

10^e ÉDITION • 2022

PHILANTHROPIE ET FISCALITÉ

ASSOCIATION / FONDATION

**AIDE-MÉMOIRE POUR
LE CONSEIL PATRIMONIAL**

À jour 30 mars 2022

**Accompagnez
vos clients
dans leur générosité**

**PETITS FRÈRES
DES PAUVRES**
ASSOCIATION & FONDATION
Reconnues d'utilité publique



LES PETITS FRÈRES DES PAUVRES EN FRANCE : CHIFFRES CLÉS 2020

34 714 personnes
aidées dont 13 559 personnes
accompagnées dans la durée

13 802
bénévoles engagés ayant réalisé
1 349 264 heures de bénévolat

CONTRÔLES ET TRANSPARENCE

L'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres sont des organisations reconnues d'utilité publique, elles agissent sous le contrôle de l'État et en particulier du ministère de l'Intérieur.

Faisant appel à la générosité du public au plan national, elles peuvent être contrôlées à tout moment par la Cour des comptes ou l'Inspection générale des Affaires sociales (IGAS). **Nos comptes sont certifiés chaque année par des commissaires aux comptes** (le cabinet Deloitte). Nous disposons de services internes de contrôle : une commission des finances, composée d'experts bénévoles et indépendants des instances dirigeantes, présente chaque année un rapport à l'Assemblée générale de l'association.



De plus, agréées par le Comité de la charte du don en confiance, l'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres se soumettent annuellement au contrôle de cet organisme et s'engagent à respecter les principes de transparence définis par celui-ci.

CHIFFRES CLÉS

Plus de **374** équipes
d'actions dans toute la France*

28
maisons et établissements

639
logements à vocation sociale

629 salariés

171 097
donateurs ayant fait un don
au cours de l'année

* Les Petits Frères des Pauvres, via des organisations affiliées à la Fédération Internationale des Petits Frères des Pauvres, sont également présents en Allemagne, au Canada, en Espagne, aux États-Unis, en Irlande, au Mexique, en Pologne, en Roumanie et en Suisse et mènent des projets en partenariat avec d'autres structures en Belgique, au Burkina-Faso, au Congo Brazzaville, au Congo-Kinshasa, en Grèce, en Hongrie, en Inde et en Haïti.

