

DGFIP
Direction nationale d'enquêtes fiscales
2^{ème} Brigade V.G./BIR de Pantin
6 bis rue Courtois
93695 PANTIN Cedex

Par LRAR n°1A 199 116 1300 1

et par courriel :
2e-bir.dnef@dgfip.finances.gouv.fr

Paris, le 1^{er} août 2022

Vos réf. :
N° Service : 7560105
N° IFU : 651
N° Dossier : 1-354357
N° SIRET/SPI : 44119962700056
N°AMR : 20220605811

Nos réf. :
XD/AV - 182400002

Objet :
**Association SOS Education – Réclamation contentieuse
TVA et amende 1740 A CGI**

Madame, Monsieur le Directeur départemental,

D'ordre et pour le compte de l'association SOS Education (ci-après « SOS Education », ou l'« Association »), ayant son siège social sis 25 rue de Ponthieu – 75008 PARIS, nous avons l'honneur de vous présenter la réclamation contentieuse formulée par l'association après réception de l'avis de mise en recouvrement n°20220605811, en date du 30 juin 2022 (**cf. annexe 1**).

Le bien-fondé des sommes portées sur cet avis de mise en recouvrement est contesté par l'Association pour les raisons ci-après exposées.

1. RAPPEL DES FAITS ET DE LA PROCEDURE

1.1. Contexte

L'Association SOS ÉDUCATION a été créée le 8 novembre 2001.

Elle a pour objet de :

- « Défendre et promouvoir les droits des élèves, des parents d'élèves et des enseignants par tous moyens légaux ;

- *Rassembler tous les citoyens qui souhaitent obtenir une amélioration du système d'enseignement français, notamment par l'organisation de campagnes, de référendum et de pétitions sur des points précis de la politique éducative, à l'échelle locale et nationale, afin d'orienter les décisions législatives dans l'intérêt des enfants ;*
- *Organiser des campagnes d'information et de mobilisation en vue d'une telle amélioration, et notamment par des actions de sensibilisation et d'information du grand public sur les questions éducatives et scolaires, par la diffusion de documentation sur tous formats, papier ou électronique, de sondages et d'enquêtes, et par l'information des décideurs politiques sur les questions éducatives et scolaires, par le biais d'envoi de documentation, de rencontres personnelles, et de réunions d'information ;*
- *Étudier les différents systèmes d'enseignement existants et informer les citoyens sur les solutions adoptées par d'autres pays ;*
- *Analyser les options économiques qui permettent d'élever le niveau culturel et garantir la sécurité des personnes dans les établissements scolaires ;*
- *Prendre des initiatives sous toutes formes légales pour améliorer l'instruction et l'éducation des enfants en France, notamment par le soutien à d'autres associations ou fondations à but éducatif, la prise de participation dans des entités dont les activités sont conformes à l'objet associatif de SOS Education et le financement de bourses pour les familles défavorisées ayant des enfants à besoins éducatifs particuliers nécessitant leur scolarisation hors de la sectorisation scolaire ;*
- *Favoriser directement ou indirectement, sous toute forme de communication, l'édition, la diffusion et la promotion de tous ouvrages, toutes documentations, publications ou informations permettant d'améliorer l'enseignement, notamment par*
- *le financement de projets éditoriaux participant à promouvoir les meilleurs méthodes et manuels d'enseignement dans les écoles ;*
- *De gérer les ressources dont elle disposera à cet effet ;*
- *D'effectuer toute démarche, de réaliser toute opération, détenir tout bien immobilier ou mobilier nécessaire à son activité ou ayant un lien direct ou indirect avec l'objet social précédemment décrit ;*
- *D'agir en justice, tant en demande qu'en défense, pour la défense de ses intérêts, des intérêts collectifs de ses Adhérents et de ses Membres ainsi que des principes et programmes éducatifs qu'elle promeut. » (Statuts à jour actuellement – cf. **annexe 2**).*

Il est par ailleurs précisé statutairement que l'Association est indépendante de toute formation politique, syndicale, professionnelle et confessionnelle, et qu'aucun dirigeant de l'Association ne peut avoir de mandat électif autre que municipal, ni être membre d'un parti politique (Art. 3 des statuts).

A ce jour, plus de 600 000 citoyens ont participé aux actions de mobilisation menées par l'Association SOS Education, près de 74 000 personnes sont abonnées à ses newsletters, et 250 000 donateurs ont soutenu financièrement l'Association.

❑ Elle est administrée par un conseil d'administration, actuellement de trois membres, ainsi composé :

- Monsieur Sylvain MARBACH, Président ;
- Madame Adeline DARGENT, Trésorière ;
- Madame Maïa BENSIMON-TCHERKOFF, Secrétaire.

Sur le plan fiscal, l'Association s'est vu reconnaître l'éligibilité au bénéfice du régime de faveur du mécénat par courrier de l'Administration fiscale en date du 30 mai 2002 (cf. annexe 3).

1.2. Procédure

❑ Aux termes d'une procédure de vérification de comptabilité qui a débuté le 10 septembre 2019 portant sur la période du 1^{er} janvier 2015 au 31 décembre 2018, et jusqu'au 30 juin 2019 en matière de taxe sur la valeur ajoutée (TVA), SOS Education a été rendue destinataire de deux propositions de rectification relatives à l'impôt sur les sociétés, la TVA ainsi qu'à des amendes, adressées par courrier recommandé le 16 décembre 2019 (cf. **annexe 4**).

Par courriel et par courrier en date du 15 janvier 2020 (cf. **annexe 5**), SOS Education a formulé ses observations qui, pour la plupart, ont été rejetées par l'administration fiscale dans sa réponse en date du 10 juin 2020 (cf. **annexe 6**), celle-ci confirmant en tous points les conclusions de ses propositions de rectification.

Le 15 juin, une demande de recours hiérarchique était formulée par l'Association (cf. **annexe 7**), recours ayant fait l'objet de la fixation d'un rendez-vous le 15 juillet 2020.

Préalablement à ce rendez-vous, l'Association a adressé aux services vérificateurs, un courrier complémentaire, en date du 9 juillet, répondant aux observations de l'administration fiscale (cf. **annexe 8**) pour discussions au cours dudit rendez-vous.

A l'issue de ce recours hiérarchique, la réponse du chef de service a été adressée à l'Association le 11 septembre 2020 (cf. **annexe 9**). Au titre de cette réponse, il est apparu que :

- **Le rejet de la comptabilité de l'Association ne devait pas être maintenu, celle-ci étant désormais reconnue comme probante,**

- **L'amende prévue par l'article 1736 IV du CGI (pour défaut allégué de déclaration d'un compte PayPal ouvert à l'étranger) ne devait pas non plus être maintenue.**

Il est par ailleurs primordial de noter que l'Association présente une gestion clairement désintéressée, ce que l'administration fiscale reconnaît expressément, et ce point mérite d'être clairement souligné dans le contexte de suspicion globale de sa part qui a entouré l'ensemble du contrôle.

Par ailleurs, le caractère globalement, ou principalement, non lucratif de l'Association, y compris au sens fiscal de ce terme n'est pas non plus remis en cause.

En revanche, le chef de service a maintenu les redressements suivants :

1.2.1. En matière de TVA :

- 28 076 Euros de droits au titre des exercices non prescrits à la date de la vérification de comptabilité (10 337 Euros au titre de l'exercice 2016, 8 985 Euros au titre de l'exercice 2017, 1 869 Euros au titre de l'exercice 2018 et 6 885 Euros au titre de la première moitié de l'exercice 2019) ;
- 1 067 Euros au titre des intérêts de retard (740 Euros au titre de l'exercice 2016, 260 Euros au titre de l'exercice 2017, 26 Euros au titre de l'exercice 2018 et 41 Euros au titre de la première moitié de l'exercice 2019) ;
- 2 809 Euros au titre des majorations et amendes en application de l'article 1728 du Code général des impôts (1 034 Euros au titre de l'exercice 2016, 899 Euros au titre de l'exercice 2017, 187 Euros au titre de l'exercice 2018 et 689 Euros au titre de la première moitié de l'exercice 2019).

□ Dans ses propositions de rectification en date du 16 décembre 2019 ainsi que dans sa réponse aux observations du contribuable (*cf. annexes 4 et 6*), le service vérificateur estime en effet que les activités de mise à disposition du personnel et de sous-location de locaux doivent être considérées comme des activités lucratives et doivent donc être soumises aux différents impôts commerciaux.

En effet, au regard du secteur concurrentiel, le service vérificateur soutient que l'activité exercée par l'Association entrerait en concurrence avec des entreprises du secteur lucratif exerçant la même activité, dans le même secteur.

Par ailleurs, l'administration avance que **les produits** proposés par SOS Education (mise à disposition de personnel et de locaux) ne répondent pas à une utilité sociale et ne satisfont pas à un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon peu satisfaisante. Selon elle, d'autres sociétés proposent des prestations similaires.

Enfin, sur la question des **prix**, l'administration entend soutenir que l'Association refacture à l'euro près les prestations de ses salariés et la moitié des loyers et des charges afférentes, à l'association « Institut pour la Justice » (ci-après « IPJ »), au prix du marché.

Ainsi, l'administration fiscale retient que les prestations de mise à disposition de personnel et sous-location de locaux doivent être considérées comme lucratives et doivent donc être soumises aux différents impôts commerciaux.

Selon elle, les recettes d'exploitation de ces deux activités, ajoutées à celles de la vente de livres et de la location de fichiers excéderaient le montant de la franchise fixé annuellement.

En l'absence de sectorisation, l'Association devrait donc en conséquence être assujettie à la TVA et à l'impôt sur les sociétés de droit commun, ce que l'Association SOS ÉDUCATION conteste pour les raisons exposées ci-après.

En réalité et comme démontré ci-après, le **remboursement des stricts frais de mise à disposition de salariés et la sous-location de ses locaux, à prix coûtant, ne constituent évidemment pas une activité lucrative et ne doivent donc pas être inclus, pour leur montant, dans le seuil de la franchise des impôts commerciaux. D'autant plus que les structures en question ne sont pas des sociétés commerciales mais ce sont toutes deux des associations loi 1901 sans but lucratif.**

☐ Devant ce désaccord subsistant concernant le caractère non lucratif de ces deux activités exercées par l'Association, **celle-ci a manifesté son intention de saisir la Commission départementale des impôts directs et taxes sur chiffres d'affaires, par courrier du 14 septembre 2020 (cf. annexe 10).**

La Commission s'est réunie le 6 janvier 2021.

A l'issue de son audience, la Commission départementale a donné raison à l'Association, dans ces termes :

- *« A cet égard, la Commission constate, au vu des explications apportées en séance et des éléments produits par l'association SOS EDUCATION, que la simple refacturation à prix coûtant de charges relatives au partage de locaux et à la mise à disposition de personnel, engagées pour le compte de l'association INSTITUT POUR LA JUSTICE, en vue de réduire les coûts de fonctionnement des deux structures, ne caractérise aucune intention lucrative.*
- **La Commission émet, en conséquence, un avis favorable à l'abandon des rectifications proposées par le service ».**

Pour autant, par courrier en date du 8 juillet 2021, l'inspecteur divisionnaire des finances publiques a proposé, malgré l'avis de la Commission, de retenir la taxation de l'Association (cf. annexe 11).

1.2.2. Concernant l'amende au titre de l'article 1740 A du CGI

D'autre part, le chef de service a maintenu que l'Association est passible de l'amende suivante, sur la période de 2015 à 2019, au motif que, bien que reconnue expressément par l'Administration fiscale comme désintéressée, non lucrative et d'intérêt général, l'Association n'exercerait pas l'une des activités prévues pour être éligible au régime du mécénat (et notamment malgré son objet et ses missions sociales, qui ne présenteraient pas un caractère éducatif !) :

- 1 563 127 Euros d'amende en application de l'article 1740 A du CGI (418 689 euros au titre de l'exercice 2015, 374 196 euros au titre de l'exercice 2016, 296 768 euros au titre de l'exercice 2017, 184 028 euros au titre de l'exercice 2018 et 289 446 euros au titre de la première moitié de l'exercice 2019).

Au sujet de cette amende infligée en application de l'article 1740 A du CGI, deux courriers complémentaires ont été adressés par l'Association au chef de service pour corriger certains éléments de fait et de droit primordiaux permettant de considérer que l'amende n'est pas applicable (cf. annexes 12 et 13).

Le 3 mai 2021, l'Association recevait, d'un tout autre service (Service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal, Bureau SJCF-3C) la confirmation que selon l'Administration, l'Association « *a continué à délivrer des reçus fiscaux malgré la prise de position contraire de l'administration* » (**cf. annexe 14**). Elle fait ainsi référence à un courrier du 15 février 2010 émanant du ministre du Budget, des Comptes publics, de la Fonction publique et de la Réforme de l'État, citant la ministre de la Santé et envoyé au ministre de l'Éducation nationale, courrier auquel l'Association n'est absolument pas partie (**cf. annexe 15**). Le ministre du Budget répondait en réalité à une demande formulée par six députés et sénateurs totalement étrangers à l'Association, sans aucun lien avec la procédure de rescrit fiscal engagée sept ans auparavant par SOS Éducation.

L'Association a répondu à ce courrier du 3 mai, le 2 juin 2021, en réitérant l'ensemble de ses arguments qui vous seront exposés ci-après (à savoir que le courrier ministériel ne lui est pas adressé, et ne dispose par ailleurs pas des formes requises pour lui être juridiquement opposable) (**cf. annexe 16**), et a formulé le 7 juillet 2021 une demande de second examen au sens de l'article L.80 CB du LPF (**cf. annexe 17**).

Le 10 décembre 2021, il est notifié à l'Association que la demande de second examen sollicitée par SOS Education n'entre pas dans les prévisions de l'article L. 80 CB du Livre des Procédures Fiscales et n'est donc pas recevable: « *En effet, ce courrier ne fait pas suite à une demande de rescrit et ne fait que confirmer plusieurs prises de position précédentes, qui ont la nature de décisions unilatérales de l'administration fiscale qui ne font elles-mêmes pas suite à une demande de rescrit* » (**cf. annexe 18**).

