

VOLONTÉS DES PHILANTHROPES : LE CHOIX STRATÉGIQUE DE LA STRUCTURE JURIDIQUE

L'INITIATION D'UN PROJET PHILANTHROPIQUE ET LA MANIÈRE DE LE CONDUIRE IMPLIQUENT DES CHOIX STRATÉGIQUES EN MATIÈRE DE GOUVERNANCE, DE PÉRENNITÉ ET DE RÉGIME FISCAL, AFIN DE TRADUIRE JURIDIQUEMENT LA VOLONTÉ DU PHILANTHROPE FONDATEUR.



PAR ALEXIS BECQUART ET XAVIER DELSOL, AVOCATS ASSOCIÉS, DELSOL AVOCATS AVEC LA PARTICIPATION DE ARNAUD LAROCHE, AVOCAT, DELSOL AVOCATS

Les domaines philanthropique et économique partagent de plus en plus une logique de projet, qui implique de définir une « manière de faire », pour en favoriser la réalisation. L'efficacité des actions opérationnelles suppose que la vision et les souhaits exprimés par le philanthrope trouvent une réponse juridique à travers le choix de la structure la plus adaptée. Le présent article se limitera à aborder les réponses juridiques aux attentes formulées par les particuliers personnes physiques. Néanmoins, ces solutions peuvent être transposées en grande partie aux entreprises réalisant des opérations de mécénat, à la différence près qu'elles bénéficient d'une forme juridique supplémentaire

pour porter leurs actions avec la fondation d'entreprise (1). Cette structure reste peu adaptée pour les projets personnels des actionnaires ou dirigeants, dont les versements à la fondation, certes possibles depuis 2014 (2), n'ouvrent cependant droit à la réduction d'impôt qu'à hauteur d'un montant plafonné à 1 500 euros depuis le 1^{er} janvier 2018 (3).

L'expérience nous montre que les particuliers qui se lancent activement dans des actions d'intérêt général ont tous des préoccupations similaires concernant la mise en œuvre juridique d'un projet justifiant la création d'une structure personnelle. La première concerne logiquement la gouvernance de cette structure, qu'ils souhaitent légitimement maîtriser,

entraînant des interrogations quant à la souplesse d'action ou l'existence de contrôles administratifs contraignants (I). Ensuite, puisqu'il s'agit de projets ayant par nature une implication morale touchant aux valeurs défendues par le philanthrope, celui-ci souhaitera bien souvent assurer une certaine pérennité à son action après sa disparition (II). Enfin, bien que cela soit rarement un élément déclencheur du projet pour le philanthrope, les « incitations » fiscales dont il pourra bénéficier doivent également être envisagées, puisque celles-ci permettent avant tout d'optimiser le financement du projet (III).

NOTES

(1) V. J.-B. Autric et L. Butstraën, Guide pratique du mécénat d'entreprise, Larcier, 2015.

(2) V. L. n° 87-571, 23 juill. 1987, art. 19-8, dern. al., modifié par L. n° 2014-856, 31 juill. 2014.

(3) V. CGI, art. 200, 1^o, a). Jusqu'à cette date, ces dons n'ouvraient droit à aucune réduction d'impôt.

I - COMMENT GOUVERNER LE PROJET ?

La gouvernance et le contrôle que souhaite exercer le philanthrope sur son projet sont des éléments souvent décisifs dans le choix de la structure. Puisqu'il s'agit ici d'envisager la gouvernance de structures personnelles aux philanthropes, nous nous limiterons à aborder cet aspect concernant les fondations reconnues d'utilité publique, les fonds de dotation et les associations. Nous renvoyons à l'article du présent dossier qui leur est consacré, pour le cas plus spécifique des fondations abritées qui, en l'absence de personnalité morale, bénéficient d'une autonomie organisée.

La gouvernance constitue un critère essentiel de choix de la structure, puisqu'il permet une distinction tranchée entre ces trois formes juridiques. Ainsi, un philanthrope souhaitant bénéficier d'une indépendance d'action totale ne pourra être satisfait qu'en recourant à la grande liberté statutaire qu'offrent le fonds de dotation et l'association, avec la possibilité de définir une gouvernance sur mesure (A). À l'inverse, s'il accepte de renoncer au contrôle absolu de la structure pour garantir la pérennité de ses volontés philanthropiques après lui et que le projet est suffisamment important, le choix de la fondation reconnue d'utilité publique pourra être opportun s'il s'approprie la gouvernance imposée par les statuts types définis par le Conseil d'État (B).

A - LA GOUVERNANCE SUR MESURE DU FONDS DE DOTATION ET DE L'ASSOCIATION

Le fonds de dotation et l'association déclarée sont deux structures dotées de la personnalité morale dont le régime légal encadre peu les modalités de gouvernance (1^o), ce qui permet une grande liberté statutaire pour définir une gouvernance sur mesure pour la bonne conduite de l'œuvre d'intérêt général (2^o).

1^o/ Des règles impératives limitées ou absentes

Le dispositif légal et réglementaire régissant les fonds de dotation impose deux obligations juridiques impératives en matière de gouvernance.

En premier lieu, la loi prévoit que « le fonds de dotation est administré par un conseil d'administration qui comprend au minimum trois membres nommés, la première fois, par le ou les fondateurs. Les statuts déterminent la composition ainsi que les conditions de nomination et de renouvellement du conseil d'administration » (4).