PHILANTHROPIE ET FISCALITÉ

ASSOCIATION / FONDATION

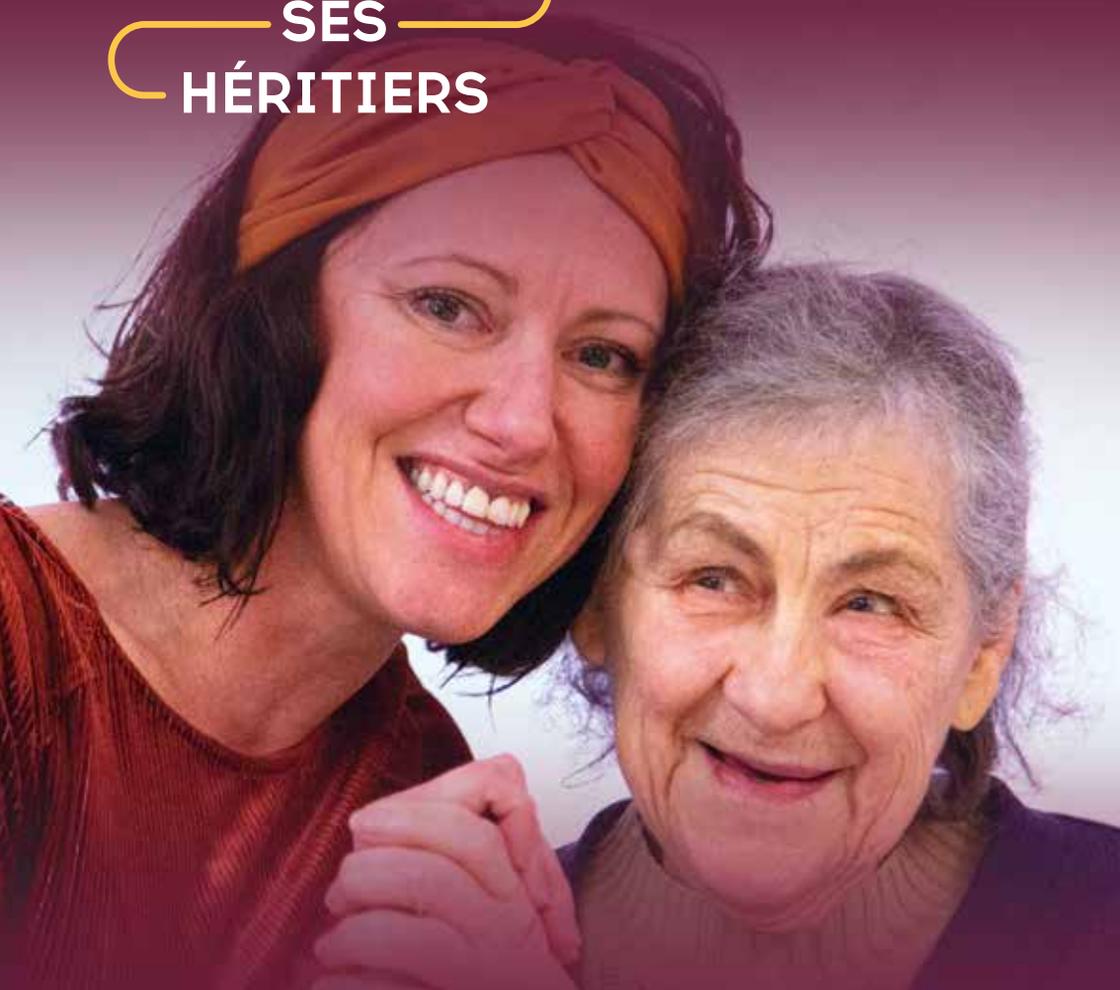
AIDE-MÉMOIRE POUR LE CONSEIL PATRIMONIAL

10^e ÉDITION • **AVRIL 2022**

Accompagnez vos clients dans leur générosité

CHOISIR SES HÉRITIERS

LEGS & ASSURANCE-VIE



Face aux enjeux du vieillissement de la population, les Petits Frères des Pauvres luttent contre l'isolement et la pauvreté des personnes âgées.

Donnez du sens à votre héritage en aidant nos aînés à vivre dignement.

CONTACTEZ NOTRE SERVICE RELATIONS TESTATEURS

au 01 49 23 13 48 ou par courriel : relations.testateurs@petitsfreresdespauvres.fr



www.petitsfreresdespauvres.fr



**PETITS FRÈRES
DES PAUVRES**

Non à l'isolement de nos aînés



AVANT-PROPOS

La **philanthropie** des donateurs et le mécénat des entreprises se développent de plus en plus en France grâce à un ensemble de dispositions juridiques et fiscales favorables. Longtemps, les organismes sans but lucratif (OSBL), en particulier les associations et les fondations, se sont créées sous le joug d'une tutelle tatillonne, fruit de la méfiance séculaire de l'État vis-à-vis des corps intermédiaires.

Progressivement, les OSBL ont gagné en autonomie et en capacité juridique, le poids de la tutelle sur les actes s'est allégé au bénéfice de plus de transparence, les financements publics ont tendance à diminuer et les financements privés à augmenter...

Très attaché à pouvoir agir en toute indépendance, Armand Marquiset, fondateur des Petits Frères des Pauvres en 1946, n'a eu de cesse de développer les dons et legs. Aujourd'hui encore, les Petits Frères des Pauvres sont essentiellement financés par la générosité du public grâce à des dons, des legs et des ventes « antiquités et solidarité ».

Pour obtenir chaque année les fonds nécessaires au financement de leur mission, les Petits Frères des Pauvres ont développé un savoir-faire important pour la gestion des dons et legs, et de tous les outils permettant à la philanthropie de s'épanouir au service du bien commun.

Pour répondre aux attentes de donateurs et pour l'épauler dans son action, l'Association a créé – dès 1977 – une fondation reconnue d'utilité publique alors dénommée Bersabée-Les Petits Frères des Pauvres. Depuis 2003, cette fondation a pris le nom de Fondation des Petits Frères des Pauvres et a obtenu le statut de fondation abritante, l'autorisant à accueillir des fonds et fondations sous égide permettant aux donateurs d'être « Mécènes de leur projet ».