Le 17 janvier 2022, l'Association prend acte de ce rejet de sa demande de second examen et réitère ses arguments (**cf. annexe 19**) : le courrier ministériel ne lui étant pas directement adressé, n'étant aucunement motivé, n'étant pas réponse à un éventuel rescrit fiscal et n'étant ainsi susceptible d'aucune possibilité de recours, l'Association devait légitimement considérer qu'il s'agissait alors d'un simple avis du Ministre ne constituant donc pas une véritable décision lui faisant grief, et ne lui étant pas opposable.

Le 16 mars 2022, l'Inspecteur divisionnaire confirme que « *la lettre du 18 mars 2010 a porté à la connaissance de l'association la position de l'administration fiscale rendue sous l'autorité de son ministre. M. WOERTH dans un courrier du 15 février 2010. A compter de cette date, l'association était par conséquent dûment informée qu'elle ne remplissait plus les conditions posées aux articles 200 et 238 du CGI et qu'elle ne pouvait plus, à ce titre, émettre de reçus fiscaux en contrepartie des dons qu'elle recevait* » (**cf. annexe 20**).

A l'issue du courrier, il propose de rencontrer l'interlocutrice départementale chargée d'étudier les désaccords au sein de la DNEF, Madame Sylvie PERROUDON-RAGOT, rencontre qui s'est déroulée le 11 mai 2022.

Par courrier en date du 3 juin 2022 (**cf. annexe 21**), Madame Sylvie PERROUDON-RAGOT conclut ainsi l'entretien :

« *Après un examen particulièrement attentif de votre dossier et en l'absence d'élément nouveau de nature à mettre en cause la position de l'administration fiscale, j'ai décidé de maintenir les rappels de TVA et les pénalités y afférentes ainsi que l'amende qui vous a été notifiée sur le fondement de l'article 1740 A du Code général des impôts (CGI).*

En effet, bien que l'association SOS EDUCATION revendique un objet statutaire relevant du domaine éducatif, la confrontation du projet associatif avec les actions concrètement menées ne me permet pas de considérer qu'elle présente un caractère éducatif au sens des dispositions de l'article 200 1 b du CGI.

En outre, je considère que la lettre du 15 février 2010 de M. Éric WOERTH, ministre du Budget, dûment communiquée à l'association SOS EDUCATION par courrier du 18 mars suivant de M. Luc CHATEL, alors ministre de l'Education nationale, l'a parfaitement informée qu'elle ne remplissait plus les conditions d'éligibilité au dispositif du mécénat, la privant de la possibilité de délivrer des reçus fiscaux à ses donateurs.

Or, force est de constater qu'après la réception de ce courrier, l'association SOS EDUCATION a continué de remettre de tels reçus à ses donateurs malgré sa connaissance du caractère irrégulier de cette délivrance ».

Cette analyse et ces conclusions sont contestées par SOS Education dans leur ensemble, pour les raisons ci-après exposées.

2. SUR LE REGIME FISCAL APPLICABLE A L'ASSOCIATION

Pour fonder la procédure de taxation d'office de l'Association, les services vérificateurs considèrent que deux activités annexes de l'Association, qu'étaient la mise à disposition de salariés et la sous-location d'une partie de ses locaux au profit de l'Association IPJ, rentrent dans le champ lucratif.

Et puisque les recettes d'exploitation provenant des activités que les services vérificateurs considèrent comme lucratives, encaissées au cours de l'année civile, auraient ainsi dépassé, sur les trois exercices comptables examinés, les limites de la franchise des impôts commerciaux (soit à l'époque de 61 145 € en 2016 ; 61 634 € en 2017 ; et 62 250 € en 2018), les services vérificateurs considèrent qu'à défaut de sectorisation par l'Association de ses activités lucratives (qui ne peut intervenir a posteriori), l'ensemble de ses activités devait être soumis aux impôts commerciaux.

Pour justifier son analyse, les services vérificateurs considèrent donc :

- que la mise à disposition par l'Association SOS ÉDUCATION de deux salariés à temps partiel au profit de l'Association IPJ ne pouvait être qualifiée d'utilité sociale, ne répondait pas à un besoin insuffisamment couvert par le marché et était exercée dans des conditions similaires au secteur commercial ;
- de même, que la sous-location d'une partie de ses locaux au profit de l'Association IPJ ne pouvait être qualifiée d'utilité sociale, ne répondait pas à un besoin insuffisamment couvert par le marché et était exercée dans des conditions similaires au secteur commercial ;
- aussi, la prestation de mise à disposition de salariés et la sous-location de ses locaux devaient donc être considérées comme des activités lucratives.

Selon les services vérificateurs, les recettes d'exploitation de ces deux activités, ajoutées à celles de la vente de livres et de la location de fichiers excédaient les montants de la franchise fixés annuellement.

En l'absence de sectorisation, l'Association devait donc en conséquence être assujettie à la TVA et à l'impôt sur les sociétés de droit commun, ce que l'Association SOS ÉDUCATION conteste pour les raisons exposées ci-après.

En réalité et comme démontré ci-après, **la prestation de mise à disposition de salariés et la sous-location de ses locaux ne sont pas des activités lucratives et ne doivent donc pas être incluses, pour leur montant, dans le seuil de la franchise des impôts commerciaux.**

2.1. Sur le caractère non-lucratif des activités concernées

❑ Les services vérificateurs considèrent que les activités de mise à disposition de personnel et de sous-location de locaux seraient situées dans le champ concurrentiel de sociétés lucratives, dès lors qu'elles ne répondent pas à un besoin insuffisamment couvert par le marché et sont exercées dans des conditions similaires au secteur commercial.

Quand bien même il existerait des activités concurrentielles à la mise à disposition de salariés et de locaux dans la zone géographique du siège social de l'Association au moment du contrôle, **nous rappelons que ces activités constituent, selon la jurisprudence, des activités non-lucratives dès lors qu'elles sont exercées entre associations elles-mêmes non-lucratives.**

En effet, la règle dite des « 4 P » à partir de laquelle l'administration fiscale construit son raisonnement ne constitue qu'un raisonnement doctrinal issu du BOFIP et de la jurisprudence du Conseil d'Etat, **qui ne trouve à s'appliquer que lorsque l'activité et/ou les recettes en cause sont de nature commerciale**, et entrent alors dans le champ d'application des impôts commerciaux, ce qui suppose de déterminer si une exonération (soit légale, soit doctrinale telle que la règle précitée des « 4 P ») peut trouver ou non à s'appliquer.

❑ Or, tel n'est justement pas le cas en l'espèce, puisque ce type de remboursement, volontairement limité exactement à l'euro près sans tenir compte d'aucun frais de gestion administrative, ne constitue qu'une **simple répartition de frais hors du champ des impôts commerciaux** et, à titre subsidiaire en toute hypothèse, exonérée par application des dispositions de l'article 267-II-2° du Code général des impôts.

En effet, **le Conseil d'Etat considère de manière très claire que la fourniture de prestations de services par une structure dont la gestion est désintéressée, lorsque ces prestations sont refacturées à l'euro près des seules dépenses en ne refacturant aucun coût externe à une autre association elle-même non-lucrative, constitue une opération non commerciale et non lucrative.**

Ainsi, dans une affaire « GEIE Européenne de Médias », ce groupement d'intérêt économique exécutait des prestations de routage, de publipostage et de mise sous pli pour le compte de ses membres, associations et organismes à but non lucratif français et étrangers, prestations qu'il leur refacturait à prix coûtant, selon les prix du marché, conformément à son objet social.

Suite à une vérification de comptabilité, les services fiscaux de la Marne ont cru légitime de considérer que cette activité de routage, publipostage, et mise sous pli était une activité

commerciale par nature, que cette activité était une activité propre, que le GEIE disposait d'éléments d'exploitation importants, utilisait le concours d'un personnel nombreux et réalisait un chiffre d'affaires annuel de plus de 3 millions d'euros ; qu'il exerçait donc son activité dans des conditions similaires aux entreprises commerciales.

Aussi, considérant que le GEIE exerçait une activité concurrentielle dans des conditions similaires au secteur lucratif (et en appliquant exactement le même raisonnement qui est celui des services vérificateurs au cas d'espèce de l'Association SOS Éducation), les services fiscaux ont conclu qu'il était lucratif et donc redevable de la taxe professionnelle, en application de l'article 1447 du Code général des impôts.

Le GEIE soutenait quant à lui qu'il ne devait pas être assujéti à la taxe professionnelle, car son activité **n'est pas lucrative par nature** ; que le caractère lucratif de l'activité d'un GEIE ou a fortiori d'un organisme à but non lucratif doit s'apprécier en considération de sa finalité propre et de l'activité lucrative de ses membres ; que ses membres sont exclusivement des associations, françaises ou étrangères, **à but non lucratif, non assujéti aux impôts commerciaux** ; qu'il ne génère aucun bénéfice puisque les frais sont exactement répartis à **prix coûtant**, et au prorata.

Le Conseil d'Etat, dans un arrêt de principe daté du 8 avril 2013, a alors considéré (Conseil d'Etat, 9^{ème}/10^{ème} SSR, 8 avril 2013, n°350709 – **cf. annexe 22**) :

*« qu'aux termes du I de l'article 1447 du code général des impôts dans sa rédaction applicable aux années d'imposition en litige : "La taxe professionnelle est due chaque année par les personnes physiques ou morales qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée" ; qu'il s'en déduit que **ne sont pas assujéti à la taxe professionnelle les personnes qui se livrent à une exploitation ou effectuent des opérations, même à titre habituel, de caractère non lucratif** ; qu'ainsi, un groupement d'intérêt économique, dont le but est "de faciliter ou de développer l'activité économique de ses membres " selon l'article L. 251-1 du code de commerce, est assujéti à la taxe professionnelle à raison de son activité propre, exercée dans un but lucratif, sauf s'il exerce directement une activité exonérée de taxe professionnelle ; qu'il en va de même pour un groupement européen d'intérêt économique, auquel l'article 3 du règlement du Conseil du 25 juillet 1985 relatif à l'institution d'un groupement européen d'intérêt économique assigne le même but ; que, **toutefois, quel que soit le domaine d'activité dans lequel il intervient et les conditions dans lesquelles il fournit des prestations, un groupement dont la gestion est désintéressée et dont les membres, quel que soit leur statut, n'exercent pas une activité à but lucratif ne saurait être regardé comme exerçant lui-même une telle activité** ;*

*Considérant qu'il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond que le GEIE Européenne de Médias, qui exécute des prestations de routage, de publipostage et de mise sous pli **pour le compte des associations et organismes à but non lucratif** qui en sont membres, a contesté son assujétiement à la taxe professionnelle au titre des années 2005 et 2006 ; que, pour confirmer, par l'arrêt attaqué du 12 mai 2011, le jugement du 21 janvier 2010 du tribunal administratif de Châlons-en-Champagne rejetant sa demande en décharge de cette imposition, **la cour administrative d'appel de Nancy a jugé que la circonstance que les membres du groupement ne seraient pas eux-mêmes assujéti aux impôts commerciaux du fait du caractère non lucratif de leur activité était sans incidence pour caractériser l'exercice à titre habituel par ce groupement d'une activité professionnelle non salariée, au sens de***

*l'article 1447 du code général des impôts ; qu'il résulte de ce qui vient d'être dit qu'elle a, ce faisant, **commis une erreur de droit** ; que, par suite et sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens du pourvoi, **son arrêt doit être annulé** ; »*

La Cour Administrative d'Appel de renvoi a d'ailleurs jugé en ces termes (Cour Administrative d'Appel de Nancy, 4ème chambre - formation à 3, 19 décembre 2013, 13NC00765 – **cf. annexe23**) :

*« Considérant que, d'une part le Groupement Européen d'Intérêt Economique Européenne de Media exerce une activité de routage, publipostage et mise sous pli pour le compte exclusif de cinq associations et **facture les prestations de services rendues à ses adhérents à prix coûtant** ; qu'ainsi, eu égard à ces conditions d'exploitation, **sa gestion doit être regardée comme désintéressée** ; que, d'autre part, il résulte de l'instruction que les cinq associations membres du groupement ont, au terme des statuts de ce dernier, pour objet « la promotion d'œuvres culturelles, éducatives, philanthropiques, humanitaires, religieuses, familiales, sociales, sportives, scientifiques philosophiques, de jeunesse, ou concernant la défense de l'environnement ou encore le respect du droit des gens et des libertés publiques et individuelles » **et ne sont pas assujetties aux impôts dont relèvent les sociétés commerciales** ; qu'il suit de là que **la gestion du groupement étant désintéressée et ses membres n'exerçant pas d'activité à but lucratif, il ne pouvait être assujetti à la taxe professionnelle** ;*

Considérant qu'il résulte de ce qui précède que le Groupement Européen d'Intérêt Economique Européenne de Media est fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le tribunal administratif de Châlons-en-Champagne a rejeté ses conclusions tendant à la décharge des cotisations de taxe professionnelle au titre des années 2005 et 2006 ; »

Ainsi, la jurisprudence considère clairement qu'**un groupement n'est taxable que lorsqu'il a pour objet et activité effective de prolonger et/ou développer une activité lucrative propre.**

Si une telle jurisprudence a été rendue en matière de GIE, dont c'est pourtant la nature même de développer l'activité économique de ses membres (traduisant l'existence de relations privilégiées et d'un but commercial avéré), **elle doit donc nécessairement s'appliquer aux groupements d'une autre nature (type associatif) dont la gestion est désintéressée et dont l'activité est non commerciale, lorsque ceux-ci fournissent des prestations refacturées à l'euro près à une autre structure elle-même non-lucrative, peu important ici la qualité de membre ou non du bénéficiaire, puisque la problématique et le raisonnement dépassent le simple cadre de l'article 261 B du CGI exonérant de la TVA (mais pas de la taxe professionnelle) certains services rendus aux membres (cf. ci-après).**

A ce titre, le Conseil d'Etat ainsi que la Cour d'appel de renvoi ne mentionnent à aucun moment qu'il s'agit d'une position exclusive aux GIE, ils citent simplement une position applicable à « un groupement dont la gestion est désintéressée ».

Il en est ainsi pour un GIE, pourtant présumé lucratif à la différence d'une association telle que SOS ÉDUCATION dont le service vérificateur ne nie ni le caractère désintéressé de la gestion, ni le caractère et la finalité globalement non lucratifs. A fortiori donc, ce qui est applicable à un GIE, lui-même à vocation lucrative, s'applique d'autant plus à une association non lucrative.