La seule contrainte se limite donc à désigner un conseil d'administration d'au moins trois membres. La loi renvoie ensuite expressément à la liberté statutaire pour la composition du conseil et la désignation des administrateurs. Il ressort clairement des débats parlementaires et des commentaires de l'administration fiscale, que cette structure a été envisagée sous l'angle de la liberté, afin d'inciter le développement du mécénat privé et le financement de l'intérêt général. La directrice des affaires juridiques du ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie avait ainsi explicitement précisé lors de la présentation de cette nouvelle entité juridique que « le fondateur peut être un dictateur » (5), ce qui se justifie par la nature du fonds, car il est « un outil de financement, ce n'est pas une institution ».

En second lieu, en matière de gestion financière, les statuts doivent prévoir, « lorsque le montant de la dotation excède un million d'euros, (...) la création, auprès du conseil d'administration, d'un comité consultatif, composé de personnalités qualifiées extérieures à ce conseil, et chargé de lui faire des propositions de politique d'investissement et d'en assurer le suivi. Ce comité peut proposer des études et des expertises » (6). Ce comité se limite cependant à un rôle consultatif et ne permet pas à ses membres de s'immiscer dans la gestion du fonds.

Le régime applicable aux associations est encore plus laconique, dans la mesure où aucune disposition légale n'envisage la gouvernance. Tout au plus, il est seulement imposé aux associations que « les noms, professions et domiciles et nationalités de ceux qui, à un titre quelconque, sont chargés de son administration » figurent dans la déclaration de création en préfecture, et que « tous les changements survenus dans leur administration » soient également déclarés (7).

Si l'association n'est par ailleurs soumise à aucune réglementation particulière en fonction de son objet, ou à des statuts types comme les associations reconnues d'utilité publique, la définition des organes de direction (composition, nomination, voire appellation) est par conséquent totalement libre. Dans certains cas particuliers, une réglementation impose un fonctionnement démocratique, ce qui peut, le cas échéant, restreindre la liberté des fondateurs de l'association. Tel est le cas notamment pour l'obtention de certains agréments, ou encore pour permettre la rémunération légale de dirigeants (v. ci-après). Mais, contrairement à une opinion répandue, une association (hormis les cas particuliers visés ci-dessus) n'est en aucun cas tenue à des règles démocratiques si les statuts (qui forment le contrat entre les membres) ne le prévoient pas.

Il convient d'ajouter à ces règles juridiques des impératifs fiscaux afin de garantir à la structure le bénéfice du régime fiscal du mécénat. Par hypothèse, les projets philanthropiques mis en œuvre nécessiteront en effet

NOTES

(4) L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140, V.

(5) C. Bergeal, Colloque de Bercy sur le développement des fonds de dotation, 19 nov. 2008, atelier 1.

(6) D. n° 2009-158, 11 févr. 2009, art. 2.

(7) L. 1^{er} juill. 1901, art. 5.

que le financement puisse bénéficier des avantages fiscaux qui y sont attachés (v. III, A, infra).

Pour cela, l'association ou le fonds de dotation devront respecter les critères fiscaux de ce régime qui imposent que la structure réalise une activité à caractère non lucratif, soit gérée de manière désintéressée, poursuive une œuvre présentant un « caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises » et n'agisse pas au profit d'un cercle restreint de personnes (8).

La gestion désintéressée (également nécessaire pour qualifier le caractère non lucratif des activités) implique, en principe, que les dirigeants de l'organisme exercent leur mandat, et toute autre fonction distincte (9), de manière bénévole.

Ceci suppose donc une vigilance quant à la composition des conseils d'administration, afin qu'aucune personne rémunérée par la structure n'y siège avec voix délibérative. Sont principalement visés ici les salariés qui peuvent être employés par le fonds ou l'association pour accomplir son but, surtout s'ils peuvent être qualifiés de dirigeants de fait (10).

Par exception, deux tolérances permettent malgré tout une rémunération encadrée des dirigeants. Pour mémoire, un dispositif légal (11) prévoit la possibilité de rémunérer de un à trois administrateurs (mais pas au-delà), si l'organisme démontre (12) bénéficier de ressources propres (hors fonds publics) d'au moins 200 000 euros (un dirigeant rémunéré), 500 000 euros (deux dirigeants) ou 1 million d'euros (trois dirigeants). Dans ce cas, la

rémunération peut alors atteindre jusqu'à trois fois le plafond de la sécurité sociale, soit 9 933 euros brut mensuels en 2018 (13).

Par ailleurs, la doctrine administrative admet également, mais à condition que cela ne soit pas cumulé avec le dispositif légal précité, que le caractère désintéressé de la gestion n'est pas remis en cause si les dirigeants (sans limite de nombre) bénéficient d'une rémunération n'excédant pas les trois quarts du SMIC brut sur l'année, soit 1 124 euros brut mensuels en 2018.

Dans ces rares limites, les fondateurs bénéficient alors d'une grande liberté pour organiser sur mesure la gouvernance de leur structure.

2°/ La liberté statutaire au service du projet philanthropique

La liberté statutaire accordée aux fondateurs doit leur permettre d'organiser la gouvernance de leur structure à la mesure de leurs besoins pour la réalisation du projet philanthropique.

