation	Autres
Argentine	X				
Australie	X				
Autriche	X				
Belgique	X	O			
Bulgarie	X				
Canada	X	O			
Chili	X	X			
République tchèque	X				
Estonie	X				
Finlande	X				
Allemagne	X				
Grèce	X				
Hongrie	X			O	
Inde	X				
Indonésie	X				
Irlande	X		O		
Italie	X	O		O	
Japon	X				
Lettonie	X	X			
Lituanie	X			O	
Luxembourg	X				
Malte	X				O
Mexique	X				
Pays-Bas	X				
Nouvelle-Zélande	X	O			
Norvège	X		X		
Portugal	X	X		O	
Roumanie	X			O	
Singapour	X				
Slovénie	X			O	
Afrique du Sud	X				
Suisse	X				
Royaume-Uni	X		O		
États-Unis	X				
Colombie		X			
France		X			
Israël		X			
République slovaque				X	
Suède		O			X ¹

Notes :

1. Aucune incitation fiscale aux dons des entreprises

Source : questionnaire de l'OCDE sur la fiscalité et la philanthropie

La Norvège est le seul pays à avoir un système d'abondement parmi ses incitations aux dons des entreprises et la République slovaque, le seul à offrir un dispositif de dotation. Les avantages des dispositifs de dotation – tels que leur capacité à favoriser une culture du don en sensibilisant le grand public à la philanthropie – concernent principalement les dons des particuliers. Ainsi, la différence entre la fréquence des dispositifs de dotation dans les incitations destinées aux particuliers et dans celles destinées aux entreprises pourrait s'expliquer par le fait que, hormis affecter des fonds publics à des organismes philanthropiques (ce que peuvent aussi faire les subventions), ils n'ont jamais un effet aussi puissant que lorsqu'ils s'adressent aux particuliers.

La conception des incitations fiscales pour les donateurs personnes morales diffère d'un pays à l'autre et dépend de la nature du don. Un don philanthropique peut se faire en numéraire (don en espèces) ou être non monétaire (don en nature). Dans le cas des entreprises, les dons en nature peuvent consister en

- biens immeubles, droits intellectuels, titres, biens culturels ;
- stocks de matières et de marchandises (p. ex., don de fauteuils roulants par un fabricant de matériel médical) ;
- travail (p. ex., contribution à un chantier d'équipement par une entreprise de construction).

Comme les dons en nature des particuliers, les dons non monétaires des entreprises doivent respecter certaines règles en matière d'estimation, qui, sauf exception, sont les mêmes que pour les particuliers, et sont donc décrites au point 4.2.7. ci-dessus.

4.3.2. Plafonnement des incitations fiscales pour les entreprises

Les déductions et crédits d'impôt pour les dons des entreprises sont liés à l'impôt sur les sociétés et peuvent être limités à : une fraction du revenu global ; une fraction du revenu global imposable ; une fraction de la somme du chiffre d'affaires total et des salaires et traitements versés ; une fraction de l'IS à payer, une fraction du don lui-même, une valeur monétaire ; ou une combinaison de ces plafonds. En outre, contrairement aux particuliers, les entreprises peuvent déduire des charges professionnelles, de sorte que le parrainage d'organismes philanthropiques peut être partiellement encouragé au même titre que les dons par les règles normales relatives aux frais professionnels.

Les pays peuvent utiliser une combinaison de plafonds de déductions et de crédits avec différents niveaux de générosité. Dans certains cas (p. ex., en Bulgarie, au Chili, en Hongrie et en Slovaquie), ces plafonds dépendent de la cause servie par le fonds ou l'OIG bénéficiaire. D'autres pays peuvent offrir au contribuable un choix de plafonds ou même de types de subvention fiscale (cas de l'Allemagne et de la Lettonie). Plusieurs pays (p. ex., l'Inde, la Belgique et la Lituanie) limitent l'allégement fiscal à une valeur monétaire fixe en plus d'un plafond défini comme une fraction, par exemple, du revenu global ou du revenu imposable.

Incitations fiscales similaires pour les particuliers et les entreprises

Dans 13 des pays étudiés – Argentine, Australie, Autriche, Bulgarie, Colombie, République tchèque, Inde, Indonésie, Luxembourg, Norvège, Singapour, Slovaquie et Suisse –, le même traitement ou un traitement similaire s'applique aux dons des particuliers et aux dons des entreprises (voir, de ce fait, les points 4.2.3. et 4.2.5. pour plus de précisions). La différence est que, dans un cas, les déductions ou les crédits d'impôt sont calculés sur le revenu des personnes physiques, tandis que dans l'autre, les allègements fiscaux s'appliquent aux bénéficiaires des entreprises. Les planchers, les plafonds et le type de subvention fiscale restent les mêmes. En Argentine, les entreprises peuvent déduire les dons dans la limite de 5 % de leur bénéfice annuel. En Australie, les dons sont déductibles de la base de l'IS sans limite supérieure (tant que la déduction n'aboutit pas à un impôt dû négatif) et peuvent être étalés sur cinq années. En Autriche, les dons des entreprises sont déductibles dans la limite de 10 % du bénéfice global. Contrairement aux contribuables personnes physiques, les entreprises bénéficient d'un traitement fiscal préférentiel pour