En outre, il sera souligné que la qualité de membre ne constitue pas non plus une condition au regard des justifications du Conseil d'Etat et de la Cour Administrative d'Appel susvisés. En effet, la qualité de membre est une condition requise pour la seule application de l'exonération spécifique de TVA prévue à l'article 261 B du Code général des impôts par exemple, mais n'est pas relevée en l'espèce.

Dans ces arrêts, le fait que les associations non lucratives soient adhérentes ou non du GEIE importe peu : le caractère non-lucratif de l'activité dépend en premier lieu de la **finalité de l'organisme qui refacture** (le GEIE dans cet arrêt, ou SOS Éducation en l'espèce), et surtout en second lieu de la **qualité de l'organisme au profit duquel est facturée à prix coûtant la prestation**.

Par conséquent, le fait pour un groupement associatif, présentant une gestion désintéressée, d'effectuer des prestations de services à prix coûtant au profit d'autres structures même non membres mais elles-mêmes non assujetties aux impôts commerciaux du fait du caractère non lucratif de leurs activités, constitue une activité non-lucrative, non soumise aux impôts commerciaux.

❑ Or, en l'espèce, le service vérificateur constate que la gestion de l'Association SOS Éducation est désintéressée et, plus généralement, ne remet absolument pas en cause le caractère principalement non lucratif de l'Association.

En outre, l'Association IPJ auprès de laquelle étaient facturées les prestations de service à prix coûtant présente elle-même une gestion désintéressée, est dépourvue d'intérêt lucratif, et donc non assujettie aux impôts commerciaux, ce qui n'est pas remis en cause par l'administration elle-même.

De ce fait, l'Association SOS Education n'apportait pas une aide à un organisme du secteur lucratif, ce qui serait effectivement susceptible de qualifier des mises à disposition lucratives. Par ailleurs, l'Association n'a généré aucun bénéfice sur ces activités puisque les frais étaient exactement répartis à prix coûtant, au prorata sans aucune refacturation de frais de gestion et encore moins de frais forfaitaires.

Les conditions posées par la jurisprudence étant remplies en l'espèce, c'est donc à bon droit que l'Association SOS Education (comme d'ailleurs ses deux cabinets successifs d'experts-comptables, et ses deux commissaires aux comptes successifs) a considéré que les activités de mise à disposition de personnel et de sous-location de locaux, refacturées exactement à prix coûtant (ce qui n'est pas remis en cause), au profit d'une association non lucrative, ne poursuivaient pas un but lucratif.

Par conséquent, **les seules activités lucratives accessoires exercées par l'Association SOS Education au moment du contrôle étaient bien la vente de livres et la location de fichiers**, dont les montants de recettes encaissées HT par l'Association sont restés largement inférieurs au seuil de la franchise des impôts commerciaux sur les trois exercices examinés (et ainsi automatiquement exonérées d'impôts commerciaux) :

	2016	2017	2018
Ventes de livres	20 285,97 €	1 345,52 €	6 794,87 €
Locations de fichiers	28 384,23 €	49 353,63 €	6 044,28 €
Total	48 670,20 €	49 499,15 €	12 839,15 €
<i>Seuil franchise</i>	<i>61 145 €</i>	<i>61 634 €</i>	<i>62 250 €</i>

Par conséquent, les trois conditions de l'application de la franchise des impôts commerciaux étant réunies en l'espèce (1) gestion désintéressée de l'Association SOS Éducation ; (2) activités non lucratives de l'Association significativement prépondérantes ; et (3) montants des recettes d'exploitation des activités lucratives inférieures aux seuils, les recettes de la vente de livres et de la location de fichiers doivent être, automatiquement, exonérées d'impôts commerciaux et exclus de l'assiette de ces derniers.

A ce titre, il convient de rappeler que la Commission départementale des impôts directs et taxes sur chiffres d'affaires, réunie le 6 janvier 2021, pour se prononcer sur ce point précis a, à l'issue de son audience, donné raison à l'Association, dans ces termes :

- *« A cet égard, la Commission constate, au vu des explications apportées en séance et des éléments produits par l'association SOS EDUCATION, que la simple refacturation à prix coutant de charges relatives au partage de locaux et à la mise à disposition de personnel, engagées pour le compte de l'association INSTITUT POUR LA JUSTICE, en vue de réduire les coûts de fonctionnement des deux structures, ne caractérise aucune intention lucrative.*
- *La Commission émet, en conséquence, un avis favorable à l'abandon des rectifications proposées par le service ».*

Il est tout à fait exceptionnel que l'inspecteur divisionnaire ne se range pas à l'avis de cette Commission paritaire, et il semble invraisemblable que l'Association doive engager toujours plus de frais et d'énergie, dans un contexte d'une autre amende par ailleurs totalement spoliatrice, pour obtenir l'application d'une jurisprudence pourtant claire du Conseil d'Etat, si elle devait tenter une action judiciaire pour obtenir une décision qui sera enfin opposable à l'Administration.

C'est d'ailleurs en toute hypothèse à l'Administration fiscale elle-même qu'il appartient, pour confirmer le redressement sur ce point et dès lors qu'elle ne suit pas l'avis de la Commission départementale, d'apporter les preuves de ses affirmations, ce qu'elle ne fait en aucun cas, et pour cause puisque ces preuves n'existent pas !

En l'absence de preuves justificatives contraires, l'avis de la Commission ne peut donc qu'être suivi.

En conséquence, pour l'ensemble de ces motifs, l'Association SOS ÉDUCATION demande donc par les présentes de bien vouloir confirmer son analyse, confirmée par la Commission départementale des impôts directs et taxes sur chiffres d'affaires, et tirer les conséquences suivantes :

1. **Les activités de mise à disposition de personnel et de sous-location, refacturées à prix coûtant, sont des activités à caractère non lucratif. Les recettes y afférentes doivent donc être exclues des bases de redressement à l'impôt sur les sociétés et à la TVA.**
2. **Par ailleurs, les recettes tirées de la vente de livres et de la location de fichiers ne doivent également pas être prises en compte dans la base de redressement dès lors que, bien que lucratives, elles peuvent bénéficier du régime de la franchise des impôts commerciaux.**
3. **Dans cette mesure, les bases du redressement doivent donc être ramenées à zéro :**
 - **Aucune TVA ne doit donc être collectée sur les recettes ;**
 - **Par conséquent, les opérations ne donnent lieu à aucune TVA déductible ;**
 - **Aucun résultat n'est assujéti à l'impôt sur les sociétés, il n'y a donc pas lieu de constater, par conséquent, un déficit reportable au titre de ces exercices.**

2.2. Sur l'exonération en toute hypothèse de ces refacturations

2.2.1 A titre subsidiaire, il doit être noté que, contrairement à ce que constatent les services vérificateurs, il ne s'agit pas en l'espèce de « prestations de service » rendues par une association à une autre mais de la simple **refacturation à prix coûtant de charges engagées pour le compte d'autrui**.

En effet, aux termes du 2° du II de l'article 267 du CGI, les intermédiaires n'ont pas à soumettre à la TVA les sommes que leur remboursent leurs commettants dans la mesure où ces remboursements, correspondant bien à des dépenses qui ont été engagées au nom et pour le compte de leurs mandants, ont donné lieu à une reddition de compte précise ; sont justifiés dans leur nature ou leur montant exact auprès de l'administration fiscale et sont portés dans des comptes de passage dans la comptabilité des intermédiaires.

Ces dispositions ne concernent que les sommes versées à des tierces personnes par un mandataire, au nom et pour le compte de son commettant.

La doctrine fiscale considère que l'exclusion de la base d'imposition à la TVA est donc subordonnée à la réunion des quatre conditions cumulatives suivantes (*BOFIP*, n°BOI-TVA-BASE-10-10-30 n° 220) :

- l'intermédiaire agit en vertu d'un **mandat préalable et explicite et non pas présumé**, ce qui exclut toute opération réalisée de la propre initiative de l'intermédiaire. **Mais le mandat tacite est admis dès lors qu'il est suffisamment vraisemblable pour n'être pas mis en doute ;**
- l'intermédiaire **rend compte exactement**
- à son commettant **de l'engagement et du montant de ces dépenses ;**
- l'intermédiaire **justifie, sur demande le cas échéant, auprès du service des impôts compétent, de la nature ou du montant exact des débours ;**

- **l'intermédiaire agit au nom du mandant.** Cette dernière condition implique que dans ses relations avec les tiers auprès desquels il engage les dépenses, l'intermédiaire apparaît clairement comme le représentant du commettant.

A titre d'illustration, ont été regardées comme des débours exclus de la base d'imposition en application de l'article 267, II-2° du CGI, les sommes remboursées très exactement par des médecins à une clinique au titre des salaires avancés par la clinique à des personnes qui sont les employés personnels de ces médecins (Conseil d'Etat, 22 février 1984 n°27603 – **cf. annexe 24**).

Dans une autre jurisprudence, le Conseil d'Etat s'est prononcée sur le cas d'une société A ayant acheté en Allemagne des marchandises directement livrées par les fournisseurs à une autre société B. La société A a mensuellement transmis à B la photo des factures établies au nom de A par les fournisseurs et transitaires, en informant B que son compte courant était débité à concurrence. La société A n'a pas récupéré la TVA figurant sur ces documents et n'a comptabilisé ces opérations que dans des comptes de tiers : **le Conseil d'Etat a considéré que ces circonstances établissent un mandat tacite donné par la société B à A** (Conseil d'Etat, 4 mars 1987 n° 70321 – **cf. annexe 25**).

Au cas d'espèce :

- Concernant la répartition de la quote-part d'utilisation des locaux :

L'Association SOS ÉDUCATION était titulaire du contrat de bail sur l'intégralité des locaux sis boulevard Raspail depuis le mois d'avril 2009 (**cf. annexe 26**).

En mars 2010, **le bailleur a été informé et a pris acte, le 30 septembre 2010 de la co-location** des locaux entre l'Association SOS ÉDUCATION et l'Association IPJ, avec partage des frais corrélatifs (**cf. annexe 26**), le mandat donné par cette dernière à l'Association SOS ÉDUCATION étant donc ainsi **explicite et totalement transparent**.

Le 1^{er} avril 2010, un contrat de répartition des frais communs a été signé entre l'Association SOS ÉDUCATION au profit de l'Association IPJ aux termes duquel notamment « *Le loyer est payable trimestriellement d'avance au bailleur* » (**cf. annexe 26**).

L'existence d'un contrat de mandat tacite entre les deux associations ne peut donc être contestée, puisque l'association IPJ occupe les lieux depuis cette date. En application des dispositions contractuelles, l'Association SOS ÉDUCATION rend exactement compte à l'IPJ de du montant des dépenses engagées par elle (**cf. annexe 26**). L'Association SOS ÉDUCATION a dûment justifié, auprès des services fiscaux, de la nature et du montant exact des débours (ce qui n'est pas remis ici en cause).

- Concernant la refacturation de la quote-part d'utilisation du personnel :

Par convention en date du 1^{er} février 2011, prorogée par avenant daté du 1^{er} avril 2015, les Associations SOS ÉDUCATION et IPJ ont convenu de la mise à disposition au profit de l'IPJ de certains salariés de SOS ÉDUCATION (**cf. annexe 27**).

Ladite convention précise expressément que « *SOS ÉDUCATION refacturera aux coûts réels la mise à disposition de son personnel* ».

L'existence d'un contrat de mandat tacite entre les deux associations ne peut donc, là encore, être contestée.

Par conséquent, si par extraordinaire, vous deviez considérer que les activités de mise à disposition de personnel et de sous-location, refacturées à prix coûtants, ne sont pas des activités à caractère non lucratif, vous ne pourriez que constater qu'il ne s'agit pas en l'espèce de « prestations de service » rendues par une association à une autre mais de la simple refacturation à prix coûtant de charges engagées pour le compte d'autrui, exonérées à ce titre de TVA aux termes du 2° du II de l'article 267 du CGI.

2.2.2 Enfin, **en toute hypothèse**, et à titre ultra subsidiaire, il est rappelé que la location de **locaux nus**, ce qui est bien le cas en l'espèce de la refacturation de la moitié de l'appartement par SOS Education à l'IPJ est, par principe **exonérée de la TVA**.

Et cette exonération s'applique de plein droit aux sous-locations (sauf option contraire expresse du bailleur) comme l'a confirmé le Conseil d'Etat (16 novembre 2015, n°257532, Recueil Lebon, **cf. annexe 28**).

Dès lors, a minima, la refacturation des locaux doit être exonérée de la TVA.

Or, sur la base des relevés mentionnés par l'Administration lors de la proposition de rectification du 16 décembre 2019, les montants de loyers refacturés s'établissent (**cf. annexe 4** : Annexe IV du courrier du 16 décembre 2019) :

	2016	2017	2018	1^{er}/01/2019 au 30/06/2019
Loyer	90 756,26 €	87 210,56 €	87 885,41 €	21 620,59 €
Charge de personnel	23 810,92 €	2 614,00 €	11 251,00 €	2 484,00 €

En conséquence, si l'on soustrait des montants globaux que l'Administration fiscale estime être assujettis, le montant des refacturations de loyers, le total d'assiette qui pourrait être soumis à TVA (quoique cela reste contesté par l'association) s'établirait alors à :

	2016	2017	2018	1^{er}/01/2019 au 30/06/2019
Vente de livres	20 285,97 €	1 345,52 €	6 794,87 €	Néant
Location de fichiers	28 384,23 €	49 353,63 €	6 044,28 €	35 383,52 €
Frais de personnel	23 810,92 €	2 614, 00 €	11 251,00 €	2 484,00 €

TOTAL	72 481,12 €	53 313,18 €	24 090,15 €	37 867,52 €
Franchise	60 601,00 €	61 634,00 €	62 250,00 €	63 059,00 €

Soit au moins les années 2017 et 2018 en-dessous du seuil de la franchise, mais aussi l'année 2019.

Ainsi, dans l'hypothèse où l'administration fiscale ne devait soustraire que le remboursement des mises à disposition de locaux, exonérés de TVA, le seuil de la franchise n'est alors pas dépassé (sauf pour 2016), et les recettes accessoires concernées doivent rester exonérées de toute imposition.