Les attentes peuvent varier et toutes les options sont alors envisageables, qu'il s'agisse d'organiser un contrôle absolu de la structure par le fondateur et les personnes qu'il désigne à cet effet, ou, à l'inverse, d'intégrer des personnalités extérieures pour assurer un fonctionnement plus démocratique, ou organiser une prise de décision transparente.

Dans le cas du fonds de dotation, le fondateur peut ainsi conserver la maîtrise totale de la structure. Il conviendra alors de prévoir dans les statuts que les administrateurs sont

nommés (et révoqués, le cas échéant) par lui uniquement, pour lui assurer le choix des personnes et des profils utiles pour la conduite du projet. Bien souvent, les administrateurs, en nombre restreint, seront issus du cercle familial ou des proches du fondateur. Le fonds peut dans cette hypothèse être un vecteur de gouvernance familiale en associant différentes générations à un projet collectif et ainsi transmettre les valeurs de la famille et la souder autour de l'œuvre d'intérêt général.

Le contrôle peut aussi se traduire par une composition issue, de droit, de la gouvernance d'un organisme tiers, par exemple dans le cas où l'entreprise du fondateur participe au fonds en complément de son investissement personnel. Certains administrateurs peuvent notamment être, ès qualités, des personnes occupant certaines fonctions au sein de l'entreprise.

Dans une optique inverse, la gouvernance peut être un moyen d'associer au fonds des profils et des compétences divers, notamment pour la réalisation d'actions d'envergure importante, en fonction du domaine d'intervention (on peut penser tout particulièrement ici à la recherche, par exemple), des montants en jeu, ou d'une intervention internationale. Ici, le fondateur peut chercher à élargir la sélection des administrateurs et confier ainsi la désignation des futurs administrateurs au conseil d'administration lui-même. Ce faisant, il se dessaisit d'une prérogative personnelle. Il nous semble néanmoins nécessaire de prévoir que la

voix du fondateur, en qualité de président du conseil, par exemple, reste prépondérante en cas d'égalité pour éviter toute situation de blocage et lui permettre de trancher en dernier ressort.

En parallèle du conseil d'administration, organe de direction, les statuts peuvent prévoir différents comités, autres que le comité consultatif obligatoire évoqué ci-avant, disposant de prérogatives plus techniques de conseil et d'assistance dans les décisions opérationnelles. Les statuts peuvent librement prévoir que ces comités peuvent avoir des prérogatives supérieures à un simple rôle consultatif.

L'étendue des missions, le fonctionnement interne, la composition et la désignation des personnes siégeant dans ces comités peuvent opportunément être fixés dans un règlement intérieur, ou dans la décision les instituant, afin de ne pas complexifier les statuts et de conserver une souplesse de fonctionnement.

La gouvernance d'une association peut également reposer sur un conseil d'administration dont la composition est plus ou moins fermée. L'association étant un contrat entre des membres, ces derniers composent une assemblée générale (organe absent dans un fonds de dotation), qui constitue l'organe délibérant de l'association, habilité à délibérer sur les décisions les plus importantes, à défaut de disposition contraire dans les statuts. Le conseil d'administration (ou organe assimilé librement dénommé) ne dispose en effet que des pouvoirs des mandataires prévus aux articles 1984 et suivants du Code civil, c'est-à-dire limités aux actes d'administration, mais pas de disposition. La jurisprudence attribue à l'assemblée générale les pouvoirs excédant les actes de gestion courante à défaut de précision statutaire, tels que la cession d'immeubles ou la modification des statuts, par exemple.

Concernant l'organisation de l'assemblée, il est ici possible d'en verrouiller la composition, et partant celle du conseil d'administration, en prévoyant par exemple des membres de droit avec des droits de vote spéciaux, ou exclusifs pour certaines décisions, ou encore un droit de veto. Les membres peuvent également être organisés en collèges, certaines décisions étant alors limitées à tel collège sans que les autres disposent du droit de vote, par exemple. Comme nous l'avons illustré, les régimes juridiques des fonds de dotation et des associations laissent une très grande latitude aux philanthropes pour choisir et formaliser leur gouvernance, contrairement aux fondations reconnues d'utilité publique, dont l'adoption de la gouvernance nécessite l'acceptation par le fondateur qu'il ne la contrôlera pas en droit.

B - L'APPROPRIATION DES STATUTS TYPES DE LA FONDATION RECONNUE D'UTILITÉ PUBLIQUE

Les fondations reconnues d'utilité publique sont créées par décret du ministre de l'Intérieur sur avis du Conseil d'État. Or ce dernier impose que le dossier déposé en vue de la demande de reconnaissance respecte strictement des statuts types, dont il contrôlera en détail le contenu (1°). Si cette contrainte représente souvent un frein pour le fondateur, elle peut parfois être opportune (2°).

1°/ Une gouvernance strictement encadrée par le Conseil d'État

Au fur et à mesure de sa construction, la doctrine du Conseil d'État relative aux fondations a conduit à l'élaboration de statuts types (14). Le contrôle exercé par le Conseil sur les statuts avant d'émettre son avis sur la demande de reconnaissance d'utilité publique laisse une faible marge de manœuvre aux fondateurs. Le Conseil d'État distingue en effet trois catégories de clauses :

- les clauses impératives n'autorisant aucune dérogation, qui touchent à la nature même de la fondation (notamment gestion bénévole, irrévocabilité des affectations à la dotation) ;
- les clauses assurant le respect des principes fondamentaux de fonctionnement de la fondation, pour lesquels il peut être dérogé de manière très limitée et pour un motif légitime ;
- les clauses constituant de simples recommandations.