leurs dons en numéraire comme en nature. En Colombie, les entreprises qui donnent à des organismes philanthropiques bénéficient d'un crédit d'impôt de 25 %, limité à 25 % de l'IS dû par l'entreprise. En République tchèque, les entreprises peuvent déduire les dons en espèces et en nature jusqu'à 10 % de la base de l'IS si la valeur du don dépasse 2 000 CZK. Le don est déductible à 100 % s'il a pour bénéficiaire un fonds désigné dans une liste de fonds admissibles (p. ex., le Prime Minister National Relief Fund) et à 50 % pour la plupart des autres organismes philanthropiques. Dans la plupart des cas, la déduction est plafonnée à 10 % du résultat global brut (après toutes les autres exonérations et déductions fiscales admissibles). En Indonésie, les dons sont déductibles de la base de l'IS dans la limite de 5 % du bénéfice imposable. Au Luxembourg, la déduction fiscale ne peut dépasser 1 000 000 EUR ou 20 % du total des bénéfices nets, celui-ci étant constitué par l'excédent des recettes sur les dépenses effectuées en vue d'acquiescer, d'assurer et de conserver les recettes. En Norvège, les dons d'entreprise jusqu'à 50 000 NOK sont déductibles. Singapour accorde une déduction fiscale de 250 % sur certains types de dons, tels que les dons en espèces et les dons d'actions et d'œuvres d'art à des organismes philanthropiques admissibles. En Afrique du Sud, les dons peuvent donner droit à une déduction fiscale allant jusqu'à 10 % du bénéfice imposable. En Slovaquie, la déduction fiscale pour les dons des entreprises est limitée à 0.5 % du bénéfice imposable. Les déductions pour les dons à des causes telles que l'aide sociale, la science et la religion sont limitées à 0.3 % ; les déductions pour les dons en faveur de la culture ainsi que du secours en cas de catastrophe sont plafonnées à 0.5 % du bénéfice imposable. En Suisse, les dons sont déductibles à hauteur de 20 % du bénéfice imposable de l'entreprise.

En Bulgarie, le plafond de la déduction fiscale varie en fonction de la cause visée et les pourcentages sont les mêmes que pour les donateurs particuliers. Les dons sont déductibles de la base de l'IS (résultat comptable annuel), dans la limite d'un plafond global de 65 % de la base d'imposition. Les plafonds diffèrent en fonction du bénéficiaire comme suit :

- jusqu'à 10 % du résultat comptable de l'exercice pour les montants dépensés en faveur des bénéficiaires suivants :
 - établissements de santé et de soins ;
 - services sociaux pour les soins résidentiels ainsi que services de l'Agence d'assistance sociale et du Fonds de protection sociale relevant du Ministère du travail et de la politique sociale ;
 - foyers d'accueil et de soins pour enfants ;
 - crèches, jardins d'enfants, écoles, collèges, lycées et universités publics ;
 - établissements publics au sens de la Loi comptable ;
 - associations confessionnelles enregistrées dans le pays ;
 - entreprises spécialisées ou les coopératives de personnes handicapées, personnes handicapées ainsi que leurs aides techniques ;
 - victimes de catastrophes ou leurs familles ;
 - Croix-Rouge bulgare ;
 - personnes socialement défavorisées, y compris enfants handicapés ou orphelins ;
 - instituts culturels et centres communautaires ;
 - OIG à l'exception de ceux soutenant la culture ;
 - Fonds bulgare pour la promotion de l'efficacité énergétique et des énergies renouvelables ;
 - groupes thérapeutiques pour le traitement des toxicomanies ;
 - le Fonds des Nations unies pour l'enfance (UNICEF) ;
 - entreprises sociales inscrites au registre des entreprises sociales, pour l'exercice de leurs activités sociales ou la réalisation de leurs objectifs sociaux ;
- jusqu'à 15 % du résultat comptable pour l'aide fournie à titre gratuit dans les conditions et selon la procédure établies par la loi sur le soutien financier à la culture ;

- jusqu'à 50 % du résultat comptable pour le montant des dons en faveur de :
 - la Caisse nationale d'assurance maladie : pour les activités liées au traitement médical des enfants qui sont financées par des transferts du budget du ministère de la santé, et les activités du Centre de procréation assistée.
- Les frais relatifs aux dons d'ordinateurs et de matériel informatique fabriqués dans l'année précédant la date du don et donnés à des écoles et lycées bulgares sont admissibles à des fins fiscales.

En Finlande, en Irlande, au Mexique, aux Pays-Bas, en Allemagne, en France et en Israël, les incitations fiscales aux dons des entreprises sont les mêmes pour les particuliers, mais avec des plafonds qui diffèrent sensiblement. En Finlande, les entreprises peuvent déduire les dons en numéraire aux universités financées par des fonds publics dont le montant est compris entre 850 EUR et 250 000 EUR. Les dons en espèces dans les mêmes limites de montant sont également déductibles s'ils sont effectués dans le but de promouvoir la science, l'art ou le patrimoine culturel finlandais et s'ils sont versés à des associations, des fondations ou d'autres institutions désignées par l'administration fiscale et dont l'objet est de promouvoir l'art, la science ou la conservation du patrimoine culturel finlandais.