2.3. Sur les majorations

L'administration fiscale a décidé d'une majoration de 10 % de la taxe sur la valeur ajoutée pour défaut de production dans les délais prescrits de déclarations qui auraient dû, selon vos dires, être trimestrielles.

L'article L. 195 A du Livre des procédures fiscales précise qu'en cas de contestation des pénalités fiscales appliquées à un contribuable, **la preuve du manquement délibéré ou des manœuvres frauduleuses incombe à l'administration.**

Le caractère délibéré du manquement résulte de l'ensemble des éléments de fait de nature à établir que les erreurs, inexactitudes ou omissions commises par le contribuable n'ont pu l'être **de bonne foi**. Il s'apprécie donc en fonction des circonstances propres à chaque affaire.

Le manquement délibéré n'est suffisamment établi que lorsque le service est en mesure de démontrer que l'intéressé a nécessairement eu connaissance des faits ou des situations qui motivent les rehaussements et qu'il a accompli consciemment une infraction.

Or, il découle des éléments ci-dessus que l'Association SOS ÉDUCATION n'a pas sciemment manqué à ses obligations fiscales puisqu'elle a procédé à ses déclarations fiscales annuelles (déclaration CA12 notamment).

Par ailleurs, aussi bien sa comptable interne que le cabinet d'expert-comptable ainsi que le commissaire aux comptes ont validé cette logique de non assujettissement à la TVA en observant le type d'activité et en appliquant le seuil de franchise. Les membres du Conseil d'administration de l'Association, forts des conseils recueillis auprès de professionnels de la question, étaient donc de bonne foi dans leur prise de décision.

L'Association pensait donc, en toute bonne foi, que, compte tenu de son statut (organisme à but non lucratif) et des activités menées à but non lucratif au profit d'une structure elle-même non lucrative, elle était exonérée d'une telle taxe, notamment dans la mesure où les éventuelles recettes lucratives restaient inférieures au seuil de la franchise précitée, comme démontré ci-avant. Dès lors, à titre tout à fait subsidiaire, si l'assujettissement devait être maintenu, et en tout

état de cause en l'absence de l'élément intentionnel caractérisant le manquement délibéré, l'Association SOS ÉDUCATION sollicite l'abandon de cette majoration de 10%.

Compte tenu des arguments ci-avant développés, l'association SOS ÉDUCATION conteste fermement la proposition de rectification sur les exercices de 2016 à 2019 relativement à son régime fiscal, et l'avis de mise en recouvrement du 30 juin dernier.

3. SUR L'ELIGIBILITE DE SOS EDUCATION AU REGIME DU MECENAT

L'article 1740 A du CGI, dans sa version applicable depuis le 31 décembre 2018, dispose que :

*« Le fait de délivrer **sciemment** des documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir indûment une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt entraîne l'application d'une amende. Le taux de l'amende est égal à celui de la réduction d'impôt ou du crédit d'impôt en cause et son assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable. Lorsque ces derniers ne mentionnent pas une somme ou lorsqu'ils portent sur une déduction du revenu ou du bénéfice, **l'amende est égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu** ».*

Antérieurement au 1^{er} janvier 2019, cette amende s'élevait à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents.

Par ailleurs, conformément à la décision du Conseil constitutionnel n° 2018-739 QPC du 12 octobre 2018, depuis cette date et y compris de manière rétroactive, l'amende instituée par l'article 1740 A du CGI s'applique uniquement aux personnes qui ont **sciemment** délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu.

Aussi, considérant que l'Association SOS ÉDUCATION, bien que d'intérêt général (1), ne présente pas à titre principal un caractère éducatif (2), les services vérificateurs soutiennent qu'elle aurait sciemment délivré des reçus fiscaux permettant à ses donateurs une réduction fiscale indue (3).

Par conséquent, les services vérificateurs considèrent que l'Association est passible des amendes suivantes, sur la période de 2015 à 2019, représentant un total exorbitant et spoliateur de **1 563 127 Euros** :

- 418 689 Euros au titre de l'exercice 2015,
- 374 196 Euros au titre de l'exercice 2016,
- 296 768 Euros au titre de l'exercice 2017,
- 184 028 Euros au titre de l'exercice 2018
- et 289 446 Euros au titre de la première moitié de l'exercice 2019.

A titre liminaire, il est à noter que les dons perçus par l'Association SOS ÉDUCATION ont toujours fait automatiquement l'objet de l'émission et de l'envoi d'un reçu fiscal au profit de tous les donateurs. Or, moins d'un foyer fiscal français est imposable, selon les statistiques diffusées par la DGFIP, à savoir un taux global situé entre 43,09% en 2015 et 44,97% en 2020 (cf. DGFIP Statistiques n°07 - Mai

2022). Il est donc probable qu'au maximum 45 à 50% seulement des reçus fiscaux émis aient effectivement donné lieu à une réduction fiscale et donc à un manque à gagner pour le Trésor public, bien différent de l'assiette de l'amende fiscale calculée sur la totalité des sommes reçues par l'Association.

Nous nous interrogeons donc en tout premier lieu sur le caractère manifestement hors de proportion de l'amende, **méconnaissant le principe de proportionnalité des peines, et donc contraire à la Constitution française**, qui consiste à tenir compte de l'intégralité des reçus fiscaux (y compris ceux n'ayant pas donné lieu à réduction fiscale), comme évoqué ci-après *in fine* à titre subsidiaire.

Cela étant précisé, nous contestons résolument à titre principal l'application de ces amendes.

3.1. AU FOND : Sur la nature des activités exercées mentionnées par les textes et leur éligibilité au régime du mécénat

3.1.1. Sur le caractère éducatif, à titre principal

A l'issue de l'énonciation d'un certain nombre de rescrits soigneusement choisis, les services vérificateurs indiquent dans leur proposition de rectification que le caractère éducatif ne pourrait être démontré que lorsqu'il y aurait :

- transmission directe d'un savoir,
- développement des capacités physiques, intellectuelles et morales,
- formation d'une personne dans un domaine d'activité,
- utilisation de méthodes pédagogiques reconnues par les services de l'Education nationale.

❑ Or, à titre liminaire, il convient de rappeler le contexte des différentes discussions parlementaires ayant précédé les modifications successives des articles 200 et 238 bis du CGI, au cours desquels il a toujours été rappelé que les caractères ainsi mentionnées devraient s'entendre dans une « **interprétation large** » (sic !).

Ainsi, lors de la discussion devant l'Assemblée nationale de la première loi sur le mécénat de 1987 (débat du 23 juin 1987 – cf. **annexe 29**), certains députés, **craignant que l'administration fiscale n'interprète de façon trop restrictive les termes de l'article 200** (« ... ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, ... »), se proposaient d'ajouter à la liste quelques mots qualifiant certaines activités afin d'éviter que celles-ci soient exclues par l'administration fiscale.

Le ministre chargé du Budget leur répliqua explicitement que le texte avait « **au contraire vocation à être entendu de façon large** » :

« Je partage tout à fait le sentiment de Madame de PANAFIEU lorsqu'elle souligne que tout cela est inutile et que la formulation extrêmement large du projet du Gouvernement, plus large d'ailleurs que la rédaction soutenue par le Sénat, suffirait à couvrir tous les cas de figure que Monsieur MASSON - j'ai déjà répondu sur les clubs de football non professionnels - ou que Monsieur D'AUBERT ou que Monsieur SAVY veulent viser. Je crains même, connaissant un peu l'administration fiscale, que vous n'arriviez au résultat exactement inverse. Dans votre souci de qualifier les différentes activités visées par ce texte, vous allez conduire le vérificateur

fiscal à en conclure que, a contrario, tout ce qui n'est pas explicitement cité dans un texte de plus en plus précis est exclu du domaine de la loi. »

Aux termes du débat, le ministre réaffirma même très nettement que la rédaction du texte devait s'entendre de façon large :

*« Je reviens à l'essentiel. Le souci de Monsieur D'AUBERT et de Monsieur SAVY d'éviter qu'on ne laisse tomber certaines activités est satisfait par le texte actuel. **Je suis formel sur ce point, et les débats en feront foi [resic !]**. Ce que je souhaite, c'est qu'on ne surcharge pas la rédaction du texte puisqu'il n'y a aucune ambiguïté. »* (JO, Ass. nat., 2^{ème} séance du 23 juin 1987, p.3071 à 3076 – cf. **annexe 29**).

Puis, seize ans plus tard **et montrant ainsi que l'intention du législateur restait bien identique**, son successeur, lors des débats du 1^{er} avril 2003, à propos du projet de loi sur le mécénat (ayant abouti au vote de la loi du 1^{er} août 2003), le ministre du Budget de l'époque répondait également à Monsieur Gilbert GANTIER et au rapporteur de la commission :

*« Comme je l'ai rappelé tout à l'heure, **ce texte a une portée générale**. Il ne paraît donc pas opportun d'énumérer des groupes particuliers de fondations ou d'associations qui pourraient en bénéficier... »* (débat parlementaire, Ass. nat., 2^{ème} séance du mardi 1^{er} avril 2003 – cf. **annexe 30**).

Aussi, l'intention du législateur (et même des différents ministres du Budget étant intervenus sur ces questions) est clairement d'entendre cette notion d'activité, notamment éducative, **au sens large**, sans se contenter des seuls exemples cités par la doctrine fiscale, ce qui serait beaucoup trop restrictif.

❑ D'ailleurs, la documentation fiscale administrative ne fait que citer « **à titre d'exemple** » (**sic !**) les associations familiales créées en vue de venir en aide aux établissements d'enseignement libre (Bofip n°BOI-IR-RICI-250-10-20-10-20170510).

Ainsi, même déjà sur ce seul exemple proposé par l'Administration elle-même, on constate que sont explicitement concernées les associations n'ayant pas elles-mêmes pour objet ou activité directe l'enseignement en « face à face pédagogique », mais bien le soutien à des activités éducatives dans le but de favoriser un enseignement de meilleure qualité, que ce soit dans des établissements d'enseignement public, d'enseignement privé « sous contrat d'association avec l'Etat », ou même « hors contrat d'association », donc totalement indépendants de l'Education nationale.

❑ Enfin, il doit être clairement rappelé ici « **qu'il n'appartient pas à l'administration fiscale de se prévaloir de sa propre doctrine en ajoutant au régime du mécénat une condition non prévue par les textes du Code Général des Impôts** », comme l'a ainsi rappelé le Tribunal administratif de Paris (qui serait territorialement compétent pour se prononcer si le litige concernant l'association SOS ÉDUCATION devait être soumis au contentieux) dans une affaire récente (TA Paris, 6 novembre 2018, n°1607686/1-2 – cf. **annexe 31**) :

« Il résulte de l'instruction que le service, pour fonder sa réponse défavorable à la demande de rescrit formulée par l'association requérante, a entendu limiter le champ des activités présentant un caractère social au sens des articles 200 et 238 bis du code général des impôts à

*celles exercées par les œuvres ou organismes concourant à la protection de la santé publique sur le plan de la prophylaxie ou de la thérapeutique. **L'administration fiscale, qui n'est pas fondée à se prévaloir ainsi de sa propre doctrine** publiée au Bulletin officiel des impôts sous l'intitulé BOI-IR6RICI-250-20-10, **a dès lors commis une erreur de droit en ajoutant au régime institué par ces mêmes articles une condition non prévue par les textes** ».*

Le rapporteur public lui-même soulignait dans ses conclusions (Lettre du tribunal administratif de Paris, n°56, décembre 2018 – **cf. annexe 32**), à propos de l'article 200 du CGI, que :

*« L'application de ce texte a jusqu'à présent suscité peu de jurisprudence. L'administration remettait peu en question les exonérations consenties. Depuis quelques années, la doctrine administrative s'est durcie et les juridictions sont davantage saisies de litige sur cette question. Il revient alors au juge de veiller à maintenir un équilibre entre la pure optimisation fiscale via la structure associative et le risque de voir l'administration décider de manière arbitraire quelles sont les associations susceptibles d'être élevées au rang d'association œuvrant dans l'un des domaines précités **ce qui heurterait le principe de l'égalité devant l'impôt dont le corollaire doit être l'égalité devant la déduction fiscale prévue par le législateur** ».*

En décidant ainsi **de manière arbitraire** quelles sont les associations éligibles au régime du mécénat et celles qui ne le seraient pas, l'administration fiscale viole le principe d'égalité devant l'impôt. Pour mémoire, ce principe a valeur constitutionnelle (résultant de la combinaison des articles 6 et 13 de la déclaration des Droits de l'Homme et du citoyen) et a été consacré depuis longtemps par la jurisprudence administrative puisqu'il en constitue un principe général de droit depuis l'arrêt du Conseil d'Etat du 22 février 1974 (Association des maires de France, requête n°86102).

En ajoutant aux articles 200 et 238 bis du Code Général des Impôts une ou des conditions qui ne sont pas exigées dans ces textes, l'administration viole ainsi le principe d'égalité devant l'impôt dont le corollaire logique est l'égalité devant la déduction fiscale prévue par le législateur dès lors qu'il est indéniable que l'association agit, en l'espèce, sur le terrain éducatif.

Par conséquent, lorsque le service vérificateur limite le caractère éducatif (à la transmission directe d'un savoir ; au développement des capacités physiques, intellectuelles et morales ; à la formation d'une personne dans un domaine d'activité ; à l'utilisation de méthodes pédagogiques reconnues par les services de l'Education nationale), il viole ainsi le principe d'égalité devant l'impôt, commettant dès lors une erreur de droit selon la jurisprudence administrative susvisée, et ce, au-delà du fait que SOS Éducation agit concrètement de manière directe et indirecte pour l'atteinte de ces différents objectifs auprès des élèves et des professeurs.

□ Ainsi, par exemple, lorsque le service vérificateur soutient notamment que « *Le Ministre de l'Education Nationale propose aux associations ayant des activités éducatives de déposer une demande d'agrément* », visée à l'article D. 551-1 du Code de l'éducation et qu'« *en déposant et en obtenant cet agrément, l'association SOS EDUCATION répondrait en tout point à la définition du caractère éducatif et **participerait réellement à une contribution au développement d'une meilleure pédagogie***. L'association SOS EDUCATION n'a pas indiqué avoir effectué cette démarche auprès du service vérificateur ».