Aujourd'hui encore, la solitude et la précarité frappent durement notre société. Les Petits Frères des Pauvres, fidèles à leurs valeurs, accompagnent dans une relation fraternelle des personnes – en priorité de plus de 50 ans – souffrant de solitude, de pauvreté, d'exclusion, de maladies graves. Pour répondre au mieux aux demandes qui s'expriment, les Petits Frères des Pauvres créent de nouvelles équipes sur tout le territoire, ce qui nécessite de nouveaux moyens.

Par leur générosité, les donateurs souhaitent soutenir le développement de notre action. Internet leur donnant un accès facile à une masse d'informations, ils peuvent avoir la tentation de se débrouiller seuls. Mais si les dispositifs d'encouragement à la philanthropie sont avantageux, ils sont parfois complexes. Votre rôle de conseil est plus que jamais primordial pour aider les donateurs à faire des choix respectueux du droit et de leurs intérêts patrimoniaux.

Puisse cet aide-mémoire vous aider dans cette mission.

Daniel Bruneau a été co-fondateur du Comité de la charte du don en confiance (qu'il a dirigé de 2000 à 2005), fondateur et président de France-Générosités (de 1998 à 2003). Dans ces fonctions, il a contribué à l'élaboration des textes relatifs au droit et à la fiscalité des organismes non lucratifs. Il a été directeur de la recherche de fonds et de la communication des Petits Frères des Pauvres (association et fondation), de 2005 à 2015, et depuis janvier 2020, il est vice-président de la Fondation des Petits Frères des Pauvres.

Daniel Bruneau
Directeur
de la rédaction



| | |
|--|-----------|
| Avertissement | 8 |
| 1 • GÉNÉRALITÉS | |
| 1. Associations et fondations : présentation générale | 9 |
| 1.1. Aspects juridiques généraux | 9 |
| 1.2. Définition des différentes structures juridiques | 9 |
| Un outil pour gérer son action philanthropique : la fondation abritée ou sous égide | 12 |
| 2. Capacité juridique des organismes sans but lucratif à recevoir certaines libéralités | 13 |
| 2.1. Dons manuels | 13 |
| 2.2. Donations et legs | 13 |
| 2.3. Capitaux d'assurance-vie | 17 |
| 2.4. Apports | 17 |
| Tableau synthétique des principales caractéristiques de certains organismes sans but lucratif | 18 |
| 3. Organismes et dons éligibles au régime fiscal du mécénat | 19 |
| 3.1. Généralités | 19 |
| 3.2. Organismes d'intérêt général au sens fiscal | 19 |
| 3.3. Autres organismes éligibles au régime fiscal du mécénat | 20 |
| 3.4. Territorialité des dons | 20 |
| 3.5. Qualification des dons et notion de contrepartie | 21 |
| 3.6. Délivrance irrégulière de reçus fiscaux et contrôles | 21 |
| Tableau de synthèse – Éligibilité des dons aux diverses réductions d'impôt selon leur nature | 21 |
| Tableau résumé des déductions fiscales en faveur des dons | 22 |
| 2 • AVANTAGES FISCAUX POUR LES DONATEURS LIÉS AUX DONS ET LIBÉRALITÉS | |
| 1. Avantages fiscaux au titre de l'impôt sur le revenu | 24 |
| 1.1. Modalités de déduction des dons et autres versements | 24 |
| 1.2. Contribuables concernés | 24 |
| 1.3. Dons déductibles | 24 |
| 1.4. Justification | 25 |
| 1.5. Cas particulier des organismes d'aide à des personnes en difficulté | 26 |
| 1.6. Cas particulier des dons aux fondations d'entreprise | 26 |
| 1.7. Cas particulier des dons aux organismes à caractère culturel | 26 |
| 2. Avantages fiscaux au titre de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) | 27 |
| 2.1. Contribuables concernés | 27 |
| 2.2. Organismes éligibles | 27 |
| 2.3. Dons déductibles | 27 |

| | |
|---|-----------|
| 2.4. Modalités de déduction..... | 28 |
| 2.5. Justification..... | 28 |
| Cas particulier des dons de titres éligibles aux déductions de l'IFI..... | 31 |
| 3. Don sur succession..... | 32 |
| 3.1. Organismes éligibles..... | 32 |
| 3.2. Dons déductibles..... | 32 |
| 3.3. Modalités de déduction..... | 32 |
| 3.4. Justification..... | 33 |
| Démembrements de propriété (donation d'usufruit ou de nue-propriété)..... | 34 |
| 4. Mécénat d'entreprise pour des organismes d'intérêt général..... | 36 |
| 4.1. Définition..... | 36 |
| 4.2. Organismes éligibles..... | 36 |
| 4.3. Versements déductibles..... | 36 |
| 4.4. Modalités de déduction..... | 37 |
| 4.5. Valorisation des prestations et dons en nature..... | 38 |
| 4.6. Justification..... | 38 |
| 5. Autres actions de mécénat des entreprises..... | 39 |
| Déductions spécifiques pour le mécénat culturel..... | 39 |