En Irlande, une entreprise qui fait un don de plus de 250 EUR à un organisme philanthropique agréé peut demander une déduction au même titre que pour des frais commerciaux ou de gestion déductibles de ses charges, pour l'exercice comptable au cours duquel le don est versé. Pour que le don soit fiscalement déductible, il ne doit pas donner lieu à une contrepartie directe ou indirecte pour le donateur ou pour une personne qui lui est liée, et il ne doit pas être conditionné ou associé à un accord impliquant l'acquisition de biens par l'organisme philanthropique agréé. Les dons d'immobilisations corporelles telles que des biens immobiliers peuvent bénéficier d'un allègement de l'impôt sur les plus-values (pour plus d'informations sur les dons de titres, voir l'encadré 4.2). L'allègement de l'impôt sur les plus-values pour les dons d'œuvres d'art est le même pour les particuliers et pour les entreprises ; il est abordé dans la section 4.2.7.

Au Mexique, les entreprises peuvent déduire les dons à des institutions privées jusqu'à 7 % du bénéfice imposable réalisé au cours de l'exercice précédent. Les dons en faveur de l'État fédéral, des administrations fédérales, des villes ou de leurs organismes décentralisés ne sont déductibles qu'à hauteur de 4 % du bénéfice fiscal. Le montant total des dons ne peut excéder 7 % du bénéfice imposable.

Aux Pays-Bas, les dons des entreprises sont déductibles dans la limite de 50 % du bénéfice fiscal, pour un montant maximum de 100 000 EUR. En outre, la déduction de dons ne doit pas aboutir à une perte et la fraction du don non déduite ne peut pas être reportée sur plusieurs exercices. Les dons aux OIG servant une cause en rapport avec la culture sont abondés et peuvent être déduits à hauteur de 1.5 fois la valeur du don, dans la limite de 2 500 EUR au maximum. Les Pays-Bas ayant un taux d'IS progressif (16.5 % pour les bénéfices jusqu'à 200 000 EUR et 25 % pour les bénéfices au-delà de 200 000 EUR), le montant de la déduction autorisée est plus élevé pour les entreprises qui déclarent un bénéfice supérieur à 200 000 EUR.

En Allemagne, les dons sont déductibles jusqu'à 20 % du résultat imposable (avant la déduction) ou 4 % de la somme du chiffre d'affaires total et des salaires versés (ce qui est très proche de la conception de l'incitation fiscale pour les dons en Lettonie – voir l'encadré 4.7). Des dispositions de report s'appliquent et les dons peuvent être considérés comme des charges d'exploitation. Pour les dons en nature portant sur des biens, l'entreprise peut choisir entre l'approche de la valeur vénale et celle de la valeur comptable (voir la section sur les règles d'estimation de la valeur pour plus de détails sur ces deux approches).

La France accorde aux entreprises une réduction d'impôt pour don égale à 60 % du montant pour la fraction du don inférieure ou égale à 2 millions EUR et à 40 % du montant pour la fraction supérieure à 2 millions EUR. Pour les dons aux organismes d'aide aux personnes en difficulté (repas, soins, logement), la réduction est de 60 % du montant total du don. La réduction d'impôt est plafonnée à 20 000 EUR ou

5 ‰ (5 pour mille) du chiffre d'affaires annuel hors taxe (plafond appliqué à l'ensemble des versements effectués). Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le plafond, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivants.

En Israël, les entreprises qui font des dons à des organismes philanthropiques admissibles peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt de 30 % ; le montant des dons doit pour cela être compris entre 50 USD et 2.5 millions USD. La déduction ne peut excéder 30 % du revenu brut et la fraction admissible excédentaire ne peut être reportée sur plus d'un exercice. En outre, les dons ne peuvent pas être considérés comme des frais professionnels et l'impôt sur les plus-values s'applique aux dons en nature.

En Italie, les entreprises peuvent déduire les dons philanthropiques de leur revenu imposable de la même manière que les particuliers. Toutefois, elles ne peuvent pas opter pour le crédit d'impôt.

Crédits d'impôt pour les particuliers, déductions fiscales pour les entreprises

La Belgique, le Canada et la Nouvelle-Zélande offrent des crédits d'impôt pour les donateurs personnes physiques et des déductions fiscales pour les donateurs personnes morales. En Belgique, les dons des entreprises à des organismes philanthropiques agréés sont déductibles jusqu'à 5 % du bénéfice imposable ou 500 000 EUR. Au Canada, les dons des entreprises à des organismes de bienfaisance enregistrés donnent droit à une déduction pouvant représenter jusqu'à 75 % du bénéfice imposable de l'entreprise. Ce plafond est majoré de 25 % du montant des plus-values imposables découlant du don de biens en capital ayant pris de la valeur, et de 25 % de la récupération de la déduction pour amortissement provenant de tout don d'immobilisations amortissables. Le plafond de revenu net ne s'applique pas à certains dons de biens culturels ou de terres écosensibles. Le taux d'inclusion des plus-values réalisées est de zéro pour les dons portant sur certaines immobilisations (titres cotés en Bourse, options d'achat d'actions, terres écosensibles, biens culturels attestés). Les dons qui dépassent le plafond applicable peuvent être reportés prospectivement jusqu'à cinq ans, à l'exception des dons de terres écosensibles qui peuvent l'être jusqu'à dix ans. En Nouvelle-Zélande, les entreprises peuvent demander des déductions fiscales pour tous les dons consentis à des fonds et OIG agréés, à condition que la déduction n'excède pas le total de leur bénéfice net annuel et que le montant du don soit d'au moins 5 NZD. Les dons de biens ne sont pas admissibles à la déduction fiscale et les dons excédentaires ne peuvent être répartis sur plusieurs années.