Les statuts types prévoient deux modèles de gouvernance : la fondation avec conseil d'administration et la fondation avec directoire et conseil de surveillance, qui est plus rare. Nous renvoyons, pour le détail, aux deux modèles de statuts mis en ligne qui intègrent des commentaires et recommandations de l'administration fiscale tirés de la doctrine du Conseil d'État.

Le principe fondamental, à ce jour, et commun aux deux formules, est l'indépendance de la fondation vis-à-vis des fondateurs. Ceci implique donc obligatoirement que le ou les fondateurs et les personnes les représentant siégeant au sein de leur collège ne peuvent détenir plus du tiers des voix au sein du conseil d'administration ou du conseil de surveillance. C'est aujourd'hui le principal frein à la création de fondations reconnues d'utilité publique. En effet, cette contrainte impose à une personne qui réalise un acte de générosité significatif, puisque la reconnaissance suppose l'affectation à la dotation d'au moins 1,5 à 2 millions d'euros, d'abandonner également tout contrôle direct sur le projet qu'il initie et finance. Cet aspect est bien souvent mal accepté, et peu compréhensible pour les fondateurs, qui renoncent de ce fait à cette forme

NOTES

(8) V. BOFiP, BOI-IR-RICI-250-10-10-10, 10 mai 2017, § 90.

(9) V. BOFiP, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 7 juin 2017, § 160 et 440.

(10) V. BOFiP, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 7 juin 2017, § 380.

(11) CGI, art. 261, 7, 1°, d.

(12) D'autres conditions doivent être respectées, et notamment le fonctionnement démocratique de la structure.

(13) Pour le détail, v. BOFiP, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, 7 juin 2017, § 150 à 360.

NOTES

(14) Les statuts types avec conseil d'administration ont été mis à jour fin 2017, le modèle avec directoire et conseil de surveillance date de 2012.

juridique, au profit du fonds de dotation ou de la fondation abritée.

Pour garantir cette indépendance, les conseils d'administration et de surveillance doivent être composés en différents collèges qui sont usuellement : le collège des fondateurs, le collège des membres de droit (représentant la puissance publique) et le collège des personnalités qualifiées. À côté de ces trois collèges obligatoires, il est possible d'ouvrir la fondation à d'autres parties prenantes qui pourront disposer de leur propre collège, tels que les salariés ou des personnes soutenant la fondation (les « amis »).

La répartition des membres au sein de chaque collège doit ensuite respecter la proportion admise des sièges. Les représentants du fondateur ne peuvent représenter plus du tiers des administrateurs et la puissance publique doit disposer d'au moins un tiers des sièges au conseil (sauf présence d'un commissaire du gouvernement, v. ci-après). Le solde des sièges est ensuite librement réparti entre les personnalités qualifiées et les éventuels autres membres des collèges facultatifs.

La seconde contrainte, qui justifie également que cette forme ne soit pas retenue dans certains projets, tient à la présence obligatoire de l'État dans la gouvernance. Cette participation peut prendre deux formes :

- soit au sein d'un collège des membres de droit, siégeant au conseil de façon permanente avec voix délibératives ;
- soit par la désignation d'un commissaire du gouvernement, qui, à l'inverse, participe aux conseils mais avec une voix simplement consultative.

En cas d'option pour le commissaire du gouvernement, le collège des membres de droit est souvent remplacé par un collège des partenaires institutionnels, composé idéalement d'organismes privés ou publics dotés d'une pérennité suffisante et concourant à l'accomplissement

de l'objet (autres fondations, institutions publiques, établissements bancaires). La tendance actuelle du Conseil d'État et du ministère de l'Intérieur est de privilégier le recours à un commissaire du gouvernement.

2°/ Un cadre contraignant parfois opportun

La gouvernance d'une fondation apparaît donc bien souvent comme trop contraignante pour les fondateurs personnes physiques qui veulent créer leur outil philanthropique. Néanmoins, ces contraintes peuvent être considérées comme une garantie de la pérennité du projet, notamment après la disparition du fondateur.

L'ouverture du conseil d'administration à des personnalités qualifiées indépendantes du fondateur est souvent source d'apport de compétences utiles au projet. Ces personnes choisies pour leurs compétences dans le domaine d'activité de la fondation sont cooptées par les autres membres du conseil d'administration. En présence d'un collège des partenaires institutionnels, les membres sont proposés par le fondateur dans le projet de statuts soumis au ministère et requiert donc sa validation.

Dans les faits, le fondateur reste plutôt libre de choisir les personnes intégrant le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, mais sous réserve que ces propositions soient validées par la tutelle administrative. Ces contraintes ont été identifiées comme un réel frein au développement des fondations en France et celles-ci pourraient d'ailleurs connaître prochainement des évolutions. Un récent rapport consacré aux fondations et exploratoire du modèle particulier des fondations actionnaires évoque par exemple la suppression la représentation obligatoire de l'État au sein des conseils des fondations en qualité d'administrateur et préconise de privilégier le recours à des commissaires du gouvernement (15), entérinant et

généralisant la pratique actuelle du Conseil d'État.