Il n'appartient pas à l'administration fiscale d'ajouter au régime du mécénat une condition non prévue par les textes du Code Général des Impôts, comme l'a ainsi rappelé le Tribunal administratif de Paris (TA Paris, 6 novembre 2018, n°1607686/1-2 – *cf. annexe 31*).

En considérant que l'agrément visé à l'article D. 511-1 du Code de l'éducation (qui évoque une **possibilité** ouverte aux associations de demander cet agrément et en aucun cas une obligation) serait une condition requise pour pouvoir être considérée comme présentant un caractère éducatif, **le service vérificateur ajoute au régime institué par les articles 200 et 238 bis du CGI une condition non prévue par les textes en application de la jurisprudence susvisée, et commet ainsi une erreur de droit, en application de la jurisprudence citée.**

❑ Ces précisions liminaires étant apportées, au-delà des critères susmentionnés énoncés de manière restrictive (commettant ainsi une erreur de droit selon la jurisprudence administrative susvisée), les services vérificateurs notent eux-mêmes dans leur proposition de rectification :

*« Selon la définition du dictionnaire Larousse est éducatif ce qui est **relatif à l'éducation**, qui vise à éduquer, qui est propre à éduquer » (cf. *annexe 4*, p. 65).*

*« **outre la transmission des savoirs, il est admis que la contribution au développement de la recherche pédagogique, à la formation des équipes pédagogiques et des autres membres de la communauté éducative, présente également un tel caractère.** » (cf. *annexe 4*, p.66)*

Nous pouvons donc déduire de ces définitions, grâce à un syllogisme rigoureux, qu'est éducatif ce qui est relatif à la conduite de la formation d'individus, ou encore ce qui est relatif à la mise en œuvre de moyens propres à développer méthodiquement une faculté.

Or, il ne peut être contesté que l'Association SOS ÉDUCATION œuvre exclusivement dans des domaines relatifs à l'Éducation, pour l'amélioration continue de l'enseignement, de l'instruction et de l'éducation de la jeunesse, dans toutes les branches de l'éducation, et y compris l'enseignement public ou privé sous contrat ou hors contrat.

Ainsi, si l'on s'en réfère tout d'abord à ses statuts en vigueur au moment du contrôle, elle a pour objet de :

- *« défendre et promouvoir les droits des élèves, des parents d'élèves et des enseignants par tous moyens légaux,*
- *rassembler tous les citoyens qui souhaitent obtenir une **amélioration du système d'enseignement français,***
- *organiser des **campagnes d'information et de mobilisation en vue d'une telle amélioration,***
- ***étudier les différents systèmes d'enseignements existants** et informer les citoyens sur les solutions adoptés par d'autres pays,*
- ***analyser les options économiques qui permettent d'élever le niveau culturel** et garantir la sécurité des personnes dans les établissements scolaires,*
- *prendre des initiatives sous toutes formes légales pour améliorer l'éducation des enfants en France, notamment par le soutien à d'autres associations à but éducatif,*

- *favoriser directement ou indirectement, sous toute forme de communication, l'édition, la diffusion et la promotion de tous ouvrages, toutes documentations, publications ou informations **permettant d'améliorer l'enseignement** ».*

Par ailleurs, le site internet de l'Association était également très clair à ce sujet :

*« Notre association se veut militante pour favoriser le combat vers une meilleure école et **éducation accessibles à tous**.*

*Notre association se bat au quotidien pour que l'école puisse assurer véritablement un rôle de **transmission des savoirs aux enfants**.*

*Notre association constate que les savoirs fondamentaux que sont la lecture, l'écriture et les mathématiques, ne sont pas encore assez bien maîtrisés par la totalité des élèves. **Nous nous battons au quotidien pour que ce soit le cas**.*

Notre association entend informer ses sympathisants et le public sur l'état actuel de l'école en France. Pour ce faire, nous envoyons régulièrement des courriers électroniques, des courriers postaux et nous partageons quotidiennement sur nos réseaux sociaux des informations.

*Notre association donne les moyens aux professeurs **d'améliorer leurs pratiques pédagogiques grâce à la publication d'ouvrages spécifiques mais également grâce à divers ateliers et conférences que nous organisons durant l'année** ».*

Ainsi l'intégralité des actions de l'Association vise à contribuer au développement de la recherche pédagogique et à la formation des équipes pédagogiques.

Engagés uniquement dans le but **d'améliorer l'enseignement**, l'Association met en œuvre divers **moyens d'action** que sont notamment les formations, les colloques, l'édition d'ouvrages ou encore le **plaidoyer ou la mobilisation de l'opinion publique** (ce qui n'est pas en soi contradictoire avec le fait de présenter un caractère éducatif comme évoqué ci-après).

Pour autant, le service vérificateur estime, de manière arbitraire, que seules les actions suivantes engagées par l'Association présentent effectivement un caractère éducatif :

- l'Institut de Formation à l'Enseignement (anciennement les Educ'ateliers), les formations (cycles longs et modules courts) proposées aux professeurs pour une école vraiment inclusive permettant la réussite de tous les élèves (y compris ceux ayant des difficultés d'apprentissage),
- les colloques,
- le soutien aux projets de certaines structures à but non lucratif comme les manuels édités par la Fondation Aristote.

Or, il convient d'y ajouter **la rédaction et la publication (nécessitant un gigantesque travail analytique) :**

- de **notes d'analyse** (notamment sur les meilleures méthodes pédagogiques, les réformes envisagées, etc.) à destination de tous les acteurs du monde éducatif ainsi qu'aux décideurs politiques ;
- de **travaux de recherche** sur le thème de l'Éducation réalisés en interne ou en partenariat avec des experts reconnus ;
- de **d'études approfondies** pour mieux former les professeurs, et informer les parents sur les meilleures méthodes d'apprentissage (utilisées au cours des nombreux Educ'Ateliers à destination des professeurs sur les diverses méthodes d'apprentissage et de remédiation scolaire...);
- de livres aux éditions SOS Éducation en 3 collections dédiées pour témoigner (de professeurs, d'inspecteurs de l'Éducation nationale...), réfléchir (école du sens - sens de l'école, éduquer avec les philosophes...), transmettre (Guide des manuels syllabiques, Maths & Magiques...);
- de **manuels pédagogiques à utiliser par les élèves et leurs professeurs** : manuels d'apprentissage de la lecture, manuel de mathématiques, manuel d'histoire édités via La Librairie des Écoles pour les écoles primaires, mais aussi manuels d'histoire et de géographie via la Fondation Aristote ;
- de **ressources pédagogiques élaborées pour les parents et les professeurs.**

Concernant la rédaction de notes d'analyses, de travaux de recherche et d'études approfondies, au quotidien, les équipes internes de l'Association suivent l'actualité du monde éducatif et la situation de l'École en France, font de la veille, analysent des données, épluchent les études et rapports, mènent des enquêtes et sondages, rencontrent des experts, d'autres associations, des institutionnels, participent à des réunions et des colloques, conçoivent et mettent en forme des contenus, transmettent ces contenus, organisent des événements, des conférences et des formations, etc.

Le métier de l'Association, au sens stratégique du terme, consiste donc à :

- développer une expertise dans le champ éducatif en s'appuyant notamment sur ses propres analyses, sur des études françaises et internationales et sur des travaux de recherche ;
- comprendre les problématiques et les enjeux de notre système d'enseignement, analyser les données diffusés par les structures publiques et privées relatives au système éducatif, réaliser des enquêtes de terrain et des sondages d'opinion sur l'éducation ;
- expliquer aux citoyens, de manière abordable, les constats du système éducatif français ;
- proposer des axes d'amélioration et rassembler le maximum de citoyens autour de propositions d'actions réalistes et pragmatiques ;
- porter la voix des citoyens ainsi rassemblés au sein de SOS Éducation, auprès des pouvoirs publics et des décideurs politiques pour améliorer les choses ;
- diffuser largement les contenus produits par SOS Éducation afin de permettre à chacun, à son niveau, de contribuer à cette amélioration attendue du système éducatif pour élever le

niveau scolaire de tous les français et permettre aux jeunes d'accéder à une formation adaptée à leurs compétences.

Il ne peut être contesté que l'intégralité des notes d'analyses, travaux de recherche et études approfondies édités par l'Association, bien que sur des thèmes variés (comme la défense du baccalauréat, l'enseignement des mathématiques, l'écriture inclusive, etc.) sont tous « relatifs à l'Education » et entrent **donc tous dans la définition du Larousse retenue par le service vérificateur** (définition qui, nous le rappelons, ne fait référence en aucun cas à un nécessaire caractère « pédagogique » ...).

Concernant plus particulièrement l'activité d'édition de manuels pédagogiques, le service vérificateur considère qu'elle ne peut rentrer dans le champ du caractère éducatif dès lors qu'elle a pu faire l'objet d'une exploitation lucrative. **Le caractère éducatif n'a évidemment aucun rapport avec le caractère lucratif ou non lucratif** (il est tout à fait possible d'engager des activités par exemple sociales et lucratives, ce qui ne retire en rien le caractère social de l'action peu importe son caractère onéreux ou non).

Ces manuels « *permettent la transmission d'un savoir* », ils « *se caractérisent par un contenu pédagogique affirmé* » et ils « *permettent la transmission réelle d'un savoir* », selon les propres termes du service vérificateur. **Ainsi, leur caractère éducatif ne peut pas, non plus, être remis en cause.**

Dans ces conditions, il ne peut être contesté que l'intégralité des actions engagées par l'Association relève du champ éducatif.

L'Association SOS Education, d'intérêt général, et présentant à titre principal un caractère éducatif, a donc parfaitement légalement délivré des reçus fiscaux permettant à ses donateurs une réduction fiscale.

Les conditions d'application de l'amende prévue à l'article 1740 A du CGI ne sont par conséquent pas réunies.

3.1.2. *Sur les missions de plaidoyer*

Le service vérificateur considère que les envois de courriers, envoyés plusieurs fois par an par l'Association, relèvent plus de l'information et du militantisme que du caractère éducatif. Il liste alors un certain nombre de courriers qui selon ses dires « *sont presque toujours accompagnés d'une pétition ou d'un référendum dans un but de lobbying auprès des élus. (...) Ces courriers ne comportent par ailleurs aucun document pédagogique* ».

Or, ces courriers de plaidoyer sont des **moyens d'actions** (et non pas des finalités en soi) mis en œuvre par l'Association pour informer et mobiliser l'opinion du public **dans un but de faire évoluer les politiques publiques sur les sujets d'Éducation**. Le service vérificateur note à ce titre que chaque courrier aborde un sujet relatif à l'Education différent (ex : Courrier du 5 février 2016 – fait un état des lieux sur le système éducatif et propose des solutions face aux constats ; Courrier du 6 mai 2016 – évoque le système éducatif passé ; etc.).

Ces courriers visent également à récolter des fonds (ce qui n'est évidemment pas non plus une fin en soi mais seulement un moyen de financement !) qui seront engagés au service du but éducatif. L'association ne percevant aucune subvention publique, elle ne peut maintenir sa mission d'intérêt général pour améliorer le système éducatif en France qu'en recourant à la générosité du public.

Ainsi, le service vérificateur note que « *les activités de l'Association SOS ÉDUCATION présentent à titre prépondérant une nature lobbyiste (...) Ces actions informatives ne peuvent donc pas être regardées comme s'inscrivant dans un cadre pédagogique* ».

Or d'une part, comme rappelé ci-avant, le champ éducatif ne peut être restreint au cadre pédagogique, notions que le service vérificateur semble pourtant confondre, et d'autre part, en toute hypothèse, **la jurisprudence, unanime sur ce point, considère que les actions de lobbying et de plaider ne sont pas contradictoires avec un caractère soit éducatif, soit culturel, soit philanthropique, ou autre, selon les cas.**

Ainsi, pour ne citer que la jurisprudence Acrimed, l'association « Action-Critique-Média » qui avait demandé à l'administration fiscale de lui confirmer qu'elle était bien éligible au régime de réduction d'impôt prévu par les articles 200 et 238 bis du Code général des impôts, s'était vu refuser le bénéfice de ce dispositif. L'association a saisi la juridiction administrative en vue de l'annulation de cette décision et à ce qu'il soit enjoint à l'administration de réexaminer sa demande.

Le Tribunal administratif de Montreuil a fait droit à sa demande par un jugement rendu le 2 mai 2014 au motif (Tribunal administratif de Montreuil, 2 mai 2014, n° 1304765 – **cf. annexe 33**) :

*« qu'aux termes de ses statuts, l'association Acrimed a pour but **la défense des droits à l'information et à la culture par l'éducation aux médias** et la diffusion des savoirs sur les médias, l'examen critique de leur contenu et de leur économie, la participation à des actions démocratiques pour la **défense des droits à l'information et la culture** et des droits de leurs producteurs, l'édition de toute publication d'information et de réflexion pour concourir aux objectifs de l'association ; que son action porte principalement sur la **diffusion d'informations** sous forme d'articles de presse, par l'animation d'un site internet et de publications dans des manuels scolaires, sur l'organisation de conférences-débats et de projections-débats de sensibilisation à la critique des médias ; qu'elle réunit des journalistes et salariés des médias, des acteurs du mouvement social et des chercheurs universitaires, qui participent, par leur contribution intellectuelle et professionnelle, à la réflexion, d'un point de vue sociologique, sur les médias ; **que l'association cherche ainsi à mettre en commun savoirs professionnels et savoirs théoriques au service d'une critique des médias et de l'information** ; qu'à ces divers titres, elle mène des activités qui contribuent de manière prépondérante au développement de la vie culturelle et **revêt de ce fait un caractère culturel** ; que, par suite, elle est fondée à soutenir qu'elle a le caractère d'un organisme d'intérêt général au sens des dispositions précitées des articles 200 et 238 bis du Code général des impôts ».*

En l'espèce, il ne peut être contesté que l'Association SOS ÉDUCATION cherche continuellement à **mettre en commun savoirs professionnels et savoirs théoriques au service d'une critique constructive de l'Education ; qu'à ces divers titres, elle mène des activités qui contribuent de manière prépondérante au développement de la vie éducative. Elle doit donc être considérée comme revêtant de ce fait un caractère éducatif.**

Le Ministre des Finances a relevé appel de ce jugement en faisant principalement valoir que l'association Acrimed n'œuvrait pas en faveur de la culture mais menait une « **action militante** » et poursuivait en réalité un but exclusivement politique. La Cour administrative d'appel de Versailles rejette alors sa requête en confirmant que l'association poursuit une mission d'intérêt général (CAA de Versailles, 6^{ème} chambre, 21 juin 2016, 14VE01966 – **cf. annexe 34**) :

*« Considérant qu'il résulte de l'instruction que l'association ACRIMED a pour objet statutaire « la défense des droits à l'information et à la culture par : / – l'éducation aux médias et la diffusion des savoirs sur les médias ; / – l'examen critique de leur contenu et de leur économie ; / – la participation à des actions démocratiques pour la défense des droits à l'information et la culture et des droits de leurs producteurs ; / – l'édition de toute publication d'information et de réflexion pour concourir aux objectifs de l'association » ; que l'association requérante, par les explications fournies et les pièces qu'elle verse au dossier, **justifie que les actions qu'elle mène sont conformes à sa mission statutaire, mission dont il n'est pas sérieusement contesté qu'elle revêt un caractère d'intérêt général** ; qu'à l'appui de son recours, le MINISTRE DES FINANCES ET DES COMPTES PUBLICS se borne à relever le caractère « militant » et politiquement engagé des actions en question ; que, toutefois, un tel défaut de neutralité politique, à le supposer établi, ne fait pas en lui-même obstacle à ce que l'intéressée puisse se prévaloir, en tant notamment qu'organisme à caractère culturel, des dispositions précitées des articles 200 et 238 bis du code général des impôts »*

(Cet arrêt n'a pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation et est donc désormais définitif).

