



L'administration fiscale a précisé, au cours des 10 années d'existence des fonds de dotation, les modalités d'application de leur régime fiscal. Une activité nouvelle pour les fonds de dotation est par ailleurs apparue : le soutien au pluralisme de la presse.

## RESSOURCES DU FONDS DE DOTATION

### Activités du fonds de dotation

Le fonds de dotation peut être opérateur – il exerce lui-même des activités d'intérêt général – et/ou distributeur – il soutient des œuvres ou organismes d'intérêt général.

Un fonds distributeur a pour objet de collecter des fonds, de les capitaliser et de reverser des aides financières – grâce aux revenus de ses actifs ou aux dons manuels qu'il peut collecter par ailleurs – au profit notamment des organismes suivants :

- les organismes d'intérêt général ;
  - les fondations ou associations reconnues d'utilité publique et les Musées de France ;
  - les associations d'assistance ou de bienfaisance ;
  - les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés d'intérêt général à but non lucratif ;
  - certains organismes ayant pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou d'expositions d'art contemporain.
- Les dispositions fiscales contenues dans le code général des impôts (CGI) sont toutefois mal rédigées car, interprétées restrictivement et sans considération de l'intention du légis-

lateur et des précisions intervenues par la suite, elles pourraient laisser penser qu'un fonds de dotation peut soutenir des associations culturelles – ce qui est impossible – ou qu'il ne peut soutenir d'autres fonds de dotation – ce qui est bien possible en revanche.

La fiscalité d'un fonds opérateur s'apprécie comme celle d'une association : l'activité du fonds lui-même doit être d'intérêt général, c'est-à-dire respecter les conditions de gestion désintéressée, d'activité principale non lucrative et d'absence de fonctionnement au profit d'un cercle restreint de personnes – sans que le fonds ait de relations privilégiées avec des entités lucratives<sup>1</sup>. Par exception, il peut exercer des activités lucratives, à condition qu'elles soient strictement accessoires et que le montant des recettes d'exploitation encaissées au cours de l'année civile au titre de ces activités n'excède pas le montant défini par la doctrine fiscale<sup>2</sup>.

S'agissant des fonds distributeurs, ceux-ci n'ayant pas d'activité propre, ils doivent respecter le critère de gestion désintéressée et s'assurer que les activités bénéficiaires de leur soutien respectent les conditions de l'intérêt général.

# LE RÉGIME FISCAL

En 10 ans, le régime fiscal du fonds de dotation n'a pas évolué : ce dernier est *a priori* exonéré des impôts commerciaux en cas d'activité non lucrative et éligible au régime du mécénat au titre de son activité d'intérêt général ou de distribution à des œuvres d'intérêt général.

Comme les autres organismes sans but lucratif, les fonds de dotation ayant une activité principale non lucrative bénéficient de l'exonération des impôts commerciaux – à savoir l'impôt sur les sociétés (IS), la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) et la contribution économique territoriale (CET)<sup>3</sup> – et de tout impôt sur les gains en capitaux (plus-value)<sup>4</sup>. Partant, non assujettis à la TVA, les fonds de dotation employeurs sont passibles de la taxe sur les salaires sur le montant brut annuel de l'ensemble des rémunérations qu'ils versent<sup>5</sup>, sans abattement possible *a priori*<sup>6</sup>.

Enfin, les fonds de dotation « dont les statuts ne prévoient pas la possibilité de consommer la dotation en capital » sont exonérés d'impôt sur les sociétés au taux réduit pour leurs revenus du patrimoine<sup>7</sup>.

### Libéralités reçues

Les fonds de dotation exerçant une activité principale non lucrative et d'intérêt général et les fonds simplement distributeurs sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit sur les libéralités qu'ils reçoivent<sup>8</sup> et du prélèvement sur l'assurance vie<sup>9</sup>.

1. BOFIP-Impôts, BOI-ENR-DMTG-10-20-20 du 6 juill. 2016, § 310.

2. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 du 4 avr. 2018, § 1 et 10 : 62 250 euros pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2017.

3. CGI, art. 206, 1 bis.

4. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-20-10 du 1<sup>er</sup> avr. 2015, § 670.

5. CGI, art. 231.

6. L'abattement prévu à l'article 1679 A du CGI pour certains organismes sans but lucratif n'est pas applicable aux fonds de

dotation, cette disposition ne leur ayant pas été étendue.

7. L. n° 2008-776 du 4 août 2008, art. 140 ; CGI, art. 206, 5.

8. CGI, art. 795, 14°.

9. CGI, art. 990 I.





En 2011, le ministère de l'Économie et des Finances a précisé l'application des critères de non-lucrativité aux fonds de dotation dans une réponse à l'Assemblée nationale reprise au *BOFiP-Impôts* : la gestion d'un fonds de dotation n'est pas intéressée lorsque celui-ci reverse des subventions à un organisme d'intérêt général qui l'aurait fondé, même en cas de dirigeants communs aux deux organismes<sup>10</sup>.