Dans le prolongement des différents rapports, études, conférences, consacrés à la figure de la fondation-actionnaire (16), la gouvernance des fondations reconnues d'utilité publique pourrait connaître certains assouplissements dans le cadre du prochain projet de loi « Plan d'action pour la croissance et la transmission des entreprises » (PACTE).

En raison du caractère d'utilité publique de l'activité, la présence de la puissance publique, garante de l'intérêt général, au sein de la fondation, reste cependant justifiée. Cet élément participe à conférer à cette forme juridique sa forte notoriété.

Les fondateurs doivent alors accepter de sacrifier leur maîtrise de la structure, mais peuvent y gagner l'assurance d'une plus grande pérennité de leur œuvre.

II - COMMENT PÉRENNISER L'ACTION ?

En initiant un projet d'intérêt général, les philanthropes s'inscrivent généralement dans un temps long. Se pose alors la question de la pérennité de l'œuvre. Face aux incertitudes qui pèsent sur la longévité du fonds de dotation et de l'association (B), la fondation reconnue d'utilité publique présente ici des atouts indéniables (A).

A - LES ATOUTS DE LA FONDATION RECONNUE D'UTILITÉ PUBLIQUE

Le régime strict et très encadré de la fondation reconnue d'utilité publique lui confère un avantage certain en

NOTES

(15) Inspection générale des finances, Le rôle économique des fondations, avr. 2017, pt 5.2, p. 43.

(16) X. Delsol et V. Seghers, Les fondations actionnaires en Europe, Étude Prophil, 2015.

comparaison avec d'autres structures s'agissant de la pérennité de l'organisme et de l'œuvre (1°), mais aussi, le cas échéant, pour la préservation d'un patrimoine particulier (2°).

1°/ La pérennité de la structure et de l'œuvre

Comme développé ci-avant, l'absence de contrôle par le fondateur ou son collègue et l'inclusion de la puissance publique dans la gouvernance confèrent à la fondation une gouvernance stable offrant une meilleure garantie de la pérennité de son but d'utilité publique.

Les représentants de la puissance publique permettent surtout de garantir que les organes de direction de la fondation poursuivent effectivement le but assigné par le fondateur. En cela, ils assurent une véritable mission de veille et de contrôle du respect de la volonté du fondateur après sa disparition, telle que celle-ci a pu être formulée à la création de la fondation et inscrite dans les statuts, le cas échéant.

Selon la formule appelée à se développer, le rôle particulier du commissaire du gouvernement est ici essentiel. Outre le fait que ce choix offre plus de souplesse que la présence systématique de représentants de l'État en qualité d'administrateurs de droit, il apparaît en pratique que le commissaire du gouvernement représente plutôt un partenaire constructif de la fondation qu'une autorité de tutelle interventionniste et invasive.

Mais surtout, le commissaire du gouvernement dispose des prérogatives nécessaires pour garantir le respect de la volonté du fondateur. À cette fin, le commissaire du gouvernement dispose, malgré sa voix consultative, de prérogatives spécifiques, notamment les droit suivants : demander une réunion du conseil et l'inscription d'une question à l'ordre du jour, demander une nouvelle délibération du conseil lorsqu'une résolution adoptée lui paraît contraire aux statuts, au règlement intérieur ou aux règles

applicables, se faire désigner par le ministre compétent selon l'activité de la fondation, pour exercer la surveillance administrative du fonctionnement de la fondation (visites, droit de communication, etc.).

On peut constater à ce sujet que les commissaires du gouvernement, le plus souvent, s'investissent réellement pour la sauvegarde de l'œuvre telle que voulue par le fondateur. Sur cet aspect psychologique ou philosophique, la rédaction d'un préambule s'avère particulièrement utile pour matérialiser cette volonté et éclairer si besoin l'interprétation future des statuts en cas de litige, pour faciliter la mission du commissaire du gouvernement.

En exprimant précisément sa volonté, le fondateur va pouvoir lier le contrôle futur de la puissance publique sur la fondation, et servira de guide d'interprétation. Les administrateurs de droit ou, plus vraisemblablement, le commissaire du gouvernement seront alors tenus de la faire respecter. Le recours à la fondation apporte donc une meilleure garantie de pérennité que la seule stipulation d'une charge affectant la libéralité constitutive de la fondation.

La fondation étant une affectation de biens, droits ou ressources à une œuvre d'intérêt général, cette affectation représente bien une charge grevant la libéralité constitutive. La charge correspond alors au but défini par l'objet social qui délimite la spécialité de la fondation (17). La possibilité de révoquer cette libéralité en cas d'inexécution de la charge (18) constitue effectivement une mesure visant à protéger la volonté des fondateurs, y compris après sa disparition puisqu'elle peut être invoquée par ses héritiers. Cette possibilité d'action judiciaire présente cependant l'inconvénient d'être soumise au pouvoir souverain d'appréciation des seuls juges du fond devant trancher le litige, donc à l'aléa judiciaire.

En revanche, la présence de la puissance publique directement au sein de la gouvernance de la fondation

permet en principe une protection supplémentaire des fondateurs, en amont, et sans avoir à recourir à une action judiciaire. Grâce à ses prérogatives, le commissaire du gouvernement peut intervenir de plein droit dès lors que des décisions adoptées porteraient atteinte à la volonté exprimée du fondateur, afin d'attirer l'attention sur le risque encouru. Par sa vigilance, le commissaire du gouvernement agit comme un garde-fou actif avant que les décisions litigieuses ne puissent produire leurs effets, ce qui apparaît plus adapté qu'une longue et aléatoire procédure judiciaire.

