

## Fiscalité des fonds de dotation : questions en suspens

05-03-2009

De l'avis de la plupart des commentateurs, la détermination du régime fiscal des fonds de dotation devrait se faire pour une bonne partie sur des bases légales connues puisque ce sont celles applicables par ailleurs aux associations et fondations.

Qualifié par la loi de "personne morale de droit privé à but non lucratif" (cf. article 140 de la loi du 4 août 2008), le fonds de dotation devra, pour offrir un cadre fiscal pertinent à ses fondateurs et mécènes, exercer ou financer des activités "d'intérêt général" (notion qui renvoie elle aussi à des réalités fiscales déjà définies par l'administration, notamment). Selon nos informations, les précisions de l'administration fiscale relative aux fonds de dotation pourraient faire l'objet de trois instructions distinctes, portant sur les trois thèmes suivants : régime fiscal des activités du fonds, régime du mécénat et droits d'enregistrement.

Dans le cadre de ces instructions fiscales, il serait opportun que l'administration se prononce sur les questions suivantes :

1. Régime fiscal : confirmer la possibilité, pour une association (ou une fondation) ayant une activité d'intérêt général d'être le principal bénéficiaire des versements du fonds de dotation qu'elle a fondé, sans que ces derniers remettent en cause le caractère non lucratif dudit fonds.

Si dans une association un partage d'actif ou une redistribution des bénéfices entre les membres constitue un élément de nature à remettre en cause le caractère non lucratif de l'organisme (et, partant, sa capacité à émettre des reçus fiscaux pour les dons reçus), cela tient notamment au fait que l'article 1er de la loi du 1er juillet 1901 énonce que l'association est constituée « dans un but autre que de partager les bénéfices ».

L'article 140 de la loi de modernisation de l'économie n'énonçant pas une telle règle au sujet des fonds de dotation mais prévoyant, au contraire, que ces derniers puissent redistribuer les revenus de leur dotation « pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général », il était logique d'en conclure qu'une ou des associations (développant des œuvres d'intérêt général) fondatrices d'un fonds de dotation, pourraient être les bénéficiaires des redistributions décidées par ce dernier.

C'est ce qu'a confirmé très clairement Madame Catherine Bergeal (Directeur des affaires juridiques au Ministère de l'économie) lors d'un colloque organisé à Bercy le 19 novembre 2008.

2. Revenus de patrimoine : les fonds de dotation « dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer leur dotation en capital » sont exonérés d'impôt sur les sociétés sur leurs revenus de patrimoine (revenus fonciers, dividendes, etc. ; cf. article 206-5 CGI).

Une interprétation littérale de ce texte conduit à conclure que la seule mention, dans les statuts, de la possibilité de consommer la dotation suffit à faire perdre au fonds de dotation le bénéfice de l'exonération précitée (alors même que la dotation n'aurait pas été effectivement consommée).

Compte tenu du recul que nous offre l'expérience acquise par les fonds de dotation constitués à l'étranger, lesquels sont pour la plupart conduits, à un moment ou à un autre, à consommer une fable partie de leur dotation en capital (pour faire face, par exemple, à une diminution occasionnelle de leurs ressources), il serait opportun que l'administration admette, dans son instruction, que les fonds de dotation dont les statuts distinguent la partie de la dotation qui ne peut être consommée de la partie qui peut l'être pourront être exonérés d'impôt sur les sociétés au taux réduit (de 24 ou 10 %) pour les revenus issus de la dotation non consommable.

De même, s'agissant toujours de la consommation de la dotation en capital, l'administration pourrait préciser l'incidence d'une modification des statuts d'un fonds sur le régime fiscal de ses revenus patrimoniaux.

3. Donations temporaires d'usufruit : il serait souhaitable que l'administration étende aux fonds de dotation, compte tenu de leur grande capacité juridique, le bénéfice des précisions apportées en matière d'abus de droit par l'instruction du 6 novembre 2003 (BOI 7 S-4-03) qui concernait les fondations et associations reconnues d'utilité publique (et autres associations dotées de la grande capacité).

4. Rémunération des dirigeants : compte tenu de leur caractère non lucratif, les fonds de dotation devront être gérés de façon désintéressée. Or, en matière de rémunération des dirigeants, tant la tolérance administrative des 3/4 du SMIC (cf. instruction du 18 décembre 2008, BOI 4 H-5-06) que la tolérance légale (cf. article 261,7,1 d du CGI) visent les associations et fondations.

A ce stade, il appartiendra à l'administration de préciser si elle accepte d'étendre aux fonds de dotation, dans la même façon qu'elle l'a fait pour les syndicats, le bénéfice de l'article 261,7,1 d du CGI instaurant la possibilité de rémunérer de un à trois dirigeants (dans la limite maximum de trois fois le plafond de la Sécurité sociale, et sous réserve de respecter les autres conditions visées par cet article).

5. Rémunération des membres du comité consultatif (dont la constitution est obligatoire dès lors que la dotation en capital du fonds de dotation dépasse plus d'un million d'euros) : il serait souhaitable que l'administration précise si les membres de ce comité doivent être assimilés à des dirigeants et exercer leurs fonctions bénévolement ou s'ils peuvent être rémunérés.

6. Les fonds de dotation créés par des entreprises : dans la mesure où un fonds de dotation est plus aisé à mettre en oeuvre qu'une fondation d'entreprise, certaines PMI/PME envisagent de créer leur fonds de dotation pour porter leurs actions de mécénat. Dès lors, comme pour les fondations d'entreprise, il serait opportun que l'administration fiscale précise qu'il sera admis que les fonds de dotation puissent porter le nom de l'entreprise fondatrice et que la seule association du nom d'une entreprise mécène aux activités soutenues financièrement par cette dernière ne saurait exclure l'application de la réduction d'impôt au titre de l'article 238 bis.

7. Dons faits par des contribuables européens : dans la mesure où le fonds de dotation a été constitué pour attirer en France, sur des activités d'intérêt général, des fonds privés, il serait judicieux que l'administration fiscale saisisse l'occasion d'une future et probable instruction consacrée au régime du mécénat appliqué aux fonds de dotation pour

tirer les conséquences de l'arrêt Persche rendu le 27 janvier 2009 par la Cour de justice des Communautés européennes (voir un premier commentaire de cette décision ICI ).

Lionel DEVIC

Avocat (DELSOL & Associés)

Ce texte est protégé par les droits d'auteurs. Toute reproduction sans autorisation est interdite.