

■ Pour pallier la diminution des subventions publiques, la création d'un fonds de dotation devient une pratique courante pour le secteur associatif.

■ L'objectif est de permettre aux associations de mobiliser des financements privés sous forme de mécénat.

INTÉRÊT GÉNÉRAL

ASSOCIATION « HOLDING » ET FONDS DE DOTATION « FILIALE »

Comment sécuriser une démarche d'intérêt général ?
Revue de détail.



AUTEUR Colas Amblard
TITRE Docteur en droit,
avocat associé, cabinet NPS consulting,
chargé d'enseignement à l'université
Jean-Moulin – Lyon 3

D'après les dernières données dont nous disposons¹, plus de 4 300 fonds de dotation ont vu le jour depuis la promulgation de la loi du 4 août 2008² et le rythme de création de ce type de véhicule philanthropique est en constante augmentation (+ 18,6 % pour 2021). Or, si l'on observe de plus près ce phénomène, les associations sont majoritairement à l'origine de ces nouvelles créations, loin devant les particuliers, les entreprises et les collectivités territoriales³.

CRÉATION D'UN FONDS DE DOTATION « FILIALE » PAR UNE ASSOCIATION : LES RECOMMANDATIONS

En application de l'article 140 de la loi précitée de 2008, « le fonds de dotation est une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens et droits de toute

nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une œuvre ou d'une mission d'intérêt général ou les redistribue pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général ».

Intérêt général du projet ou de l'œuvre soutenu financièrement

La création d'un fonds de dotation, quelle que soit sa nature, doit être motivée par une volonté de financer l'intérêt général au sens fiscal du terme, c'est-à-dire sur le fondement principal des articles 200 et 238 bis du code général des impôts (CGI). Dans le cas inverse, le fonds de dotation créé se retrouvera sans objet et l'association, en qualité de fondatrice, n'aura d'autre solution que d'envisager sa dissolution, sans aucune possibilité de se réapproprier les actifs qu'elle

aura investis (dotation initiale) : « À l'issue de la liquidation du fonds, l'ensemble de son actif net est transféré à un autre fonds de dotation ou à une fondation reconnue d'utilité publique. »⁴

Une vigilance toute particulière doit donc être portée à la rédaction de l'objet statutaire du fonds de dotation qui doit décrire « la mission d'intérêt général qui lui est confiée [...] avec précision [...], afin que son caractère d'intérêt général ne prête pas à contestation. Cette description, qui doit s'adapter à l'ampleur de la mission projetée, doit correspondre en tout état de cause à une activité effective, ce dont s'assurera le préfet »⁵. Ce travail de précision doit, par conséquent, non seulement se fonder sur la définition de l'intérêt général au sens du code général des impôts, mais également tenir compte de la doctrine des services fiscaux ainsi que de la jurisprudence administrative applicable à cette matière.

1. Minefi, DAJ, nov. 2021.

2. L. n° 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5, art. 140 et 141.

3. C. Amblard, *Fonds de dotation, une révolution dans le monde des institutions*

sans but lucratif, éd. Wolters Kluwer, coll. « Axe Droit », 2^e éd., nov. 2015.

4. L. n° 2008-776, préc., art. 140, VIII.

5. Circ. NOR : IOC/D/10/31294/C du 3 déc. 2010, recommand. n° 3.

6. C. Amblard, « Collectivités territoriales : les nouveaux acteurs du mécénat », institut-isbl.fr, 28 juill. 2016.

7. C. Amblard, « L'association "holding" ou comment concilier intérêt

général et efficacité économique ? », institut-isbl.fr, 29 mars 2018.

8. CGI, art. 206, 5.

9. C. Amblard, « Institutions sans but lucratif : un nouveau mode de

■ Toutefois, pour remplir pleinement ses objectifs, le recours à un tel mode d'organisation nécessite d'être sécurisé sur le plan tant juridique que fiscal.

Identification de la ou des personne(s) morale(s) fondatrice(s)

L'article 140 de la loi précitée énonce que « le fonds de dotation est créé par une ou plusieurs personnes physiques ou morales pour une durée déterminée ou indéterminée ». Dès lors, une association est parfaitement en droit d'être seule fondatrice du fonds de dotation ou, au contraire, peut s'adjoindre des partenaires (autre association, fondation, société, congrégation, personne de droit public, particuliers, etc.) dans le cadre de la réalisation de projets d'intérêt général, étant entendu que la sécurisation du patrimoine détenu par ce véhicule philanthropique dépendra principalement de la qualité du lien juridique établi entre le fonds de dotation et son ou ses fondateur(s).