Enfin, la fondation est un patrimoine et n'est pas la réunion de personnes comme une association. Elle ne comprend aucun membre, ce qui permet de véritablement détacher des personnes et la protéger de tout risque de « putsch » ou de conflit de majorité qui peuvent survenir dans les assemblées générales.

Ces différentes mesures garantissant la pérennité de l'activité sont de nature à permettre pour cela la préservation de patrimoine affecté à la fondation.

2°/ La pérennisation d'un patrimoine

La pérennité de la fondation permet également d'envisager cette forme juridique pour la préservation d'un patrimoine particulier.

La pérennisation du patrimoine peut à ce titre constituer une mission d'intérêt général en elle-même, par exemple dans le cas d'une collection artistique, ou encore de biens mobiliers ou immobiliers à caractère historique, dont la préservation justifie la reconnaissance d'utilité publique. La fondation représente ici un excellent vecteur de transmission pour l'avenir, comme l'illustrent

NOTES

(17) C. civ., art. 1145 nouv.

(18) C. civ., art. 953 et 1046.

par exemple les nombreuses fondations qui ont pour but d'assurer la diffusion des œuvres de certains grands artistes (Vasarely, Picasso, Giacometti, etc.).

De façon indirecte, l'affectation d'un patrimoine à une fondation est également une source de conservation et de pérennité de ce bien, si celui-ci constitue une source de revenus pour financer une mission d'intérêt général. La préservation du bien n'est alors pas une finalité, mais un moyen de réaliser le but de la fondation.

C'est par exemple sur ce mécanisme que repose la figure de la fondation actionnaire, qui, en détenant la majorité du capital d'une entreprise (19), pourra s'assurer une source de financement pérenne de son objet d'intérêt général, tout en développant l'entreprise elle-même dans le temps pour maintenir ses ressources, créant ainsi un cercle vertueux (20).

B - LA LONGÉVITÉ PLUS INCERTAINE DU FONDS DE DOTATION ET DE L'ASSOCIATION

Paradoxalement, la pérennité d'un fonds de dotation et d'une association est plus incertaine au regard de celle d'une fondation du fait de la grande liberté statutaire dont ils bénéficient. Leur longévité dépend en effet des personnes appelées à succéder aux fondateurs, et repose donc sur un lien de confiance (1°). Néanmoins, ces structures peuvent être tout à fait opportunes en vue de la préfiguration d'une fondation future (2°).

1°/ Une pérennité reposant sur un lien de confiance

La grande liberté statutaire est un avantage indéniable lorsque le fondateur gouverne lui-même son œuvre. Toutefois, après sa disparition, cette liberté implique que les personnes prenant sa suite, si cela est prévu, seront tout aussi libres, y compris de modifier l'objet, même si celui-ci devra bien entendu rester d'intérêt général.

Bien évidemment, il est parfaitement possible de prévoir qu'une structure, tout particulièrement un fonds de dotation qui n'a pas de membre, ne se prolonge pas après le décès du fondateur et soit dissoute à cette échéance.

Si, en revanche, l'initiateur a pour objectif que son œuvre se poursuive après lui, il devra se rattacher essentiellement à la confiance qu'il aura dans les personnes désignées (nominativement ou par un vote prévu dans les statuts) pour lui succéder.

Dans un fonds de dotation, il sera ici impératif que les statuts prévoient la désignation d'un successeur par le fondateur, qui aura les mêmes prérogatives, donc de nommer lui aussi un successeur et ainsi de suite. Une procédure de secours en l'absence de désignation ou de disparition précoce du potentiel successeur devrait également être prévue. Il est usuellement prévu que le successeur est alors désigné par le conseil d'administration, par exemple.

Néanmoins, la pérennité reste incertaine et il n'existe pas ici de moyens juridiques pour la garantir de manière parfaitement satisfaisante. En effet, outre la possibilité de désigner un exécuteur testamentaire, le principal moyen de protection de la volonté du fondateur repose sur l'action en révocation des libéralités consenties pour inexécution d'une condition, qui reste donc à la main des héritiers et peut par conséquent être inefficace. Dès lors que le successeur est aussi libre que le fondateur, l'action du fonds peut être modifiée sans limite par une simple modification des statuts. Aucun contrôle administratif *a priori* n'est ici applicable et il est parfaitement envisageable que l'objet social soit changé. Néanmoins, en aucun cas les actifs du fonds ne pourraient être détournés d'une finalité d'intérêt général, ni être captés par les successeurs. L'existence juridique du fonds serait alors remise en cause par l'administration fiscale, qui recouvre ici un pouvoir de contrôle mais *a posteriori*.

Une jurisprudence d'espèce (21) permet d'illustrer indirectement la difficulté inhérente à la protection de l'œuvre du fondateur après lui, notamment d'un point de vue procédural. Dans cette affaire, le demandeur, qui n'était plus administrateur du fonds de dotation en cause, a ainsi échoué, après quatre ans de procédure, à contester des cessions de biens affectés en dotation, qu'il considérait, à tort ou à raison, on l'ignore, comme contraires aux statuts tels que voulus par le fondateur lors de la création.