Le Japon offre aux donateurs particuliers le choix entre une déduction et un crédit ; les donateurs personnes morales, en revanche, n'ont que le choix de la déduction fiscale. Le plafond de la déduction pour les dons relevant du régime général se calcule au moyen de la formule suivante : $[(\text{Montant du capital en fin d'exercice} \times \text{Nombre de mois dans l'exercice} / 12 \times 2.5 / 1\,000) + (\text{bénéfice de l'exercice en cours} \times 2.5 / 100)] \times 1/4$. Pour les dons aux OIG relevant du régime spécial, la formule est la suivante : $[(\text{Montant du capital à la fin de l'exercice} \times \text{nombre de mois dans l'exercice en cours} / 12 \times 3.75 / 1\,000) + (\text{bénéfice de l'exercice en cours} \times 6.25 / 100)] \times 1/2$. La limite déductible est calculée pour chaque exercice au moment où le don est effectué. Il n'est pas possible de reporter le montant de la limite déductible qui n'est pas utilisé.

Crédits d'impôt combinés à des déductions fiscales

Le Chili, la Lettonie et le Portugal offrent à la fois des crédits d'impôt et des déductions fiscales aux donateurs personnes morales. En Lettonie, les entreprises donatrices ont le choix entre trois options d'allègement fiscal pour leurs dons philanthropiques (voir l'encadré 4.7 pour plus d'informations) – une déduction plafonnée en fonction des bénéficiaires, une déduction plafonnée en fonction de la masse salariale brute et un crédit d'impôt lié à l'impôt sur le revenu des dividendes. Au Portugal, les dons des entreprises peuvent être déduits de la base d'imposition dans la limite de 8/1000 du chiffre d'affaires total. Selon la cause visée, les dons bénéficient d'un abondement de 120 % à 150 % de leur valeur totale aux fins de la déduction. Par exemple, si une entreprise fait un don de 1 000 EUR à un OIG servant un but éducatif, elle pourra déduire 1 200 EUR de son résultat imposable.

Au Chili, certains dons d'entreprises peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt de 50 % et d'une déduction fiscale égale au montant restant. D'autres peuvent bénéficier d'une déduction complète. Les dons aux causes d'urgence nationale et les dons effectués en vertu d'une loi de municipalité sont déductibles de la base d'imposition. Les dons pour la reconstruction peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt de 50 % et d'une déduction fiscale égale au montant restant. Les dons en faveur de la culture donnent droit à un crédit d'impôt de 50 % plafonné soit à 2 % de la base d'imposition soit à une somme fixe, selon celui des deux montants qui est le plus faible, le solde étant déductible. Les dons aux organisations caritatives donnent droit à un crédit d'impôt de 50 % plafonné à un montant fixe, le solde étant déductible. Les dons en faveur de la culture donnent droit à un crédit d'impôt de 50 % plafonné soit à 2 % de la base d'imposition soit à une somme fixe, selon celui des deux montants qui est le plus faible, le solde étant déductible. Les dons aux associations sportives donnent droit à un crédit d'impôt de 50 % ou 35 % plafonné à 2 % de la base d'imposition ou à un montant fixe, le solde étant déductible. Les dons aux œuvres éducatives et sportives donnent droit à un crédit d'impôt de 50 %, le solde étant déductible, avec des plafonds qui diffèrent selon le type d'œuvre. En outre, dans la majorité des cas, un plafond général s'applique au montant du don, qui ne doit pas dépasser 5 % du bénéfice imposable de l'exercice (des plafonds spéciaux s'appliquent en cas de déficit fiscal ou de bénéfice ne couvrant pas le montant du don).

Encadré 4.7. Incitations fiscales pour les personnes morales en Lettonie

Les trois options d'allègement

Les entreprises qui ont fait un don admissible à un organisme philanthropique agréé peuvent choisir l'une des trois options d'allègement fiscal suivantes :

- déduction fiscale : déduction du montant du don de la base de l'IS, le montant de la déduction étant limité à 5 % du bénéfice de l'exercice précédent (après calcul de l'impôt) ;
- déduction fiscale : déduction du montant du don de la base de l'IS, le montant de la déduction étant limité à 2 % du total de la masse salariale brute (p. ex., les salaires versés) de l'exercice précédent ;
- crédit d'impôt : réduction de l'IS dû, mais uniquement sur les revenus des dividendes, de 85 % du montant des dons, lorsque la valeur du crédit ne dépasse pas 30 % de l'IS frappant les dividendes.

Les conditions d'admissibilité du don

Les dons des entreprises sont admissibles aux trois options d'allègement fiscal si les conditions ci-dessous sont remplies.

- Le don n'est pas destiné à un bénéficiaire spécifique qui est lié au donateur, à un employé du donateur ou au parent d'un employé du donateur.
- Le don n'entraîne pas, de la part du bénéficiaire, d'activités faites en contrepartie du don (p. ex., publicité, invitations à des manifestations de prestige).
- Le montant total de la dette fiscale du donateur au premier jour de la période d'imposition ne dépasse pas 150 EUR.