Par conséquent, les actions d'information menées par l'Association SOS ÉDUCATION étant également toutes conformes à sa mission statutaire qui revêt un caractère éducatif, un tel caractère ne peut lui être nié.

De même, la Cour Administrative d'Appel de Nantes a considéré, concernant une subvention accordée par la commune de Nantes à l'association Centre LGBT de Nantes (CAA de NANTES, 4^{ème} chambre, 5 octobre 2018, 18NT01408 – **cf. annexe 35**) que :

« Il est établi, au vu notamment du rapport d'activité du centre LGBT de Nantes et de son dossier de demande de subvention, que l'association mène localement des actions de prévention et d'information contre les maladies sexuellement transmissibles et les risques suicidaires, ainsi que des actions de soutien des personnes malades ou séropositives et de leur entourage. Elle organise des permanences d'accueil physique et téléphonique ayant pour objet de répondre aux demandes d'informations, d'écoute et d'accompagnement et des groupes de dialogue dits « accueils conviviaux », pour les personnes gays, lesbiennes, bi ou trans, des soirées en commun, un accueil et un suivi pour les demandeurs d'asile ayant quitté leur pays d'origine en raison de leur orientation sexuelle, une permanence de psychologue assurée ponctuellement par deux autres associations, un dépistage du VIH par des volontaires de l'association Aides. D'autre part, elle propose également des interventions à caractère pédagogique en milieu scolaire ou assimilé pour des échanges et débats sur les discriminations, l'homophobie ou les préjugés avec des jeunes scolaires, apprentis ou jeunes adultes en formation et des professionnels de santé ou de l'action sociale et des interventions de même nature auprès de jeunes relevant de la protection judiciaire de la jeunesse ou de sportifs. Enfin, elle organise la gay pride annuelle, qui contribue à l'animation festive de la ville, et un festival

*de cinéma dénommé « cinépride » qui a connu une douzaine d'éditions. **Toutes ces activités correspondent à l'objet social de l'association tel qu'il est défini par l'article 2 de ses statuts et qui comprend notamment la défense des droits et de la culture des personnes LGBT par la création de lieux de convivialité, la fourniture de prestations et d'informations, la lutte contre toutes les formes de phobie, d'exclusion, d'injures et de violences subies en raison de l'orientation sexuelle, les actions favorisant l'intégration sociale, le bien-être psychologique et la santé des personnes LGBT. Or elles présentent un caractère social qui, dès lors que les activités soutenues de l'association ont leur siège à Nantes et s'adressent aux personnes qui y vivent, revêt un intérêt public local pour la commune ».***

Aussi, il est clairement établi, dans une jurisprudence constante, que des actions d'information et de plaidoyer constituent en tant que telles des actions à caractère culturel, éducatif ou autre.

Par conséquent, en l'espèce, les actions informatives menées par l'Association SOS ÉDUCATION, concernant toutes sans exception, des sujets relatifs à l'éducation et à l'enseignement, doivent être considérées comme s'inscrivant dans un cadre éducatif.

À titre de simple exemple, les campagnes de pétitions menées par l'Association ont démontré leur efficacité, notamment qu'il s'agisse d'obtenir du Ministère de l'Éducation Nationale la prescription de méthodes de lecture syllabiques (circulaire Robien de 2006 puis circulaires Blanquer 2018 et 2019), de mener des évaluations d'acquisition des connaissances fondamentales en lecture et en mathématiques en primaire (Blanquer 2018 et 2019), de mobiliser des parlementaires pour soutenir les huit mesures urgentes proposées par l'Association pour lutter contre la violence à l'école (143 députés les ont soutenu en 2010) dont le plan violence de M. Blanquer en reprend sept (2019), d'agir avec discernement et respect des parents concernant l'éducation à la sexualité des plus jeunes (2007 et 2014), de veiller au niveau du Baccalauréat et à une orientation post-Bac respectueuse avec une décision favorable du Conseil d'État saisi par SOS Éducation contre la sélection des étudiants par tirage au sort et l'attribution de mentions à des candidats ayant repassé leur Bac jusqu'à 5 fois (2017), d'amender les textes de la loi confortant les principes républicains, ou encore d'interdire l'écriture dite "inclusive" dans le cadre scolaire.

Au vu de ces éléments, il est confirmé que l'Association SOS ÉDUCATION présente bien un caractère éducatif à titre principal.

3.1.3. A titre subsidiaire, sur la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances françaises

Comme vous le savez, les articles 200 et 238 bis du CGI ouvrent également droit au régime fiscal de faveur aux associations « *concourant à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises* ».

Or, il s'agit très précisément des buts poursuivis par l'Association SOS ÉDUCATION à travers toutes ses actions : elle se mobilise par tous moyens légaux pour que la culture, la langue et les connaissances scientifiques françaises soient diffusées auprès des jeunes.

A ce titre, elle effectue des recherches et des publications scientifiques sur ce sujet, dont elle diffuse les conclusions vulgarisées auprès d'un très large public.

Les résultats de ses actions en faveur de la transmission de la langue française, et plus précisément sur les méthodes scientifiques permettant la meilleure transmission possible aux enfants, sont reconnus par tous non seulement dans le monde de l'éducation, dans la presse, mais également par le Ministère de l'Éducation lui-même qui, par exemple, a fini par prendre les dispositions pour revenir clairement aux méthodes d'apprentissage de la lecture et de l'écriture dites « syllabiques », ce que l'Association appelait de ses vœux depuis sa création. De même, la pétition intitulée « Non à l'écriture inclusive », à l'intention du Ministre de l'éducation nationale, ayant rassemblé près de 53 000 personnes, relève de la sauvegarde du patrimoine culturel français. Cette pétition a abouti, quelques semaines après, à la diffusion d'une circulaire du ministre de l'Éducation et de la Jeunesse interdisant l'usage de l'écriture dite "inclusive" au sein des établissements scolaires.

Il n'y a pas une seule action qui n'ait été, depuis l'origine de l'Association, guidée par le souci de diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Aussi, et si par extraordinaire le caractère éducatif de l'Association ne devait pas être retenu, il paraîtra évident que l'Association œuvre pour la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Dans ces conditions, il ne peut être contesté que l'Association SOS ÉDUCATION entre dans le champ des activités prévues par la loi pour bénéficier des dispositions du mécénat. Les conditions d'application de l'amende prévue à l'article 1740 A du CGI ne sont par conséquent pas réunies.

3.2. EN LA FORME : Sur l'absence du caractère indu de l'émission des reçus fiscaux et la non légitimité de la sanction pénale

❑ Dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2018, l'article 1740 A du CGI prévoyait que toute personne physique ou morale qui délivre irrégulièrement à un tiers des pièces justificatives, telles que certificats, reçus ou factures, lui permettant de bénéficier d'une déduction, d'une réduction ou d'un crédit d'impôt encourt une amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu :

« La délivrance irrégulière de documents, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt, entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de la déduction, du crédit ou de la réduction d'impôt indûment obtenu.

L'amende prévue au premier alinéa s'applique également en cas de délivrance irrégulière de l'attestation mentionnée à la seconde phrase du 2° du g du 1 de l'article 200 et à la seconde phrase du 2° du g du 1 de l'article 238 bis. »

Le Conseil constitutionnel a été saisi d'une question prioritaire de constitutionnalité au sujet de cet article et a jugé que l'amende de 25 %, qui s'applique sans que soit établi le caractère intentionnel du

manquement réprimé, méconnaît le principe de proportionnalité des peines découlant de l'article 8 de la Déclaration des droits de l'Homme et doit, par conséquent, être déclarée contraire à la Constitution (Décision n°2018-739 QPC, 12 octobre 2018).

Les dispositions en cause ont été abrogées à compter du 1^{er} janvier 2019. Jusqu'à cette date, l'amende est restée applicable uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu.

Ainsi, dans sa décision en date du 12 octobre 2018, le Conseil constitutionnel a décidé que :

« Le premier alinéa de l'article 1740 A du code général des impôts, qui méconnaît le principe de proportionnalité des peines, doit être déclaré contraire à la Constitution, sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief. (...) »

En l'espèce, l'abrogation immédiate des dispositions contestées aurait pour effet de priver de fondement la sanction de la délivrance irrégulière de documents permettant à un tiers d'obtenir indûment un avantage fiscal, même dans le cas où le caractère intentionnel du manquement sanctionné serait établi. Elle entraînerait ainsi des conséquences manifestement excessives. Par suite, il y a lieu de reporter au 1er janvier 2019 la date de l'abrogation des dispositions contestées.

Afin de faire cesser l'inconstitutionnalité constatée à compter de la publication de la présente décision, il y a lieu de juger que l'amende instituée par le premier alinéa de l'article 1740 A du code général des impôts s'applique uniquement aux personnes qui ont sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu. » (Décision n°2018-739 QPC, 12 octobre 2018, Société Dom Com Invest)

Suite à cette décision du Conseil constitutionnel, l'article 203 de la loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 a modifié la rédaction de l'article 1740 A du CGI, qui prévoit désormais que :

*« **Le fait de délivrer sciemment des documents**, tels que certificats, reçus, états, factures ou attestations, permettant à un contribuable d'obtenir indûment une déduction du revenu ou du bénéfice imposable, un crédit d'impôt ou une réduction d'impôt entraîne l'application d'une amende. Le taux de l'amende est égal à celui de la réduction d'impôt ou du crédit d'impôt en cause et son assiette est constituée par les sommes indûment mentionnées sur les documents délivrés au contribuable. Lorsque ces derniers ne mentionnent pas une somme ou lorsqu'ils portent sur une déduction du revenu ou du bénéfice, l'amende est égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu. »*

Il ressort de ces éléments que depuis le 1^{er} janvier 2019, le critère intentionnel a été expressément érigé en tant que condition d'application de l'amende prévue par l'article 1740 A du CGI. Avant cette date en revanche, et afin de faire cesser l'inconstitutionnalité constatée, le Conseil Constitutionnel a décidé que la précédente rédaction de cet article devait être interprétée comme s'appliquant uniquement aux personnes ayant sciemment délivré des documents permettant à un contribuable d'obtenir un avantage fiscal indu. Par cette réserve d'interprétation, le Conseil a imposé la caractérisation d'un élément d'intentionnalité.

Aujourd'hui donc, que ce soit sur le fondement de l'article 1740 A du CGI lui-même (pour la période postérieure au 1^{er} janvier 2019) ou de la décision précitée du Conseil constitutionnel (pour

la période antérieure à cette date), l’amende pour délivrance irrégulière des reçus fiscaux ne peut être appliquée que si cette émission a été réalisée volontairement ou « sciemment ».

❑ Ces précisions étant rappelées, il paraît utile à ce stade de vous rappeler l’historique des échanges intervenus entre l’Association SOS ÉDUCATION et les services fiscaux.

En avril 2002, le Président de l’Association a questionné l’administration, dans un souci de parfaite transparence et en toute bonne foi, sur la possibilité pour l’Association de délivrer des reçus fiscaux, à laquelle il lui a été répondu **positivement** le 30 mai 2002 (**cf. annexe 3**).

Le 3 janvier 2003, l’Association du fait du développement de son activité (mais uniquement en volume c’est-à-dire en nombre de donateurs et de salariés, mais à périmètre d’actions inchangé), en informe l’administration et lui demande de confirmer son accord d’émission de reçus fiscaux dans ce nouveau contexte ; sans que d’ailleurs tant son objet social que son activité aient été modifiés en quoi que ce soit (**cf. annexe 36**).

Le 21 janvier 2003, en réponse au courrier du 3 janvier de SOS ÉDUCATION, l’administration invite l’Association à représenter un nouveau dossier complet (**cf. annexe 36**).

Le 23 mars 2003, l’Association SOS ÉDUCATION transmet à l’administration fiscale l’ensemble des documents nécessaires pour déterminer si l’association peut toujours valablement émettre des reçus fiscaux, courrier auquel il est accusé réception en ces termes : « *J’accuse réception de votre envoi du 23 mars dernier relatif notamment à la possibilité pour l’association que vous présidez de délivrer des reçus fiscaux. Ce dossier est renvoyé ce jour au Centre des Impôts du XIIIème Arrt.... chargé de vous répondre directement....* » le 14 avril 2003 (**cf. annexe 36**).

Le 23 septembre 2004 (un an et demi plus tard), l’administration fiscale lui fait savoir que le dossier a été égaré et le 5 novembre 2004, l’Association adresse **à nouveau** le questionnaire complété, preuve s’il en était, de sa parfaite bonne foi (**cf. annexe 36**).