3 • QUELQUES ÉLÉMENTS SUR LA FISCALITÉ DES LIBÉRALITÉS REÇUES PAR CERTAINS OSBL

| | |
|---|-----------|
| 1. Droits de mutation à titre gratuit (DMTG)..... | 40 |
| 1.1. Donations et legs..... | 40 |
| Cas particulier des legs universels avec délivrance d'un legs particulier net de frais..... | 41 |
| 1.2. Dons manuels..... | 42 |
| 2. Prélèvements sur les assurances-vie..... | 42 |
| Tableau des exonérations de droits de mutation à titre gratuit pour certains dons et organismes publics, d'utilité publique ou d'intérêt général..... | 43 |
| 3. Droits d'enregistrement des mutations diverses à caractère gratuit..... | 44 |
| 3.1. Transmissions entre organismes « d'intérêt public »..... | 44 |
| 3.2. Autres cas de transmissions entre organismes..... | 44 |
| Incidence des apports partiels d'actifs, fusions, scissions.. en matière d'impôt sur les sociétés..... | 45 |
| 4. Impôts commerciaux et dons..... | 46 |
| 5. Taxation des revenus patrimoniaux..... | 46 |
| 6. Imposition des plus-values..... | 46 |

ANNEXES

| | |
|--|----|
| L'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres..... | 47 |
| Une équipe à votre service..... | 48 |

AVERTISSEMENT

Cette brochure se veut un aide-mémoire pratique pour vous et vos collaborateurs qui pouvez être amenés à conseiller et à réaliser des actes au profit de vos clients, qu'ils soient particuliers, entreprises et organismes sans but lucratif (OSBL), particulièrement les associations et fondations. Elle ne vise pas à l'exhaustivité !

L'orientation générale est tournée vers la fiscalité ; les aspects juridiques ne sont abordés qu'en tant qu'éclairages de la fiscalité et en se limitant, autant que faire se peut, aux spécificités juridiques des actes philanthropiques et des OSBL.

Les OSBL constituent une catégorie juridico-fiscale assez large ; nous avons particulièrement concentré notre propos sur ceux qui sont les plus utilisés en tant que vecteurs d'actions philanthropiques : les associations et fondations sans caractère religieux ou politique.

Bien entendu l'intérêt fiscal va de pair avec l'intérêt civil, pour le bienfaiteur comme pour l'œuvre qui souhaite l'un comme l'autre qu'il ne puisse pas y avoir remise en cause d'une libéralité. Ce souhait de sécurité est aussi votre préoccupation première, vous qui êtes le conseiller privilégié des familles.

Toutes les informations sont données sous réserve de l'évolution de la législation en vigueur à la date de réalisation du présent document le 18 mars 2022 et n'ont pas de valeur contractuelle. Elles ne valent que pour information et ne sauraient engager de quelque manière que ce soit les Petits Frères des Pauvres.

Vous voudrez bien nous excuser par avance de toute erreur ou omission – toujours possible en dépit du soin que nous avons apporté à la rédaction – et nous les signaler. Nous vous en remercions.

La rédaction

À noter

Pour faciliter vos recherches visant à approfondir certains points, nous avons cité précisément les références des jurisprudences et textes sur lesquels nous nous appuyons. Compte tenu de la refonte complète de la doctrine administrative, toutes les instructions fiscales et rescrits ont été consolidés au sein de la base BOFIP, mise à jour en permanence sur le site de la direction générale des finances publiques : <http://bofip.impots.gouv.fr>. Nous donnons uniquement les références du BOFIP.