Le bénéficiaire du don ne fait pas la promotion de la marque du donateur. Cela pourrait être le cas lorsque le nom du bénéficiaire du don a un lien évident avec la marque du donateur (p. ex., *Société A* fait un don en numéraire à la fondation de *Société A*). Si le bénéficiaire publie la liste de ses donateurs, le nom de chaque donateur ne doit pas occuper plus de 1/20^e de la zone de texte.

Dispositifs de dotation pour les particuliers mais pas pour les entreprises

Parmi les six pays qui mettent en œuvre un dispositif de dotation pour les contribuables personnes physiques (Hongrie, Lituanie, Portugal, Roumanie, République slovaque et Slovénie), seule la République slovaque en propose aussi un pour les personnes morales. En République slovaque, les entreprises peuvent affecter 1 % ou 2 % de leur impôt sur les sociétés à un organisme à but non lucratif agréé. Le montant minimum de la dotation est de 8 EUR. En Lituanie, les entreprises sont autorisées à déduire deux fois le montant total des dons (sauf pour les dons en espèces d'un montant unitaire supérieur à 9 750 EUR à des organismes philanthropiques reconnus, au cours d'un même exercice). Le montant total de la déduction ne peut excéder 40 % du bénéfice imposable de l'entreprise au cours de l'année fiscale. En Hongrie, une fraction déterminée des dons des entreprises est déduite du bénéfice avant impôt au titre des charges d'exploitation. Si une entreprise fait un don à un OIG, elle peut déduire 20 % de la valeur totale du don. Si le don est effectué dans le cadre d'un accord à long terme, la déduction peut être de 40 %. En outre, 50 % des dons au Fonds hongrois de sauvetage et de réparation (Magyar Kármentő Alap), au Fonds national de la culture ou au Fonds de compensation agricole sont déductibles.

4.3.3. Dons et parrainage en contrepartie de publicité

Ce rapport fait la distinction entre deux types de versements à des organismes philanthropiques à des fins de promotion : 1) ceux qui consistent en achat de prestations publicitaires à un prix égal à la juste valeur marchande de ces services ; et 2) ceux qui consistent en dons et actions de mécénat en contrepartie d'une publicité dont la juste valeur marchande est inférieure à la valeur du don et qui est conforme aux règles du pays en matière de contreparties. Dans la plupart des pays (p. ex., la Belgique, la Lettonie, le Mexique, les Pays-Bas, la Nouvelle-Zélande, la Norvège, la République slovaque, la Suède et les États-Unis), les versements du premier type sont entièrement déductibles. Dans certains pays, des contrats publicitaires sont généralement exigés pour prouver que l'OIG fait effectivement de la publicité pour l'entreprise. En Belgique, les dépenses de parrainage sont entièrement déductibles et les dons (ou « libéralités ») sont plafonnés à 5 % des bénéfices imposables ou dans la limite de 500 000 EUR au maximum. En France, tous les versements effectués en faveur d'organismes d'intérêt général sans contrepartie sont considérés comme des dons (« mécénat »). Toute opération dans laquelle l'OIG s'engage à assurer la visibilité de la marque ou de ses produits doit faire l'objet d'un contrat de publicité. En Nouvelle-Zélande et en Australie, un versement à un OIG peut être considéré comme une charge, et est déductible selon le régime général pour autant qu'il contribue à la génération de revenu imposable. Ainsi, un versement de parrainage à un OIG peut être déductible en vertu des règles générales relatives aux frais professionnels si le parrainage est susceptible d'augmenter le revenu imposable de l'entreprise. Aux États-Unis, les dons qui sont directement liés à l'activité commerciale ou industrielle du contribuable et qui sont faits dans l'attente raisonnable d'un rendement financier proportionnel au montant versé peuvent être déduits en charges. La déduction en charges n'est pas limitée aux 10 % du revenu brut ajusté auxquels la déduction pour les dons caritatifs est plafonnée.

Bien qu'ils puissent être considérés comme des charges déductibles pour le donateur dans de nombreux pays (à condition qu'ils aient un lien suffisant avec le résultat d'exploitation), ces versements peuvent avoir des implications pour les OIG qui les reçoivent. Les revenus d'activités autres que celles associées à la « cause noble » pour laquelle ils ont obtenu le statut d'organisme d'intérêt général peuvent être considérés comme revenus commerciaux et plafonnés en conséquence. Au Mexique, par exemple, les revenus provenant d'activités publicitaires sont considérés comme des revenus commerciaux et ne peuvent pas dépasser 10 % des revenus de l'OIG si celui-ci veut pouvoir bénéficier de l'avantage fiscal lié aux dons. Le fait de recevoir des versements au titre de parrainage plutôt que des dons peut entraîner pour l'OIG bénéficiaire des obligations qu'il ne sera pas en mesure de satisfaire ou une hausse de l'impôt dû. Les règles fiscales applicables aux OIG sont examinées plus en détail dans un autre chapitre de ce rapport.