Aucun retour ne lui est fait sur cette demande autre que, deux ans plus tard, le 11 août 2006, un avis de contrôle de comptabilité sur la période du 1^{er} au 31 décembre 2005. Ledit contrôle s’est conclu le 23 mars 2007 par un avis exprès d’absence de rectification, ne remettant pas en cause le caractère probant de la comptabilité vérifiée, et remerciant le président de « *l’accueil et l’attention accordés pendant le déroulement du contrôle* » (**cf. annexe 37**).

Certes, l’Association a reçu au préalable et suite à ce même contrôle un autre courrier, le 16 mars 2007, d’un autre service de l’administration fiscale, l’informant que ce courrier est une réponse à la demande de l’association du 3 janvier 2003 (quatre ans plus tard), et que sur la base du contrôle de la comptabilité de l’année 2005 réalisé en 2006, l’administration « **a l’intention de** » rapporter l’habilitation donnée à l’association pour délivrer des reçus fiscaux (**cf. annexe 38**).

Mais par un courrier en date du 14 avril 2007, que le service vérificateur omet de mentionner, l’Association répond très précisément en exposant les motifs qui la conduisent à considérer que son activité relève bien des champs éducatif et de la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances françaises, et qu’à ce titre elle entend contredire la position de l’administration fiscale (cf. annexe 39). Ce courrier reste sans réponse de l’administration fiscale, qui n’infirmé ni ne

confirme son intention de rapporter l'habilitation d'émettre des reçus. Il était donc parfaitement logique de penser, pour l'Association (du moins dans un véritable Etat de Droit où les citoyens et contribuables sont normalement informés de leurs droits et devoirs et des décisions effectives – et pas seulement intentionnelles ! – de l'Administration), que cette « intention » était donc abandonnée au vu des informations fournies à l'Administration en réponse.

En effet, une simple « intention » exprimée par une Administration quelconque ne saurait (du moins là encore dans un Etat de Droit démocratique) suffire à exprimer une interdiction, quelle que soit sa nature, pour un citoyen !

Dès lors, conformément aux dispositions de l'article L. 80 C du Livre des procédures fiscales l'Association était donc toujours en droit (conformément à la réponse expresse et positive de l'administration du 30 mai 2002 et, du fait de l'absence d'une nouvelle réponse expresse contraire ultérieurement) d'émettre des reçus fiscaux.

Constatant cette faille de procédure, le service vérificateur est aujourd'hui contraint d'instrumentaliser un courrier largement ultérieur puisque du 15 février 2010, échangé entre le ministre du Budget et le ministre de l'Éducation nationale, dans lequel il est question de SOS Éducation. Ce courrier n'est pas adressé à l'Association : M. Eric Woerth répond à M. Luc Chatel.

Or, aujourd'hui, les divers départements de la DGFIP qui ont eu à se prononcer sur ce sujet, tentent de conférer à ce courrier un caractère de décision définitive de l'administration fiscale, opposable à l'Association :

- « *il y a lieu de considérer que la lettre de M. WOERTH du 15 février 2010 constitue la décision définitive de l'administration fiscale* »¹ ;
- « *la lettre adressée par M. CHATEL à la présidente de SOS EDUCATION témoigne qu'il s'agit bien d'une réponse suite à une sollicitation de SOS EDUCATION qui a saisi M. CHATEL, lequel a saisi à son tour Mme BACHELOT, laquelle a saisi M. WOERTH* »²

Le 10 juin 2020, la position de l'Administration, sans sembler craindre le ridicule et le caractère ubuesque d'une telle démonstration, est donc la suivante : SOS EDUCATION aurait saisi M. CHATEL qui a saisi Mme BACHELOT, laquelle aurait saisi M. WOERTH, lequel aurait répondu à ... M. CHATEL plutôt qu'à Mme BACHELOT, lequel aurait informé le président de l'association ...

Or, puisqu'il est évident que l'Association n'a jamais sollicité ni mandaté, à quelque titre ce que ce soit M. CHATEL, l'administration fiscale s'entête à chercher une explication plausible à cet imbroglio incohérent, et a « sorti du chapeau » un courrier, dont l'Association ignorait complètement l'existence jusqu'à présent, de M. André LARDEUX, sénateur de Maine-et-Loire, daté du **24 mai 2007**, qui serait soi-disant intervenu auprès de M. WOERTH. A ce stade, ce courrier n'ayant jamais été porté à la connaissance de SOS Éducation, nous nous interrogeons légitimement sur son existence ou son authenticité.

Aussi, d'un courrier du 3 mai 2021, nous avons compris que l'Administration, et par un étonnant revirement d'explications, soutiendrait finalement la position suivante : M. André LARDEUX aurait

¹ Réponse aux observations du contribuable, 10 juin 2020 – *cf. annexe 6*

² Réponse aux observations du contribuable, 10 juin 2020 – *cf. annexe 6*

sollicité M. WOERTH le 24 mai 2007, qui a répondu non pas à M. LARDEUX, mais ... à M. Luc CHATEL le 15 février 2010, lequel serait ensuite intervenu à ce titre auprès de Madame Roselyne BACHELOT puis auprès de l'Association.

Notre première question est la suivante : pourquoi le ministre du Budget Eric WOERTH, sur sollicitation d'un sénateur, répondrait-il **trois ans plus tard à ... un autre ministre** de l'Éducation nationale, qui interviendrait lui-même pour ... un troisième ministre de la Santé ?

Mais surtout, au-delà de la simple logique de bon sens, et en droit, notre question était simple : sur quel fondement peut-on considérer que cette correspondance, à laquelle l'Association n'est absolument pas partie ni en demandeuse, ni en destinataire, constituerait « bien une prise de position formelle de l'administration fiscale répondant, certes avec retard, à la demande de rescrit initiée par l'association »³ ?

3.2.1. Ce courrier ne présente pas les caractères de garantie d'opposabilité du rescrit général

□ Afin de garantir une plus grande sécurité juridique aux organismes recevant des dons, l'article L. 80 C du Livre des Procédures Fiscales (LPF), issu de l'article 1er de la loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, ouvre la possibilité à ces organismes de s'assurer auprès de l'administration fiscale qu'ils répondent bien aux critères définis aux articles 200 du CGI et 238 bis du CGI.

En ce qui concerne l'étendue de la garantie prévue par cet article, la doctrine fiscale prévoit que la garantie d'opposabilité du rescrit général s'applique lorsque (Bofip n°BOI-SJ-RES-10-20-10) :

- **la prise de position est formelle ;**
- la prise de position est antérieure ;
- la prise de position concerne le contribuable lui-même ;
- l'auteur de la prise de position est un agent habilité ;
- **il y a appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.**

□ Concernant la prise de position formelle, **une prise de position de l'administration est formelle notamment lorsque l'administration répond à une demande de rescrit.** Ainsi, la garantie d'opposabilité du rescrit prévue à l'article L. 80 C du LPF s'applique lorsque l'organisme concerné en fait la demande auprès de l'administration fiscale (BOI-SJ-RES-10-20-20-70-20120912). La prise de position formelle doit donc faire suite à une demande de rescrit **formulée de manière expresse** et directement destinée à l'Administration (Droit public français - Le rescrit : un acte hybride pour un nouveau mode de production des normes ?, Matthieu BERTOZZO, Revue de droit public approfondi n° 2, Juin 2016).

La prise de position doit donc faire expressément référence à la demande d'interprétation d'un texte fiscal déterminé.

³ Courrier de la DNEF en date du 11 septembre 2020 – *cf. annexe 9*

Ainsi, la Cour administrative d'appel de Marseille a très récemment pu décider qu'**une lettre de l'administration ne constitue pas une prise de position formelle à une demande de rescrit car elle n'y fait pas référence** (CAA Marseille, 3e Chambre, 14 mars 2019, n° 17MA02440) :

« §5. M. et Mme C... soutiennent que l'administration aurait formellement pris position sur l'assujettissement de l'activité de la SCI Monte Grosso à l'impôt sur les sociétés dans une lettre, complétée par un "post-it" manuscrit, adressée à cette dernière le 18 août 2006, en réponse à un courrier du 16 décembre 2014.

Toutefois, et contrairement à ce qu'allèguent les requérants, (...) la correspondance du 18 août 2006 ne constitue pas une réponse à ce courrier, auquel elle ne fait pas référence, mais, comme son intitulé l'indique, une simple " lettre d'accueil " »

En l'espèce, dans la correspondance ministérielle, auquel l'Association n'est même pas partie, et que les services vérificateurs prétendent être une réponse à la demande de rescrit de l'Association de 2003 (lettre qui serait donc intervenue sept ans plus tard...), **il n'est pourtant fait aucune mention, et pour cause, d'une quelconque décision antérieure ou de la demande de rescrit datant de 2003**, alors que si cet échange ministériel constituait une réponse à la demande de rescrit de l'association, cette demande antérieure aurait évidemment été mentionnée dans cette lettre du Ministre.

La correspondance ministérielle, qui ne lui est au demeurant pas adressée, ne faisant aucune référence à la demande de rescrit, ne peut donc constituer une prise de position formelle à ladite demande de rescrit, en application de la jurisprudence susvisée.

En effet, l'Association SOS ÉDUCATION pouvait légitimement attendre - ou espérer - que la procédure contradictoire du rescrit fiscal prévue au Livre des Procédures Fiscales, procédure qu'elle a elle-même initiée en toute bonne foi en 2003 (alors même qu'elle bénéficiait d'un rescrit positif antérieur) soit respectée.

Or, en application de la procédure prévue au Livre des Procédures Fiscales, la réponse de l'administration à une demande de rescrit ouvre notamment droit à un second examen dont la demande écrite « *mentionnée à l'article L. 80 CB est adressée par tout moyen permettant d'apporter la preuve de sa réception à la direction qui a répondu à la demande initiale du contribuable* » (Article R*80 CB-1).

En l'espèce, si tant est que la correspondance ministérielle dont l'Association n'était même pas partie, était bien une réponse à sa demande de rescrit, la demande de second examen aurait donc dû être adressée « *à la direction qui a répondu à la demande initiale du contribuable* », et non pas, évidemment, à M. CHATEL, Ministre de l'Éducation nationale.

La copie du courrier du Ministre ainsi transmise ne lui étant pas personnellement adressée, et ne s'inscrivant manifestement pas dans le cadre de la procédure de rescrit fiscal engagée par elle, elle ne peut donc en aucun cas être considérée comme une prise de position formelle de l'Administration en réponse à une demande du contribuable.

☐ De plus, la réponse négative de l'administration doit comporter l'exposé des motifs qui la justifient (BOFIP n°BOI-SJ-RES-10-20-20-70-20120912).

La jurisprudence considère à ce titre que l'appréciation de l'administration doit être exprimée en termes suffisamment clairs et précis et ainsi être motivée pour recevoir la qualification de prise de position formelle (CA Aix-en-Provence, 1^{re} chambre A, 24 oct. 2017, n° 16/00878). La jurisprudence et la doctrine considèrent que la prise de position est formelle dès lors qu'elle est suffisamment explicite, précise, ferme et non-équivoque (BOFIP, n°BOI-SJ-RES-10-20-10-20200304 ; CE, décision du 29 décembre 2004, n° 255831).

Ainsi, à titre d'exemples, le Conseil d'Etat considère que ne sont suffisants ni le simple rappel ou la reproduction des termes du texte sur la base duquel est prise une décision (CE, 1er juill. 1974, n°85014), ni le renvoi à un avis, même conforme, sans déclarer se l'approprier, ni l'incorporer ni le joindre (CE, 28 mai 1965, n°58411).

En l'espèce, le contenu de la lettre ministérielle est laconique puisque le courrier de M. WOERTH ne fait que rappeler la loi et décider que l'objet social de l'Association, sans mentionner l'activité réelle de l'Association, ne correspond à aucun des critères limitativement énumérés aux articles du CGI, sans pour autant le justifier ni l'expliquer. Ainsi, le contenu de la lettre est imprécis et ne comporte pas un exposé des motifs suffisamment clair pour justifier une telle réponse.

Par conséquent, en l'absence de référence à une quelconque demande de l'administré antérieure à la lettre litigieuse et au vu du défaut de motivation de cette lettre, celle-ci ne peut être considérée comme une prise de position formelle de l'administration et donc n'est pas opposable à l'Association.

❑ Enfin, l'existence d'une position formellement admise par l'administration au sens du 1° de l'article L. 80 B du LPF doit résulter d'une réponse écrite signée par un **fonctionnaire qualifié** pour engager l'administration fiscale (Bofip n° BOI-SJ-RES-10-20-10 §40).

Or, en application de l'article 350 terdecies, Annexe 3 du CGI, « **seuls les fonctionnaires de la direction générale des finances publiques appartenant à des corps des catégories A et B peuvent fixer les bases d'imposition et liquider les impôts, taxes et redevances ainsi que proposer les rectifications** ».

En l'espèce, **le Ministre du Budget ne dispose pas du statut de fonctionnaire.**

En conclusion, force est de constater que le courrier interministériel de 2010 est « dépourvu de toute valeur juridique » à l'égard de l'association SOS Education.

Dès lors, conformément aux dispositions de l'article L. 80 C du Livre des procédures fiscales l'Association était donc toujours en droit (conformément à la réponse expresse et positive de l'administration du 30 mai 2002 et, du fait de l'absence d'une prise de position de l'administration contraire ultérieurement) d'émettre des reçus fiscaux.

Dans ces conditions il ne peut en aucun cas être considéré que l'Association « *a ainsi sciemment délivré des reçus fiscaux ne pouvant ouvrir droit à réduction d'impôts* ».

Par ailleurs, non seulement le courrier ministériel ne présente pas le caractère d'une prise de position formelle, opposable à l'Association (3.2.1), mais il ne produit également aucun effet de droit faisant immédiatement grief à l'Association (3.2.2), il n'était donc pas possible d'intenter un recours à son encontre.

L'Association n'était donc absolument pas en mesure de contester, selon les voies de droit prévues par la réglementation, cet échange de courriers auquel elle n'était pas partie. Ne lui étant pas opposable, l'Association n'avait pas d'autres choix que de ne pas en tenir compte.

3.2.2. *Ce courrier ne pouvait faire l'objet d'aucun recours*

Pour satisfaire aux conditions de recevabilité devant les tribunaux administratifs, un recours doit poursuivre l'annulation d'un acte administratif exécutoire ; la décision visée doit produire, par elle-même, des effets de droit tels qu'ils fassent immédiatement grief au requérant.