QUELQUES SIGLES ET ABRÉVIATIONS EMPLOYÉS COURAMMENT DANS CET AIDE-MÉMOIRE :

ARUP : Association reconnue d'utilité publique

BOFIP : Bulletin officiel des finances publiques

CGI : Code général des impôts

DMTG : Droits de mutation à titre gratuit

ESS : Économie sociale et solidaire (Loi)

FRUP : Fondation reconnue d'utilité publique

IFI : Impôt sur la fortune immobilière

IR : Impôt sur le revenu

IS : Impôt sur les sociétés

ISF : Impôt de solidarité sur la fortune

OSBL : Organisme sans but lucratif

RUP : Reconnue/reconnaissance d'utilité publique

GÉNÉRALITÉS

1. ASSOCIATIONS ET FONDATIONS : PRÉSENTATION GÉNÉRALE

1.1. ASPECTS JURIDIQUES GÉNÉRAUX

Les associations et fondations font partie de la famille des organismes sans but lucratif (OSBL) qui inclut également les syndicats professionnels et les mutuelles de santé. Ces autres organismes ne sont évoqués qu'à la marge car ils ne sont pas utilisés en tant qu'outils de la philanthropie.

Nombreuses sont les similitudes entre les associations et les fondations, cependant ces organismes reposent sur des fondamentaux différents :

- ▶ l'association est un **groupement de personnes** d'essence contractuelle, créé par au moins deux personnes physiques ou morales ;
- ▶ la fondation est une **affectation irrévocable de biens, droits ou ressources** à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général à partir d'une décision qui peut être individuelle.

1. Ces formalités peuvent désormais s'effectuer en ligne.

1.2. DÉFINITION DES DIFFÉRENTES STRUCTURES JURIDIQUES

1.2.1. Associations

L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices (art. 1^{er}, L. du 1^{er} juillet 1901).

Pour pouvoir bénéficier de la personnalité juridique, elle doit être déclarée auprès du préfet de département et publiée au Journal officiel⁽¹⁾. Sa constitution est libre, mais sa capacité juridique est limitée.

En effet, dans la rédaction issue de la loi de 1901, l'association ne peut posséder que le local destiné à son administration et à la réunion de ses membres, et « les seuls immeubles strictement nécessaires à l'accomplissement du but qu'elle se propose ».

Elle ne peut pas, non plus, recevoir de libéralités, contrairement aux associations reconnues d'utilité publique et à quelques autres catégories particulières (voir § 2.2.1) qui disposent d'une capacité juridique élargie.

Cependant la loi relative à l'économie sociale et solidaire – dite loi ESS – (art. 74, L n° 2014-856 du 31 juillet 2014 modifiant l'art. 6, L. 1901) a modifié assez radicalement la capacité juridique des associations simplement déclarées qui, pour la plupart d'entre elles, peuvent recevoir des libéralités entre vifs ou testamentaires, et posséder et administrer tous immeubles acquis à titre gratuit (voir § 2.2.1).

Nouveau

Dorénavant beaucoup d'associations peuvent recevoir des libéralités à titre gratuit.

Quant aux **associations reconnues d'utilité publique** (ARUP) par décret en Conseil d'État (Art. 10, L. du 1^{er} juillet 1901), leur capacité juridique a également été élargie par la loi ESS précitée (Art. 76). Dorénavant, elles « peuvent faire tous les actes de la vie civile qui ne sont pas interdits par leurs statuts », énonce l'article 11 de la loi de 1901.

Leur capacité juridique est étendue à la possession de tous immeubles, acquis à titre gratuit ou onéreux, sans autres restrictions que les limites figurant dans leurs statuts. Autrement dit, ces associations peuvent dorénavant gérer des immeubles de rapport en vue d'en tirer un revenu, alors qu'auparavant elles ne pouvaient posséder ou acquérir d'autres immeubles que ceux nécessaires au but qu'elles se proposent.

Les **associations à caractère culturel** sont régies par deux statuts différents, soit par la loi de 1901 – complété par une loi de 1907⁽²⁾ si elles ont un objet plus large que l'exercice d'un culte –, soit par la loi de 1905⁽³⁾ si elles ont un objet exclusivement culturel. Ces deux catégories sont soumises à des contraintes particulières, mais seules les culturelles 1905 ont la capacité de recevoir à titre gratuit (legs et donations).

Les **congrégations religieuses** constituent une catégorie particulière d'OSBL régie par le titre III de la loi du 1^{er} juillet 1901. Toute congrégation religieuse peut obtenir la reconnaissance légale – qui conditionne sa capacité juridique – par décret rendu sur avis conforme du Conseil d'État. Elle bénéficie alors d'une capacité étendue, voisine de celle d'une association RUP, mais en principe elle ne peut toutefois pas posséder d'immeubles de rapport, ce qui est contesté par certains auteurs.