Là où les versements de parrainage sont admis comme dons philanthropiques, les entreprises peuvent donner plus que la valeur de la contrepartie en publicité. Ainsi, au Canada, si une entreprise reçoit une reconnaissance spéciale, ou une marque de reconnaissance allant au-delà d'un simple remerciement (p. ex., bandeau publicitaire ou promotion de ses produits) de la part d'un organisme philanthropique auquel elle a fait un don, son don est considéré comme un « parrainage philanthropique », et les règles en matière de contreparties peuvent s'appliquer. Dans certains pays, le versement peut ne donner droit à aucun allègement fiscal (voir, p. ex., les règles strictes de la Lettonie en matière de contreparties, analysées dans l'encadré 4.7). Au Canada, la juste valeur marchande de la contrepartie en publicité est soustraite du montant du don aux fins de la déductibilité fiscale pour l'entreprise donatrice. Lorsque la valeur ne peut être calculée, l'organisme donataire ne peut pas délivrer de reçu officiel de don et l'entreprise donatrice peut alors être autorisée à déduire le versement au titre des frais de publicité (il ne s'agit donc pas nécessairement d'une forme de don philanthropique).

4.4. Risques d'évasion et de fraude fiscales

4.4.1. Abus des incitations fiscales en faveur des dons philanthropiques

Il y a abus des avantages fiscaux octroyés aux organismes philanthropiques lorsque le statut fiscal privilégié d'un fonds ou d'un OIG est utilisé indûment soit par l'organisme lui-même, soit par un contribuable ou un donateur, soit par un tiers, tel qu'un escroc usurpant la raison sociale de l'organisme ou un responsable de déclaration fiscale falsifiant des déclarations pour frauder le fisc (OCDE, 2009^[4]). Les abus dont il est question ici ne font pas qu'entraîner des pertes de recettes fiscales ; ils nuisent à l'image et au crédit du secteur philanthropique dans son ensemble. Les risques d'évasion et de fraude fiscales communément associés aux allègements fiscaux pour les dons philanthropiques recouvrent les situations suivantes : organisme philanthropique qui participe volontairement à une fraude fiscale au profit d'un donateur (voir l'exemple décrit dans l'encadré 4.8) ; justificatifs de don et reçus fiscaux falsifiés par l'organisme philanthropique, le responsable de la déclaration fiscale ou le donateur ; paiement de biens ou de services déguisé en don ; dons dont la valeur est surestimée ; don de biens dans lesquels le donateur conserve une participation.

Encadré 4.8. L'affaire du Cup Trust au Royaume-Uni

Contexte

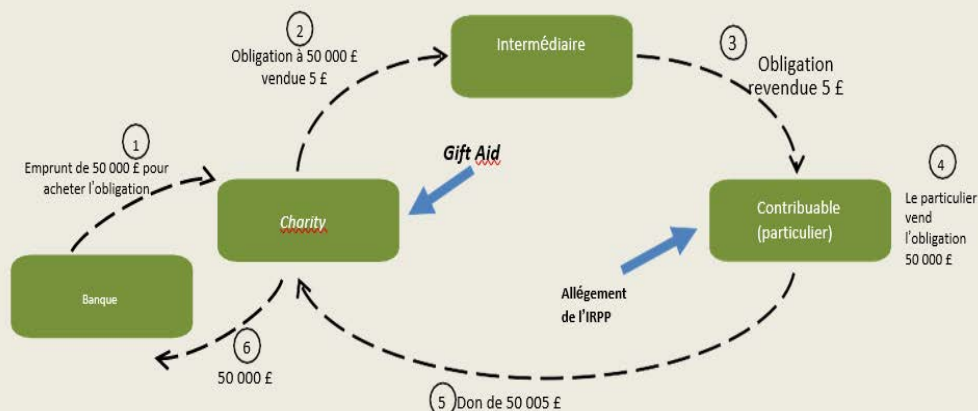
Cup Trust, un trust caritatif ayant pour seul administrateur (*trustee*) une société domiciliée dans les Îles Vierges britanniques, a été enregistré comme organisation caritative (*charity*) par la Charity Commission for England and Wales en 2009. Cup Trust a reçu au total 176 000 000 GBP de « dons » de contribuables, grâce auxquels il a tenté d'obtenir 46 000 000 GBP de *Gift Aid*, et a versé en tout et pour tout 55 000 GBP à des œuvres caritatives.

Le schéma du montage

Le trust caritatif Cup Trust était au centre d'une opération circulaire dont l'objectif était de percevoir la subvention publique du programme *Gift Aid* et de faire profiter ses donateurs particuliers d'allègements fiscaux. Le diagramme ci-dessous est un schéma simplifié de l'opération frauduleuse, destinée à être exécutée en moins de 24 heures. Cup Trust commence par contracter un emprunt qui lui sert à acheter, auprès d'un autre trust, une obligation d'État d'une valeur de 50 000 GBP. Cup Trust vend ensuite l'obligation à un intermédiaire au prix de 5 GBP, avec une option lui permettant de récupérer le titre dans le cas où il ne recevrait pas dans les 24 heures un don de 50 005 GBP. Un contribuable (particulier) achète alors l'obligation à l'intermédiaire au prix de 5 GBP, la vend à sa valeur de marché

de 50 000 GBP au trust initial, et fait un don de 50 005 GBP à Cup Trust, sachant pouvoir bénéficier d'un allègement fiscal pour la totalité de son « don à une organisation caritative ». Enfin, Cup Trust utilise le produit du don pour rembourser le prêt, consenti sans intérêt à condition qu'il soit remboursé dans les 24 heures. Cup Trust demande par ailleurs à bénéficier du *Gift Aid* sur le don reçu – ce qui, en l'occurrence, lui sera refusé.