### RÉDUCTIONS D'IMPÔT AU TITRE DES VERSEMENTS EN FAVEUR D'UN FONDS DE DOTATION

#### Impôt sur le revenu et impôt sur les sociétés

Les dons versés à un fonds de dotation ayant une activité d'intérêt général sont éligibles au régime du mécénat, qu'il soit opérateur et/ou distributeur<sup>11</sup>. Il est également nécessaire que l'activité du fonds de dotation présente un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou que le fonds concoure à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

Les fonds de dotation réalisant les activités définies ci-avant peuvent émettre des reçus fiscaux ouvrant droit à réduction d'impôt pour leurs donateurs (réduction d'impôt de 66 % ou 75 % pour les particuliers et de 60 % pour les entreprises).

#### Impôt sur la fortune immobilière

Les versements réalisés au profit d'un fonds de dotation et les dons de titres de sociétés

cotées ne peuvent donner lieu à une réduction d'impôt sur la fortune immobilière (IFI), sauf lorsque le fonds exerce lui-même une activité – comme fonds opérateur – visée par l'article 978 du CGI, par exemple la gestion d'un établissement d'enseignement supérieur, d'une entreprise adaptée ou d'un centre de recherche privé non lucratif. Il est à noter que certains fonds communiquent sur la collecte de dons déductibles de l'IFI alors qu'ils agissent en fait, dans ce cas, comme intermédiaires et/ou mandataires d'organismes réellement éligibles à ces réductions d'impôt et n'émettent pas eux-mêmes les reçus IFI.

#### Donation temporaire d'usufruit

Le fonds de dotation peut également bénéficier du mécanisme de la donation temporaire d'usufruit (DTU) : il s'agit, pour le donateur, de conserver la nue-propriété des biens meubles (portefeuille de valeurs mobilières, par exemple) ou immeubles (immeuble de rapport) concernés pour en donner l'usage et les revenus au fonds de dotation.

Les biens immobiliers (immeubles ou titres de sociétés immobilières) dont l'usufruit a été donné sortent alors, pour la totalité de leur valeur, de l'assiette de l'IFI. Ce mécanisme peut être mis en place sous réserve que les actifs génèrent des revenus effectifs pour le fonds de dotation, que la donation puisse intervenir par acte notarié et soit réalisée pour une durée minimale de trois ans, l'usufruit conventionnel ne pouvant avoir une durée supérieure à 30 ans.

En revanche, à l'inverse des fondations reconnues d'utilité publique (FRUP) et des associations reconnues d'utilité publique

(ARUP), une donation de la nue-propriété d'un immeuble ou d'un droit réel immobilier à un fonds de dotation ne permet pas de sortir lesdits biens de l'assiette de l'IFI à hauteur de la valeur de la nue-propriété donnée.

### SOUTIEN AU PLURALISME DE LA PRESSE

La possibilité de bénéficier d'une réduction d'impôt pour des dons effectués en faveur des entreprises de presse est issue du cadre spécifique instauré, à la suite des attentats de *Charlie Hebdo*, par la loi tendant à la modernisation du secteur de la presse<sup>12</sup>.

Ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66 % de leur montant les dons consentis aux « associations d'intérêt général [et fonds de dotation] exerçant des actions concrètes en faveur du pluralisme de la presse, par la prise de participations minoritaires, l'octroi de subventions ou encore de prêts bonifiés à des entreprises de presse, au sens du I de l'article 39 bis A [du CGI] »<sup>13</sup>.

Certaines préfetures ont précisé que les entreprises de presse pouvant être soutenues par un fonds de dotation doivent être constituées sous forme d'organismes d'intérêt général, tel que prévu par l'article 140 de la loi du 4 août 2008. Or, la loi tendant à la modernisation de la presse étant postérieure à la loi de 2008, il nous paraît possible de soutenir qu'elle y déroge et que toute entreprise de presse doit pouvoir être soutenue par un fonds de dotation agissant dans le cadre du soutien au pluralisme de la presse. Il s'agit donc ici d'un élargissement certain des activités que peut exercer un fonds de dotation, au-delà de ce qui était prévu par la loi du 4 août 2008. ■

10. Rép. min. à M. Marland-Militello, *JOAN Q* du 17 mai 2011, n° 62981.

11. CGI, art. 200, 1, g), 2° et art. 238 bis, 1, g), 2°.

12. L. n° 2015-433 du 17 avr. 2015, *JO* du 18, art. 20, réd. CGI, art. 200, 1, f) bis.

13. CGI, art. 200, 1, g), 1°.



AUTEUR  
TITRE

Marie d'Ozouville  
Avocat,  
Delsol avocats