Cette deuxième condition de recevabilité s'explique aisément ; selon la formule de Laferrière : « *le recours pour excès de pouvoir ne saurait être un procès de tendances* » (Traité de la juridiction administrative, T. II, p. 427).

Aussi les recours isolément dirigés contre des actes qui se limitent à préparer, **reproduire**, expliquer, divulguer d'autres actes, de même que les recours dirigés contre des abstentions pures et simples d'user d'une faculté, **seront-ils rejetés par le Conseil d'Etat**.

Or, en l'espèce, le courrier du Ministre de l'Education Nationale Luc Chatel ne fait que simplement reproduire et transmettre un courrier du Ministre du Budget des Comptes Publics Eric Woerth, courrier qui n'est pas adressé à l'Association.

L'option d'un recours à l'encontre d'un courrier ministériel se limitant à reproduire un autre courrier ministériel non adressé à l'Association devait donc être rejetée de toute évidence.

Par ailleurs, la jurisprudence administrative considère que le simple avis en réponse à une demande de renseignement n'est pas susceptible de constituer une véritable décision faisant grief ni donc d'être déféré à la juridiction administrative par la voie du recours pour excès de pouvoir.

Ainsi, la Cour Administrative d'Appel de Nancy a considéré :

« Considérant, en deuxième lieu et sans qu'il soit besoin de statuer sur les moyens de la requête, que par sa lettre en date du 1er février 2007, l'administration a indiqué à M. A, à sa demande et au vu des éléments de fait qu'il lui avait soumis, ce que lui paraissait être le taux de TVA applicable aux travaux qu'il projetait de réaliser dans un immeuble rural ; que cette lettre, à laquelle les entreprises attributaires des travaux ne sont pas tenus de se conformer, si elles en estiment le contenu erroné, et qui doit être regardée comme une demande d'interprétation de dispositions fiscales n'emporte par elle-même aucun effet de droit sur le régime fiscal applicable aux travaux envisagés par M. A, qui reste régi par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur ; qu'elle ne constitue donc pas une véritable décision faisant grief à M. A mais doit être regardée comme un simple avis en réponse à une demande de renseignement qui n'est pas susceptible d'être déféré à la juridiction administrative par la

voie du recours pour excès de pouvoir ; » (CAA de Nancy, 2ème chambre, 22 février 2012, 10NC00206 – cf. annexe 40)

En l'espèce, le courrier de M. Eric Woerth constitue sans contestation possible un simple avis en réponse d'une demande de renseignement formulée par on-ne-sait-plus-qui (Monsieur Chatel ? Madame Bachelot ? Monsieur Lardeux ?).

En effet, le courrier ne lui étant pas adressé directement, n'étant aucunement motivé, et ne faisant mention d'aucune possibilité de recours éventuel, l'Association n'avait d'autres choix que de considérer qu'il s'agissait d'un **simple avis du Ministre ne constituant donc pas une véritable décision lui faisant grief.**

Il est très surprenant que le service vérificateur s'interroge sur l'absence de recours à ce courrier dans sa proposition de rectification, alors même que :

- le courrier adressé par M. Woerth ne peut être regardé que comme un simple avis en réponse à une demande de renseignement qui n'est pas susceptible d'être déféré à la juridiction administrative (en application de la jurisprudence susvisée de la CAA de Nancy) ;
- **il n'est fait mention d'aucune possibilité de recours d'un tel courrier.**

Lui reprocher de ne pas avoir porté recours d'un tel courrier est contraire aux principes constitutionnels de sécurité juridique et de confiance légitime, protégés comme des éléments composant la garantie des droits de l'article 16 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

En effet, l'Association SOS ÉDUCATION pouvait légitimement attendre - ou espérer – que la procédure contradictoire du rescrit fiscal prévue au Livre des Procédures Fiscales, procédure qu'elle a elle-même initiée en toute bonne foi (alors même qu'elle bénéficiait d'un rescrit positif antérieur) soit respectée.

La copie du courrier du Ministre lui étant parvenue ne lui étant pas personnellement adressée, et ne s'inscrivant manifestement pas dans le cadre de la procédure de rescrit fiscal engagée par elle, l'Association n'avait pas d'autres choix que de considérer qu'il s'agissait d'un simple avis ne lui étant pas opposable d'une part, et ne lui faisant pas grief d'autre part.

En conclusion, conformément aux dispositions de l'article L. 80 C du Livre des procédures fiscales, et à la réponse expresse et positive de l'administration du 30 mai 2002 et, du fait de l'absence d'une prise de position de l'administration contraire ultérieure, l'Association était donc toujours en droit d'émettre des reçus fiscaux jusqu'à la notification de la proposition de rectification en 2019 qui est venue remettre en cause ce droit.

Le courrier du Ministre ne lui était pas adressé, ne constituant pas une prise de position formelle de l'Administration, et n'étant susceptible d'aucun recours devant les tribunaux, l'Association n'avait d'autres choix que de l'ignorer. Il est aberrant dans un Etat de Droit démocratique, qu'on oppose à un contribuable un courrier qui ne lui était pas adressé, laconique et non motivé, et qui ne pouvait faire l'objet d'aucun recours.

Au vu de ces éléments, l'amende prévue par l'article 1740 A du CGI ne peut pas être appliquée au cas d'espèce.

D'autant qu'en toute hypothèse, SOS Education présente bien à titre principal un caractère éducatif.

Compte tenu des arguments ci-avant développés, les conditions de l'article 1740 A du CGI n'étant pas réunies en l'espèce, l'Association SOS ÉDUCATION conteste fermement l'avis de redressement concernant l'amende envisagée à ce titre.

3.3. QUANT AU PRINCIPE : Sur le caractère disproportionné et inconstitutionnel de l'amende fiscale

Enfin, et de manière subsidiaire si tous les arguments exposés ci-avant ne suffisaient pas à vous convaincre, il apparaît que la sanction nouvellement prévue à l'article 1740 A du Code général des impôts est totalement disproportionnée au regard de sa finalité.

En effet, celle-ci a pour vocation légitime de compenser la perte, pour le Trésor public, intervenue en cas d'émission induite d'une attestation ou d'un reçu fiscal, quel qu'il soit, permettant au contribuable destinataire de bénéficier d'une réduction d'impôt.

Mais cette amende, dès lors qu'il s'agit, comme en l'espèce, d'une sanction pénale, ne doit pas revêtir « *un caractère manifestement hors de proportion avec la gravité du manquement* » (Décision du Conseil constitutionnel, n°2018-739 QPS du 12 octobre 2018, § 7).

Et, dès lors que l'amende n'a pour objectif que de réparer le manque à gagner du Trésor public en ce qui concerne la réduction d'impôt qui aurait été, à tort, obtenue par les donateurs, celle-ci doit nécessairement être proportionnelle au montant ainsi indûment déduit.

Mais, l'émission et la délivrance d'un tel reçu fiscal ne signifie en aucun cas que le donateur bénéficiaire de ce reçu a obtenu corrélativement une réduction d'impôt. En effet, on sait que moins d'un foyer fiscal sur deux, en toute hypothèse, est redevable de l'impôt sur le revenu.

Or, en l'espèce, les dons consentis correspondent à de très faibles montants (15, 20, 30 € le plus souvent). Ainsi, la collecte de dons est principalement réalisée auprès d'un grand nombre de petits donateurs probablement non imposables, ce que montre le don médian de vingt euros en 2018. Les grands donateurs, qui ont donné plus de mille euros, sont au nombre de 12 sur 2018. Ils représentent 0,12% des donateurs en volume, et 3,22 % des dons collectés en montant.

On peut donc supposer facilement qu'il s'agit le plus souvent de donateurs non imposables, parce qu'à faibles revenus, ou, même dans le cas inverse, qui ne demandent pas à bénéficier de la réduction d'impôt compte-tenu de la modestie du don, et donc du montant corrélatif de réduction d'impôt.

En conséquence, il serait inconstitutionnel, et contraire aux règles élémentaires du droit pénal, d'appliquer une sanction forfaitaire et aléatoire. Celle-ci ne peut qu'être exactement proportionnée au **préjudice précis** qui serait subi par le Trésor public.

Dès lors, il vous appartient, au vu des destinataires des reçus fiscaux délivrés par l'association, de déterminer et prouver lesquels auraient nominativement profité (indûment selon vos affirmations) de la réduction d'impôt corrélative pour calculer ainsi l'amende pénale en restitution.

En conséquence, la sanction, automatique et sans discernement, nouvellement prévue par le législateur à l'article 1740 A du Code général des impôts suite à la décision précitée du Conseil constitutionnel du 12 octobre 2018, doit également être considérée comme inconstitutionnelle en toute hypothèse.

En conclusion, pour l'ensemble de ces raisons, l'association SOS Education demande la décharge de la taxe sur la valeur ajoutée (en ce compris les droits, majorations et intérêts de retard) et de l'amende pour émission irrégulière des reçus fiscaux qui lui ont été notifiées.

Le dégrèvement portera donc sur le montant total de 1 595 079 € découlant de l'avis de mise en recouvrement n°20220605811 en date du 30 juin 2022.

Pour votre information, SOS Education a d'ores et déjà ordonné le paiement :

- le 20 juillet 2022 de la somme de 1 000 000 € (un million d'euros), en règlement d'une partie de l'amende fiscale en application de l'article 1740 A du Code général des impôts sur les exercices 2015 à 2019 ;
- le 29 juillet 2022 de la somme de 31 952 € (trente-et-un mille neuf cent cinquante-deux euros), en règlement de la taxe sur la valeur ajoutée sur les exercices 2017 à 2019.

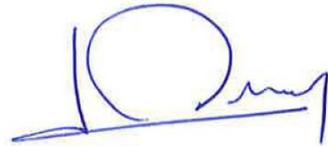
Dans ce contexte, par application des dispositions de l'article L. 277 du Livre des procédures fiscales et suite à l'entretien très positif du 28 juillet entre le Président de l'association M. Sylvain Marbach et Mme Aude Fosse du SIE ROULE en charge du recouvrement, nous avons sollicité le bénéfice du sursis de paiement, pour le solde restant dû (soit sur la somme de 563 127 €) ; ou à tout le moins un échelonnement sur six mois ou un an de la somme restant due, compte-tenu de l'importance du montant total, selon calendrier à définir ensemble.

Nous vous souhaitons une bonne réception des présentes et restons à votre entière disposition pour tout renseignement complémentaire.

Nous vous prions de croire, Madame, Monsieur le Directeur départemental, à l'assurance de notre considération distinguée.



Anouchka VIE
Avocat



Xavier DELSOL
Avocat Associé

ANNEXES

Annexe 1	Avis de mise en recouvrement n°20220605811, en date du 30 juin 2022
Annexe 2	Statuts actuels de l'Association
Annexe 3	Rescrit fiscal positif daté de 2002
Annexe 4	Propositions de rectification de la DGFIP en date du 16 décembre 2019
Annexe 5	Observations aux propositions de rectification adressées par le Cabinet Delsol Avocats à la DGFIP le 15 janvier 2020
Annexe 6	Réponse aux observations du contribuable de la DGFIP du 10 juin 2020
Annexe 7	Demande de recours hiérarchique du 15 juin 2020
Annexe 8	Observations adressées par le Cabinet Delsol Avocats à la DGFIP le 9 juillet 2020
Annexe 9	Courrier de la DGFIP à l'association, 11 septembre 2020
Annexe 10	Saisine de la CDID, 14 septembre 2020
Annexe 11	Courrier de la DGFIP en date du 8 juillet 2021
Annexe 12	Courrier du Cabinet Delsol Avocats à la DGFIP du 17 septembre 2020
Annexe 13	Courrier du Cabinet Delsol Avocats à la DGFIP du 4 novembre 2020
Annexe 14	Courrier du Service de la sécurité juridique et du contrôle fiscal du 3 mai 2021
Annexe 15	Courrier du 15 février 2010 entre M. Woerth et M. Chatel
Annexe 16	Courrier du Cabinet Delsol Avocats à la DGFIP du 2 juin 2021
Annexe 17	Demande de second examen en date du 7 juillet 2021
Annexe 18	Courrier de la DGFIP en date du 10 décembre 2021
Annexe 19	Courrier du Cabinet Delsol Avocats à la DGFIP du 17 janvier 2022
Annexe 20	Courrier de la DGFIP en date du 16 mars 2022
Annexe 21	Courrier de la DGFIP en date du 3 juin 2022
Annexe 22	Conseil d'État, 9ème/10ème SSR, 8 avril 2013, n°350709
Annexe 23	Cour Administrative d'Appel de Nancy, 4ème chambre - formation à 3, 19 décembre 2013, 13NC00765
Annexe 24	Arrêt du Conseil d'Etat, 22 février 1984, n°27603
Annexe 25	Conseil d'Etat, 4 mars 1987 n° 70321
Annexe 26	Convention de partage des frais de locaux entre l'Association SOS ÉDUCATION et l'Association IPJ
Annexe 27	Convention de mise à disposition en date du 1er février 2011 entre l'Association SOS ÉDUCATION et l'Association IPJ
Annexe 28	Arrêt du Conseil d'Etat, 16 novembre 2005, n°257532
Annexe 29	JO, Ass. nat., 2ème séance du 23 juin 1987, p. 3071 à 3076
Annexe 30	Débat parlementaire, Ass. nat., 2ème séance du mardi 1er avril 2003
Annexe 31	Jugement du Tribunal Administratif de Paris, 6 novembre 2018, n°1607686/1-2
Annexe 32	Lettre du tribunal administratif de Paris, n°56, décembre 2018
Annexe 33	Jugement du Tribunal administratif de Montreuil, 2 mai 2014, n°1304765
Annexe 34	Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Versailles, 6ème chambre, 21 juin 2016, n°14VE01966
Annexe 35	Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Nantes, 4ème chambre, 5 octobre 2018, n°18NT01408
Annexe 36	Echanges relatifs au rescrit daté de 2003
Annexe 37	Contrôle de comptabilité sur la période du 1er au 31 décembre 2005
Annexe 38	Courrier de la DGFIP du 16 mars 2007
Annexe 39	Courrier de l'Association à la DGFIP du 14 avril 2007
Annexe 40	Arrêt de la Cour Administrative d'Appel de Nancy, 2ème chambre, 22 février 2012, n°10NC00206