Opération circulaire réalisée en 24 heures



Mesures propres à prévenir ce type d'abus

- L'échange régulier d'informations sur les organismes philanthropiques d'intérêt commun entre l'autorité d'agrément et l'administration fiscale, afin de concentrer des ressources limitées sur les organismes suspects et traquer les stratagèmes d'évasion et de fraude fiscales dans le secteur philanthropique.
- Des contrôles préalables par l'autorité d'agrément pour vérifier l'existence d'un intérêt général manifeste lié à l'objet d'un organisme avant de lui accorder le statut fiscal préférentiel.
- La réglementation des organismes philanthropiques est importante pour maintenir l'accès aux avantages fiscaux. Nécessité d'améliorer la responsabilité et la transparence par le biais d'obligations déclaratives et de mieux utiliser les données des différentes administrations.

Note : le diagramme est un schéma simplifié du stratagème utilisant l'opération circulaire sur une obligation d'État.

Source : <https://www.gov.uk/government/publications/the-cup-trust-charity-commission-inquiry-results/the-cup-trust-inquiry-results-formerly-a-registered-charity>

Surestimation de la valeur des dons en nature

Des règles d'estimation laxistes et des contrôles insuffisants peuvent ouvrir la porte à des montages fondés sur la surestimation. De tels montages désignent par exemple le cas où un contribuable achète un bien immobilier à bas prix et en fait don à une valeur beaucoup plus élevée (appuyée par une estimation en ce sens), générant ainsi des bénéfices excessifs au moment de demander la déduction fiscale pour don de bienfaisance. Ces stratagèmes utilisent souvent des structures étrangères (OIG étrangers et fiducies extraterritoriales dans des paradis fiscaux) pour masquer, mais aussi légitimer, la transaction. Au Canada, ces montages ont été très utilisés dans les années 2000. En conséquence, le pays a adopté une législation et augmenté les ressources de contrôle pour traiter l'estimation des dons, ce qui semble avoir permis d'endiguer le problème. En Colombie et en Allemagne également, des systèmes dans lesquels la valeur des dons était artificiellement gonflée pour augmenter l'avantage fiscal ont eu cours.

Aux États-Unis, l'estimation des biens donnés est un problème de longue date. Au fil du temps, la législation ou la réglementation ont renforcé les exigences en matière d'estimation et certaines autres contraintes afin de combler les failles qui ouvraient la voie aux abus. L'estimation des dons de véhicules d'occasion, qui a fait l'objet de nombreux abus, en est un exemple. Afin de limiter la surestimation des véhicules d'occasion, la législation a imposé des estimations formelles pour les véhicules d'une valeur supérieure à 500 USD et des formulaires à soumettre aux services fiscaux indiquant l'année, le modèle et le numéro d'identification du véhicule (numéro de châssis) à des fins de vérification.

Trafic de justificatifs de dons et de reçus fiscaux

Dans certains pays, les fraudeurs profitent d'un cadre réglementaire laxiste et d'une absence de contrôles fiscaux ciblés pour organiser la vente ou la falsification de justificatifs de dons. Un moyen de détourner l'incitation fiscale au don consiste à gonfler l'avantage fiscal demandé en produisant des justificatifs de dons à un OIG qui ont été achetés, parfois pour une fraction seulement de leur valeur faciale, par exemple aux professionnels chargés de l'établissement des déclarations fiscales. Au Canada, cette dérive était particulièrement fréquente à la fin des années 1990 et au début des années 2000.

Déduction de dons en nature non déductibles

Dans certains pays – comme en Indonésie, où les dons en nature ne sont pas déductibles –, la fraude consiste à profiter de l'avantage fiscal pour les dons en nature, en les déduisant du résultat d'exploitation (pour les entreprises) ou en les inscrivant dans les frais donnant droit à la réduction d'impôts (pour les particuliers).

Paiements de biens et de services déguisés en dons

Les donateurs particuliers peuvent, de connivence avec l'organisme donataire, déguiser en don le paiement effectué pour un bien ou un service. Des arrangements de ce type sont, par exemple, les organismes de bienfaisance qui reçoivent des dons et utilisent ensuite les fonds pour offrir une bourse à l'enfant d'un donateur ou pour payer les frais de scolarité de l'enfant d'un donateur dans une école privée. Ce problème est signalé par le Canada ainsi que par la Nouvelle-Zélande (voir l'encadré 4.9).

4.4.2. Stratégies anti-abus

S'ils veulent que la dépense fiscale engagée pour encourager les dons philanthropiques ait une efficacité, les pays doivent s'attaquer aux mécanismes d'évasion et de fraude fiscales engendrés par les dispositifs d'incitation et mettre en œuvre une réglementation et une stratégie propres à les interdire. Cependant, un excès de réglementation et d'obligations peut accroître considérablement la charge administrative tant pour les autorités fiscales et réglementaires que pour les organismes philanthropiques et leurs donateurs. Nombre de pays estiment au demeurant que la pratique de contrôles ciblés, le durcissement des amendes et des sanctions juridiques, une meilleure exploitation des données, et des règles fiscales claires sont des mesures efficaces pour prévenir la fraude.