1.2.2. Fondations et fonds

1.2.2.1. Définition des différentes fondations et fonds

Selon la loi du 23 juillet 1987 (art. 18) : « La fondation est l'acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif ».

Longtemps régies par la seule doctrine administrative élaborée par le Conseil d'État et le Ministère de l'Intérieur, les fondations ont trouvé leur consécration législative par la loi du 23 juillet 1987. Pour acquérir la personnalité juridique, la fondation – contrairement à l'association – doit être reconnue par les pouvoirs publics.

Lorsque l'acte de fondation a pour but la création d'une personne morale, la fondation ne jouit de la capacité juridique qu'à compter de la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'État accordant la reconnaissance d'utilité publique. Elle acquiert alors le statut de fondation reconnue d'utilité publique (Art. 18, L. du 23 juillet 1987).

Une FRUP jouit d'une très large capacité juridique, elle peut notamment acquérir et posséder des biens de toute nature. Depuis la loi Pacte, n° 2019-486 du 22 mai 2019, elle peut recevoir et détenir des parts sociales ou des actions d'une société ayant une activité industrielle ou commerciale, sans limitation de seuil de capital ou de droits de vote (Art. 18-3, L. 1987). La dotation initiale⁽⁴⁾ d'une FRUP peut être versée en plusieurs fractions sur une période maximum de dix ans à compter de la date de publication au JO du décret qui lui accorde la RUP (Art. 18-1, L. 1987).

Plus récemment, **différentes catégories de fondations** ont été créées par de nouvelles dispositions législatives. Sans être reconnues d'utilité publique, elles se rapprochent de ce statut ; il s'agit des fondations de coopération scientifique (Art. L. 344-11 à L. 344-16, Code de la recherche), partenariales (Art. L. 719-13, Code de l'éducation), universitaires (Art. L. 719-12 et R. 719-194 et suiv., Code de l'éducation), ou hospitalières (Art. L. 6141-7-3, R. 6141-53 et suiv. du Code de la santé publique). Ces fondations ont sensiblement la même capacité juridique que les fondations RUP et la plupart de leurs avantages fiscaux, bien que la fondation universitaire n'ait pas la personnalité morale et que le modèle de la fondation partenariale soit plutôt celui de la fondation d'entreprise.

2. Art. 4 et suiv., L. 2 janvier 1907 concernant l'exercice public des cultes

3. Art. 18, 19 et suiv., L. 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

4. Le Conseil d'État exige une dotation minimale de 15 million d'euros.

Par ailleurs, il peut y avoir des fondations sans personnalité juridique qui sont, le plus souvent, « abritées » ou « sous l'égide » d'une fondation RUP dite « abritante » qui a reçu, par ses statuts approuvés par les pouvoirs publics, une habilitation particulière (voir page 12). À noter que les fondations partenariales peuvent aussi être abritantes.

Des **fondations d'entreprises** peuvent être créées par des sociétés civiles ou commerciales, des établissements publics à caractère industriel et commercial, des coopératives, des institutions de prévoyance ou des mutuelles, en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général. La création de cette personne morale à but non lucratif est soumise à une autorisation préfectorale (Art. 19, L. n° 87-571 du 23 juillet 1987). Constituées pour une durée déterminée, elles jouissent d'une capacité juridique limitée et d'avantages fiscaux moins importants que les FRUP.

Le **fonds de dotation** est défini par l'article 140-I de la loi du 4 août 2008 de modernisation de l'économie comme étant « une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens 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. »

Si le fonds de dotation s'apparente donc clairement à une fondation, il se constitue par simple déclaration auprès du préfet de département comme une association. Cependant, il peut recevoir toutes formes de libéralités sans déclaration préalable, l'article 910 du Code civil ne s'appliquant pas. En revanche, il ne peut faire appel à la générosité du public que si ses statuts le prévoient et s'il y est autorisé par le préfet. Depuis le décret n° 2015-49 du 22 janvier 2015 pris en application de la loi ESS précitée, les fonds de dotation doivent disposer d'une dotation minimale de 15 000 euros.