Identification de la nature du fonds de dotation

Le fonds de dotation dit « opérationnel » a pour objet de réaliser lui-même une œuvre et des missions d'intérêt général, telles que la protection de l'environnement, tandis que le fonds dit « relais » ou « redistributif » a vocation à financer des organismes sans but lucratif (OSBL), c'est-à-dire pour l'essentiel des associations et des fondations, mais aussi des actions d'intérêt général menées par l'État ou des collectivités territoriales⁶. Toutefois, pour accroître sa capacité juridique et, par conséquent, d'intervention dans la durée, ses statuts peuvent prévoir de combiner ces deux modes opératoires – fonds de dotation dit « mixte ». Dès lors, il appartiendra à l'association « holding »⁷ d'opérer un choix stratégique s'agissant du profil juridique qu'elle souhaite donner à son fonds de dotation « filiale ».

Identification de la nature de la dotation

Par principe, si l'on se réfère à sa définition légale, le fonds de dotation ne peut utiliser que les fruits de la capitalisation (de la dotation) pour financer l'intérêt général, soit directement à travers les activités qu'il se propose lui-même de réaliser, soit par personnes morales interposées (OSBL). Dès lors, pour avoir la capacité de consommer sa dotation (initiale et de flux), il lui appartiendra de le prévoir expressément dans ses statuts.

À ce stade, deux observations peuvent être formulées :

■ d'une part, le maintien d'une dotation non consommable permet au fonds de dotation de bénéficier de revenus du patrimoine exonérés de l'impôt sur les sociétés à taux réduit⁸ ;

■ d'autre part, il demeure toujours possible d'envisager une dotation partiellement consommable en réservant dans un secteur comptable distinct une partie non consommable pour un ensemble de biens spécifiques reçus ou susceptibles d'être reçus par le fonds et qui ont vocation à générer des ressources pérennes (par exemple, dividendes de sociétés⁹, loyers issus d'immeubles de rapport).

Ces choix statutaires apparaissent par conséquent éminemment stratégiques pour le fonds de dotation, mais également pour l'association fondatrice qui, *in fine*, pourra avoir vocation à bénéficier de ressources privées complémentaires, issues du mécénat¹⁰, venant pour partie compenser les « réductions significatives » de financements publics accordés au secteur associatif en 2024, ainsi que l'a d'ores et déjà annoncé Bruno Le Maire, ministre de l'Économie et des Finances, lors de la séance des questions écrites au Sénat du 15 mars 2023¹¹.

GESTION DU FONDS PAR L'ASSOCIATION « HOLDING » : LES RECOMMANDATIONS

La seule obligation qui s'impose à un fonds de dotation au moment de sa constitution est de nommer « un conseil d'administration qui comprend au minimum trois membres nommés, la première fois, par le ou les fondateurs »¹².

Optimisation de la gouvernance

Dès lors, et toujours dans la même logique de conservation de la maîtrise de son véhicule philanthropique, l'association fondatrice est parfaitement en droit de nommer en qualité d'administrateurs du fonds de dotation son président, son trésorier et son secrétaire. La mise en œuvre d'un tel schéma de gouvernance permet d'assurer d'une parfaite cohérence dans la politique d'intérêt général suivie par l'association « holding » et son fonds de dotation, le conseil d'administration de cette « filiale » disposant en tout état de cause du pouvoir plein et entier pour affecter les financements reçus sous forme de mécénat.

À côté, autre obligation légale¹³, « lorsque le montant des dotations excède un million d'euros, les statuts prévoient la création, auprès du conseil d'administration, d'un comité consultatif composé de personnes qualifiées extérieures, et chargées de lui faire des ●●●

détention capitalistique ? », institut-isbl.fr, 25 juin 2021 ; v. égal. C. Amblard, « Donation de titres de société : après les enjeux le mode d'emploi », institut-isbl.fr, 22 oct. 2021.
10. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, JO du 2.

11. Sénat, séance du 15 mars 2023 : « Nous comptons revenir sous les 3 % de déficit dès 2027 et réduire la dette à partir de 2026. Nous proposons une méthode pour y parvenir. Une revue, inédite, de toutes les dépenses publiques,

y compris des collectivités territoriales et des associations [...]. Nous tiendrons, avant l'été, des assises des finances publiques, pour établir le montant et le calendrier de la réduction de dépenses. Dès le projet de loi de finances pour

2024, des réductions significatives seront prévues pour tenir nos objectifs. »
12. L. n° 2008-776, préc., art. 140, V.
13. Décr. n° 2022-813 du 16 mai 2022, JO du 17, art. 3.