La majorité des stratégies anti-abus consistent toutefois à réglementer et à établir des exigences de transparence et des obligations déclaratives pour les fonds et les OIG, comme nous le verrons au chapitre 5. En effet, un des principes des mesures anti-abus est que les bénéficiaires de dons philanthropiques soient des organismes philanthropiques agréés. Cela permet à l'administration fiscale de concentrer ses ressources sur ces organismes et de faire porter l'exigence de cause noble et d'intérêt général sur les fonds et OIG qui reçoivent les dons. L'agrément qui permet à une structure d'être considérée comme un fonds ou un OIG habilité à recevoir des dons ouvrant droit aux subventions fiscales a également pour but de légitimer les organismes philanthropiques, et, par-là, favoriser la confiance du public et le soutien financier pour le secteur dans son ensemble. Par conséquent, un élément clé de tout

régime fiscal d'incitation à la philanthropie est un système solide d'agrément et de réglementation des organismes philanthropiques.

Encadré 4.9. Dispositifs courants d'évasion et de fraude fiscales utilisant les incitations aux dons philanthropiques en Nouvelle-Zélande

Dispositifs d'évasion

- Les bénéficiaires et les donateurs font passer pour dons les paiements effectués pour des biens ou des services (p. ex., frais de scolarité dans une école privée). Dans un tel système, le « donateur » reçoit le bien ou le service et demande un crédit d'impôt au titre de l'IRPP pour 33 % du prix acquitté.
- En Nouvelle-Zélande, l'allégement fiscal pour les donateurs particuliers est limité aux dons en espèces. Ainsi, certains contribuables font des « dons » en espèces à des organismes philanthropiques, étant entendu que l'organisme utilise ces fonds pour acheter un bien appartenant au donateur (transformant en don en espèces, à des fins fiscales, ce qui est effectivement un don en nature).
- Les donateurs versent des « dons » en espèces à une organisation caritative apparentée, étant entendu que ces fonds sont immédiatement prêtés en retour au donateur ou à un affilié pour servir aux activités courantes de son entreprise (le donateur demande un avantage fiscal, alors que l'organisation caritative peut, dans les faits, ne jamais avoir la jouissance des fonds en question).

Dispositifs de fraude

- Falsification de justificatifs de dons ou fabrication de reçus fiscaux.
- Utilisation de l'identité d'un tiers pour déclarer un don.

Références

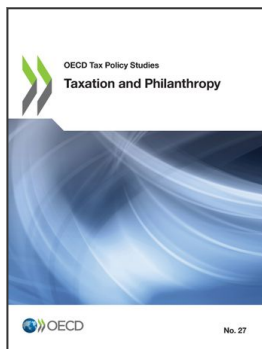
- Bullain, N. (2004), “Explaining Percentage Philanthropy: Legal Nature, Rationales, Impacts”, [1]
International Journal of Not-for-Profit Law, Vol. 6/4,
<https://www.icnl.org/resources/research/ijnl/explaining-percentage-philanthropy-legal-nature-rationales-impacts>.
- OECD (2009), *Report on abuse of charities for money-laundering and tax evasion*, [4]
<http://oecd.org/dataoecd/30/20/42232037.pdf>.
- Strečanský, B. et M. Török (2016), *Assessment of the Impact of the Percentage Tax Designations: Past, Present, Future*, ERSTE Foundation, [3]
<http://www.erstestiftung.org/en/publication/percentage-tax-designations/>.
- Urban-Brookings Tax Policy Center (2018), *How did the Tax Cuts and Jobs Act affect incentives for charitable*, [2]
<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book>.

Notes

¹ Dans le code allemand des impôts, le « montant total des revenus » (*Gesamtbetrag der Einkünfte*) est un montant intermédiaire défini précisément au cours du processus d'estimation. Il s'agit, en gros, du revenu imposable moins les frais professionnels connexes, diminué de certaines allocations spéciales pour les parents isolés et les retraités.

² La TCJA a créé un plafond de 60 % pour les dons en numéraire jusqu'en 2026.

³ Données publiées par le ministère slovène des finances (<http://edavki.durs.si>)



Extrait de :
Taxation and Philanthropy

Accéder à cette publication :
<https://doi.org/10.1787/df434a77-en>

Merci de citer ce chapitre comme suit :

OCDE (2021), « Le traitement fiscal des dons », dans *Taxation and Philanthropy*, Éditions OCDE, Paris.

DOI: <https://doi.org/10.1787/2744fce0-fr>

Cet ouvrage est publié sous la responsabilité du Secrétaire général de l'OCDE. Les opinions et les arguments exprimés ici ne reflètent pas nécessairement les vues officielles des pays membres de l'OCDE.

Ce document, ainsi que les données et cartes qu'il peut comprendre, sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région. Des extraits de publications sont susceptibles de faire l'objet d'avertissements supplémentaires, qui sont inclus dans la version complète de la publication, disponible sous le lien fourni à cet effet.

L'utilisation de ce contenu, qu'il soit numérique ou imprimé, est régie par les conditions d'utilisation suivantes :
<http://www.oecd.org/fr/conditionsdutilisation>.