L'incertitude est tout aussi grande en matière d'association et ceci d'autant plus qu'elle implique nécessairement plusieurs personnes (au moins deux pour conclure le contrat). Le risque en l'espèce peut être la survenance d'un « *putsch* », par la prise de contrôle d'une majorité à l'assemblée générale, opposée au fondateur, si les statuts ne sont pas verrouillés. D'une longévité incertaine, le fonds de dotation et l'association peuvent constituer une structure temporaire pour amorcer un projet.

2°/ Des structures de préfiguration d'une fondation

Si la pérennité d'un fonds de dotation ou d'une association sur le très long terme est incertaine, ceux-ci restent néanmoins des structures pertinentes pour lancer un projet dans l'objectif de préfigurer ce qui pourrait devenir ultérieurement une fondation reconnue d'utilité publique. En effet, en premier lieu, le choix de la fondation implique un projet d'une importance significative pour

être admis par le Conseil d'État. Il peut donc être difficile de démarrer directement un projet sous cette forme. L'utilisation d'une structure de préfiguration permet ainsi de lancer le projet, de le développer, de valider sa pertinence et sa viabilité, de mesurer son impact, etc.

En second lieu, le fonds de dotation et l'association restent parfaitement adaptés à une gestion du vivant du fondateur. L'évolution vers la fondation peut donc être seulement une étape pour la pérennisation après la disparition du fondateur.

La préfiguration d'une fondation consistait jusqu'en 2014 à dissoudre la personne morale existante puis de procéder à la dévolution de son actif net à la fondation nouvellement créée. Cette opération de restructuration a été simplifiée depuis la loi relative à l'économie sociale et solidaire de 2014 (22) qui crée un régime juridique spécifique de transformation d'une association (23) ou d'un fonds de dotation (24) en fondation reconnue d'utilité publique (25).

Celui-ci permet en effet de simplifier l'opération puisqu'il prévoit le maintien de la personnalité morale dans le cadre de la transformation en évitant le transfert du patrimoine, des contrats en cours et des divers éléments nécessaires à l'action (numéro INSEE, compte bancaire, etc.), et donc les coûts que cela peut engendrer. Ainsi, par exemple, en présence d'un patrimoine immobilier, la transformation n'entraîne que le paiement de la cotisation de sécurité immobilière (CSI), au tarif fixe de 15 euros (26), à la place des frais de notaire et de publicité foncière en cas de changement juridique dans la situation du propriétaire.

Il est par ailleurs envisageable de concevoir le fonds de dotation de préfiguration comme un outil de conservation d'un patrimoine, au même titre qu'une fondation. Le fonds peut donc avoir pour objet de préserver une collection ou un monument historique, par exemple, affecté à sa dotation. Le fonds de dotation ne peut pas en revanche avoir comme but principal

la pérennisation d'une entreprise dont il serait actionnaire ou associé. Néanmoins, aucune disposition ne restreint la possibilité pour un fonds de dotation d'être majoritaire au capital d'une entreprise. Le mécanisme de la fondation actionnaire lui est également transposable, dès lors que les titres d'une entreprise peuvent constituer un simple placement de la dotation, afin de générer les ressources nécessaires à l'objet d'intérêt général. Le rapport de l'inspection générale des finances précité va même plus loin, en proposant la création d'un fonds de dotation spécial, ayant comme finalité la détention et la protection du capital d'une entreprise (27).

III - QUELLES INCITATIONS FISCALES AU MÉCÉNAT APRÈS LA LOI DE FINANCES POUR 2018 ?

L'initiative d'un projet philanthropique repose par nature sur un don désintéressé constitutif d'une libéralité. Le financement du projet se traduit donc par une affectation de ressources à titre irrévocable et sans contrepartie.

La question fiscale attachée à la démarche de mécénat reste néanmoins essentielle. Bien que les avantages fiscaux du mécénat constituent une importante incitation au don, il ne s'agit en général pas d'une motivation en soi pour le philanthrope. Il s'agira en revanche d'un point d'analyse important pour le financement du projet, et le choix de la structure dans une moindre mesure, pour que le fondateur puisse faire plus et faire mieux grâce aux avantages fiscaux. En effet, le financement du projet pourra être favorisé grâce au régime fiscal de faveur du mécénat, qui permet *in fine* d'affecter une partie de sa cotisation d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur la fortune immobilière (IFI) au projet d'intérêt général (A). Selon la forme juridique de l'organisme bénéficiaire, celui-ci pourra bénéficier en principe de la neutralité fiscale sur les versements reçus,

grâce au régime d'exonération des droits de mutation à titre gratuit (B).

A - LA RÉDUCTION D'IMPÔT SUR LE REVENU ET LA TRANSPPOSITION DE LA RÉDUCTION D'ISF EN RÉDUCTION D'IFI

La loi de finances pour 2018 n'a pas significativement modifié le régime de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dons réalisés par des particuliers (28). Comme évoqué ci-avant, la réduction d'impôt a seulement été étendue aux dons, pris dans la limite de 1 500 euros, versés à des fondations d'entreprise par des actionnaires, mandataires sociaux, sociétaires ou adhérents de la société fondatrice ou des entreprises appartenant au même groupe intégré fiscalement.

La réduction est toujours égale à 66 % du montant du don versé en numéraire ou en nature, pris dans la limite de 20 % du revenu imposable. L'excédent n'ayant pas pu être imputé au titre d'une année est reportable sur les cinq années suivantes. Cette réduction d'impôt est applicable aux dons versés aux trois formes de structures évoquées ci-avant.