Créé par l'article 177 de la loi n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, le **fonds de pérennité** se rapproche du fonds de dotation. Il « est constitué par l'apport gratuit et irrévocable des titres de capital ou de parts sociales d'une ou de plusieurs sociétés exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole, ou détenant directement ou indirectement des participations dans une ou plusieurs sociétés exerçant une telle activité, réalisé par un ou plusieurs fondateurs afin que ce fonds gère ces titres ou parts, exerce les droits qui y sont attachés et utilise ses ressources dans le but de contribuer à la pérennité économique de cette ou de ces sociétés et puisse réaliser ou financer des œuvres ou des missions d'intérêt général. »

Cette mission spécifique et le caractère optionnel de l'action d'intérêt général en font un organisme hybride en marge des OSBL. Il ne bénéficie pas des mêmes avantages fiscaux.

Comme le fonds de dotation, il se constitue par simple déclaration auprès du préfet de département. La dotation du fonds de pérennité est composée des titres ou parts apportés par le ou les fondateurs lors de sa constitution, ainsi que des biens et droits de toute nature qui peuvent lui être apportés à titre gratuit et irrévocable.

Il peut recevoir des libéralités sans déclaration préalable, l'article 910 du Code civil ne s'appliquant pas.

Il est soumis à un contrôle renforcé de l'autorité administrative et à des obligations de transparence particulières (D. 2020-537 du 7 mai 2020 et Circ. du 30 déc. 2020 relative à l'organisation, au fonctionnement et au contrôle des fonds de pérennité, NOR : ECOT2029693C).

À noter

Depuis la loi Pacte, une FRUP peut recevoir et détenir des parts sociales ou des actions d'une société.

UN OUTIL POUR GÉRER SON ACTION PHILANTHROPIQUE : LA FONDATION ABRITÉE OU SOUS ÉGIDE

La création d'une fondation abritée, dite « sous l'égide » d'une fondation abritante, telle que la Fondation des Petits Frères des Pauvres, permet au(x) donateur(s) de soutenir une cause qui lui/leur est chère dans la durée et, éventuellement, d'attacher son/leurs nom(s) à cette œuvre, sans toute la lourdeur qu'implique la création d'une fondation d'utilité publique, ni l'obligation de disposer d'une dotation importante.

Cette fondation bénéficie des compétences de la fondation abritante et d'un appui dans la durée, au-delà de la disparition de son fondateur ou de celle de ses proches.

DÉFINITION

« Peut-être [...] dénommée « fondation », l'affectation irrévocable, en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif, de biens, droits ou ressources à une fondation reconnue d'utilité publique [...] et sans que soit créée à cette fin une personne morale distincte. » (Art. 20, L. n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat).

Les fondations abritées n'ont donc pas d'existence juridique propre ; elles bénéficient de celle – étendue – de la fondation abritante et de tous les avantages fiscaux afférents. Toutefois, elles ont une existence administrative, comptable et budgétaire autonome. Elles fonctionnent dans le cadre d'une relation contractuelle entre le(s) fondateur(s) et la fondation abritante ou de dispositions testamentaires.

Les capitaux requis sont généralement bien moins importants que ceux nécessaires à la création d'une fondation autonome RUP.

En accord avec l'abritante, le fondateur décide du modèle financier de l'abritée (capital consommable ou non, nature des revenus...) et des modalités d'emploi des ressources.

COMMENT CRÉER UNE FONDATION ABRITÉE ?

Le fondateur (qui peut être un particulier, une association ou une entreprise) détermine lui-même le nom et l'objet de sa fondation, lequel doit s'inscrire dans l'objet statutaire de la fondation abritante.

La fondation peut être créée du vivant du donateur ou par voie testamentaire.

La décision d'accepter la création d'une fondation sous son égide revient au conseil d'administration de la fondation abritante.

RÔLE DE LA FONDATION ABRITANTE

La fondation abritante est garante vis-à-vis du public et des pouvoirs publics de la qualité des actions de l'abritée et de leur conformité à l'intérêt général.

Elle assure les gestions juridique, administrative, comptable et financière de la fondation abritée, mais également, si cela est souhaité, la sélection et le suivi des actions financées.

Il est d'usage que la fondation abritée contribue aux frais de gestion de l'abritante selon les modalités fixées dans le cadre des conventions entre les fondateurs et l'abritante.

INSTANCES DE LA FONDATION ABRITÉE

Les fondations abritées sont souvent dotées d'un conseil de gestion constitué de représentants des fondateurs, de la fondation abritante, d'experts...

Elle peut aussi mettre en place un conseil scientifique, un comité financier...