●●● propositions de politique d'investissement [des dotations] et d'en assurer le suivi ». Selon la recommandation n° 9 du Comité stratégique¹⁴ des fonds de dotation, il appartiendra à l'association fondatrice de définir précisément dans les statuts la composition et les missions de ce comité consultatif, étant entendu que celui-ci peut être volontairement mis en œuvre à tout moment et que, pour ce faire, « l'opportunité de faire appel à des professionnels rémunérés peut être utilement examinée ».

Respect du caractère désintéressé de la gestion

Le respect de ce critère de gestion est fondamental¹⁵ sachant que, dans l'hypothèse inverse, c'est l'ensemble des OSBL concernés qui risque d'être assujéti aux impôts commerciaux (impôt sur les sociétés et TVA)¹⁶, privant ainsi l'association « holding » et son fonds de dotation « filiale » de toute possibilité de bénéficier du régime de mécénat¹⁷. Toutefois, eu égard à l'ampleur de la tâche et des responsabilités liées au cumul de fonctions, la question de la « rémunération » des dirigeants concernés sous les formes dérogatoires et dans les conditions admises par l'administration fiscale pourra être posée¹⁸.

À ce stade, il convient dès lors de mettre en garde les nombreuses associations « mères » qui désignent leurs directeurs salariés en qualité de dirigeants de leurs fonds de dotation « filiales ». En effet, et même si la doctrine fiscale apparaît sur ce point peu explicite¹⁹, un tel mode opératoire présente un risque important de remise en cause du critère de gestion désintéressée, avec les conséquences fiscales évoquées précédemment²⁰. Dans cette situation, il est donc expressément recommandé d'établir une convention de mise à disposition gratuite respectant l'ensemble des critères légaux requis en droit du travail²¹ ainsi que ceux liés à l'évaluation du coût induit par une telle opération de mécénat de compétences²².

Identification du ou des bénéficiaire(s) des flux de mécénat

En fonction de la nature du fonds, les libéralités (dons et legs) versées sous forme de mécénat devront être affectées soit au profit des personnes bénéficiaires directement concernées par les actions d'intérêt général qu'il réalise par lui-même, soit au profit d'OSBL (associations, fondations) ou de collectivités territoriales²³ afin de financer

leurs activités d'intérêt général. Dans ce dernier cas, bien entendu, toute « utilisation manifestement abusive des fonds (rémunération de nombreux dirigeants, engagement de dépenses somptuaires par l'organisme au profit de ses membres, etc.) » pourra conduire l'administration fiscale à considérer que l'OSBL bénéficiaire, de par ses modalités de gestion, est lucrative²⁴. Dans un même ordre d'idée, en matière de politique salariale pratiquée en lien avec ces fonds, « le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en fonction d'un résultat physique (nombre de contrats conclus ou d'articles vendus), une modulation déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'organisme ou d'un solde comptable, est de nature à affecter le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et constitue l'indice d'une démarche lucrative »²⁵. Dans ces deux dernières situations, le fonds de dotation pourra continuer à financer un ou plusieurs OSBL, mais les mécènes se trouveront privés de toute possibilité de réduction d'impôt attachée à leur donation²⁶.

Gestion des flux financiers entre les deux OSBL

Le conseil d'administration du fonds de dotation dispose des pleins pouvoirs en matière d'affectation des financements reçus sous forme de mécénat, conformément à l'objet statutaire et à la nature spécifique de ce dernier. Si le fonds est redistributif, rien ne l'empêche de redistribuer tout ou partie de ces financements à l'association « mère »²⁷ (sous réserve de l'abus de droit)²⁸, et ce y compris lorsque ces deux OSBL auront comme ci-avant préconisé des dirigeants communs.

Lorsque l'association « mère » ou « holding », en qualité de fondatrice, soutient son fonds de dotation « filiale » dans le cadre d'une relation de mécénat en nature²⁹, elle devra attacher une attention toute particulière à la valorisation du bien apporté (numéraire ou autres) ainsi qu'à l'évaluation du service rendu en respectant les règles applicables en matière de mécénat de compétences³⁰. Si cette association est assujéti aux impôts commerciaux, comme tout mécène, elle disposera du droit à réduction d'impôt sur les sociétés à hauteur de 60 % de la valeur de ses versements dans la limite de 20 000 euros ou de 0,5 % de son chiffre d'affaires hors taxes lorsque ce dernier montant est plus élevé³¹. En cas de dépassement de ce plafond, il sera alors possible de reporter l'excédent de réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants.

14. Circ. NOR : IOC/D/10/31294/C du 3 déc. 2010.

15. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20 du 7 juin 2017, § 50 et s.

16. *Ibid.*, § 10.

17. *Ibid.*, § 240 et 250.

18. C. Amblard, « Faut-il rémunérer les dirigeants associatifs ? »,

institut-isbl.fr, 31 mai 2019.

19. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 330 à 350.

20. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50 du 4 avr. 2018, § 110.

21. C. trav., art. L. 8241-1 et L. 8241-2, art. L. 1111-2 ; CSS, art. R. 130-2.

22. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-

20-30-10-20 du 8 juin 2022.

23. L. n° 2003-709 du 1^{er} août 2003, JO du 2 ; Instr. du 13 juill.

2004, BOI 4 C-5-04, § 28.

24. BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-10-20, préc., § 630, al. 2.

25. *Ibid.*, § 490 : « En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service

non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressée. »

26. BOFIP-Impôts, BOI-RES-BIC-000087 du 7 avr. 2021.

27. Rép. min. à M. Marland-Militello, JOAN Q du 17 mai 2011, n° 62981 ; BOFIP-Impôts, BOI-IS-CHAMP-10-50-30-50, préc., § 110.



© Peshkova

“ Le conseil d’administration du fonds de dotation dispose des pleins pouvoirs en matière d’affectation des financements reçus sous forme de mécénat, conformément à l’objet statutaire et à la nature spécifique de ce dernier ”

Cette capacité dont dispose l’association « mère » en matière de mécénat de compétences peut ainsi lui permettre d’affecter momentanément une partie de ses salariés pour tout ou partie de leur temps de travail – directeur compris – au fonds de dotation « filiale » pour la recherche de fonds privés dès lors que les règles ci-avant mentionnées en matière de droit du travail sont respectées (par exemple, une association organisatrice de manifestations culturelles³², hors période d’organisation).

Respect des obligations déclaratives

L’article 19 de la loi confortant le respect des principes de la République du 24 août 2021³³ a instauré de nouvelles obligations déclaratives à la charge des organismes bénéficiaires de dons ouvrant droit à avantage fiscal³⁴. Comme tous les organismes qui délivrent des reçus par lesquels ils indiquent à un contribuable donateur qu’il est en droit de bénéficier de réduction d’impôt au titre du mécénat, les fonds de dotation sont concernés par cette nouvelle réglementation applicable aux exercices comptables 2022, pour des déclarations à réaliser obligatoirement au plus tard jusqu’au 31 décembre³⁵.

Elle a été complétée par le décret du 16 mai 2022³⁶ visant principalement à renforcer les contrôles sur les fonds de dotation et à améliorer leur transparence financière³⁷.

À l’instar de ce qui existe déjà pour les particuliers³⁸, il a également été prévu qu’à compter du 1^{er} janvier 2022, le bénéfice de la réduction d’impôt soit subordonné à la condition que les entreprises mécènes soient en mesure de présenter, à la demande de l’administration fiscale, les pièces justificatives répondant à un modèle fixé par l’administration³⁹ et attestant de la réalité des dons et versements⁴⁰.

Ainsi, on le voit, pour que ce « binôme » association-fonds de dotation soit véritablement constructif, il convient non seulement de recourir sur le plan opérationnel à des « collaborateurs » rompus à la recherche de fonds privés – peu importe qu’ils soient salariés, bénévoles ou prestataires de services spécialisés⁴¹ –, mais également à un savoir-faire juridique et fiscal précis et détaillé au moment de sa construction, ainsi qu’à la mise en œuvre d’un suivi régulier destiné à veiller en continu au maintien du caractère d’intérêt général de ce dispositif dans la durée. ■

28. LPF, art. L. 64, L. 64 A et B.

29. BOFIP-Impôts, BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, préc.

30. *Ibid.*, § 70.

31. CGI, art. 238 bis, 2 : la fraction supérieure à 2 millions d’euros de don ouvre droit à une réduction d’impôt au taux de 40 % ; pour l’application

de ce seuil, il n’est pas tenu compte des versements effectués au profit des organismes mentionnés à la deuxième phrase du premier alinéa du 2.

32. CGI, art. 200, 1, ff.

33. L. n° 2021-1109 du 24 août 2021, JO du 25, dossier « Principes républicains – Gar(d)je à vous ! », JA 2022, n° 653, p. 15.

34. CGI, art. 222 bis.

35. V. JA 2022, n° 664, p. 19, étude C. Amblard ; v. égal. JA 2022, n° 669, p. 35, C. Amblard.

36. Décr. n° 2022-813, préc.

37. « Fonds de dotation : les dernières modifications apportées par le décret du 16 mai 2022 »,

institut-isbl.fr, 30 mai 2022.

38. CGI, art. 238 bis, 5 bis ; L. n° 2021-1109, préc., art. 19, I, 2°.

39. Formulaire n° 2041-MEC-SD disponible sur impots.gouv.fr.

40. CGI, art. 238 bis, 5 bis.

41. V. par exemple fundraisers.fr.