Néanmoins, le bénéfice de cette réduction d'impôt risque d'être impacté indirectement par la création du prélèvement forfaitaire unique sur les revenus mobiliers (29). En effet, les

NOTES

(22) L. n° 2014-851, 31 juill. 2014.

(23) V. L. n° 87-571, 23 juill., art. 20-2.

(24) V. L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140, XI.

(25) V. Guide « Restructuration des organismes à but non lucratif », Dalloz, juin 2018, étude 16.

(26) CGI, art. 881 C, 11°.

(27) IGF, Le rôle économique des fondations, pt 4.3, p. 35 et s.

(28) CGI, art. 200.

(29) CGI, art. 200 A.

NOTES

(19) L. n° 87-571, 23 juill. 1987, art. 18-3.

(20) X. Delsol et S. Schiller, Les fondations actionnaires : outil de mécénat à développer, Actes prat. et stratégie patrimoniale, n° 2/2014.

(21) V. CA Toulouse, 13 mai 2015, n° 15/00129, D-Z X c/ Fonds de dotation N DE G H.

dividendes, intérêts et plus-values de cession de valeurs mobilières seront désormais assujettis à une imposition forfaitaire globale de 30 %, en intégrant les prélèvements sociaux. Par conséquent, ces revenus n'entrent plus dans la composition du revenu global imposable soumis au barème de l'impôt sur le revenu (30), sauf option expresse pour une imposition au barème progressif (31).

Or, comme évoqué, les dons ouvrant droit à la réduction d'impôt sur le revenu sont déterminés dans la limite de 20 % du revenu imposable, c'est-à-dire l'ensemble des revenus soumis au barème. La doctrine administrative, antérieure à la création de la flat tax, précise bien que, « en revanche, n'entrent pas dans la composition du revenu à prendre en compte (...) les revenus faisant l'objet d'un prélèvement libératoire ou encore les plus-values taxées à un taux proportionnel » (32). Le plafond des 20 % risque donc d'être plus rapidement atteint, en fonction de la composition des revenus (33), et particulièrement pour les contribuables les plus fortunés dont les revenus sont financiarisés.

La loi de finances révolutionne, en revanche, la fiscalité du patrimoine en supprimant l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF), transformé en une imposition sur la seule fortune immobilière. Si la baisse du nombre de redevables de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) que cette réforme entraîne risque d'impacter le niveau de collecte des fondations, principales bénéficiaires des dons ISF, elle ne bouleverse pas le régime antérieur de la réduction d'ISF. L'ancienne réduction ISF-don est donc transposée à l'identique pour l'IFI (34). Les donateurs pourront imputer sur l'IFI, dans la limite de 50 000 euros de réduction, 75 % du montant des dons en numéraire et dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger (35). Il n'est en revanche pas prévu de mécanisme de report des excédents n'ayant pas pu être imputés. Précisons également que

la réduction d'impôt pour souscription au capital de PME (dispositif « TEPA ») étant supprimée, la limitation de l'avantage fiscal à 45 000 euros en cas de cumul des deux versements ne trouvera plus à s'appliquer.

Les organismes bénéficiaires restent également les mêmes et sont donc essentiellement visées les fondations reconnues d'utilité publique (36), alors que les fonds de dotations demeurent exclus du dispositif comme dans le régime précédent. Ces bénéficiaires doivent toujours remettre aux donateurs une attestation répondant au modèle fixé par arrêté (37), servant de pièce justificative.

B - L'EXONÉRATION DE LA STRUCTURE AU TITRE DES DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT

L'exonération des droits de mutation à titre gratuit (38) dont bénéficient les dons à certains organismes d'intérêt général est toujours en vigueur, sans modification. Ce dispositif permet aux

organismes éligibles de consacrer l'intégralité des sommes perçues à l'accomplissement de leur œuvre, en toute neutralité fiscale.

Cette exonération est applicable, notamment, aux fonds de dotation répondant aux conditions de l'intérêt général prévues à l'article 200, 1, g), du Code général des impôts, ainsi qu'aux fondations reconnues d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé, ainsi qu'à des œuvres d'assistance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux.

En revanche, cette exonération n'a toujours pas été adaptée suite à l'extension de la capacité juridique des associations simplement déclarées qui, depuis 2014, peuvent désormais recevoir des libéralités, sous certaines conditions (39). Par conséquent, les dons à ces structures, autres que les dons manuels (40), restent assujettis aux droits de mutation à titre gratuit entre personnes non parentes, donc au taux confiscatoire de 60 %.

NOTES

(30) CGI, art. 13-2.

(31) CGI, art. 200 A, 2 et 158-3, 1°.

(32) BOFiP, BOI-IR-RICI-250-30, 12 sept. 2012, § 10.

(33) V. A. Laroche, Flat tax, don et réduction d'impôt, Juris-association n° 579, 15 mai 2018.

(34) BOFiP, BOI-PAT-IFI-40-20, 8 juin 2018.

(35) CGI, art. 978.

(36) BOFiP, BOI-PAT-IFI-40-20-10-30, 8 juin 2018.

(37) Reçu CERFA mis à jour par l'arrêté n° 2018-404 du 29 mai 2018.

(38) CGI, art. 795.

(39) L. 1^{er} juill. 1901, art. 6.

(40) CGI, art. 757, al. 3.