1.2.2.2. Différents modèles financiers des fondations et fonds

Jusqu'à une période récente, la doctrine administrative considérait que la fondation devait disposer d'un capital significatif pour garantir sa pérennité et lui procurer des revenus suffisants pour assurer sa mission. Ce modèle a été battu en brèche au fil du temps, notamment en raison des évolutions économiques (rentabilité des biens et capitaux en particulier). Il a donc été, parfois, admis par les pouvoirs publics qu'une fondation pouvait être à durée limitée, consommer son capital ou ne vivre quasiment que de flux financiers. De plus en plus, le modèle financier des fondations mixe les différentes options.

2. CAPACITÉ JURIDIQUE DES ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF À RECEVOIR CERTAINES LIBÉRALITÉS

2.1. DONS MANUELS

Le don manuel est défini comme la donation de la main à la main d'un meuble corporel ou incorporel. Il se distingue de la libéralité *stricto sensu* par l'existence d'une tradition réelle et l'absence d'écrit. Toute association ou fondation peut en recevoir sans formalité. Néanmoins, si le don est important, il peut être enregistré, afin de le sécuriser quant à sa date et sa nature.

Le don manuel suppose l'**intention libérale et l'absence de contrepartie**, ce qui permet de le distinguer de l'apport – que tout organisme sans but lucratif peut recevoir – mais qui, le cas échéant, peut donner lieu à reprise. Néanmoins, un don manuel peut être assorti d'une charge imposée au bénéficiaire (pacte adjoint), mais qui ne doit pas remettre en cause le caractère libéral du don.

Le don manuel peut prendre la forme :

- ▶ de versements en numéraire : espèces, chèques, virements, prélèvements automatiques ou transactions électroniques ;
- ▶ d'un abandon de revenus ou de produits (non-perception de loyers, intérêts de placements, droits d'auteur, redevances de marques et brevets...) ou encore, de valeurs mobilières⁽⁵⁾ ;
- ▶ d'un don en nature (véhicules, œuvres d'art et antiquités, meubles, bijoux, collections...).

Sous réserve de ne pas porter atteinte à la réserve héréditaire et aux droits du conjoint sur les biens communs (Cass. 1^{ère} civ., 6 novembre 2019, n° 18-23.913), il n'est fixé, tant au plan juridique que fiscal⁽⁶⁾, aucune limite à la valeur des dons manuels pouvant être reçus par une association ou une fondation.

2.2. DONATIONS ET LEGS

2.2.1. Capacité à recevoir des libéralités (donations et legs)

Fruit de la traditionnelle méfiance de l'État vis-à-vis des organismes privés et des biens de mainmorte, seuls les OSBL reconnus d'utilité publique avaient la capacité juridique de recevoir des donations et legs. Au fil du temps différents organismes ont pu bénéficier d'un élargissement de capacité.

À ce jour, c'est le cas :

- ▶ des associations reconnues d'utilité publique (ARUP) régies par le titre II de la loi du 1^{er} juillet 1901 ;
- ▶ des associations culturelles, visées aux articles 18 et 19 de loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- ▶ des congrégations autorisées ou reconnues, régies par le titre III de la loi de 1901 ;
- ▶ des associations (régies par les articles 80 à 88 du Code civil local) et les établissements publics des cultes en Alsace et Moselle ;

5. Les dons de titres de sociétés cotées peuvent s'effectuer par virements de compte à compte – assimilables à des dons manuels – mais les parts sociales ne peuvent être transférées que par acte authentique.

6. Les avantages fiscaux pour les donateurs sont généralement plafonnés (cf. Tableau p. 22-23).

- des unions d'associations familiales, régies par les articles L. 211-1 et suivants du Code de l'action sociale et des familles ;
- des fondations RUP ou assimilées (coopération scientifique, partenariale, universitaire, hospitalière...);
- des fonds de dotation et fonds de pérennité ;
- des syndicats professionnels et des mutuelles de santé (non traités dans cet aide-mémoire).

À noter

La plupart des associations simplement déclarées peuvent recevoir des libéralités, mais elles ne bénéficient pas systématiquement de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit prévue au 795 CGI.

Poursuivant ce mouvement de libéralisation progressive, la loi ESS, modifiant l'article 6 de la loi de 1901, a élargi considérablement la capacité juridique de la plupart des associations (Art. 74, L. n° 2014-856 précitée). Dorénavant, les associations déclarées depuis trois ans au moins⁷⁾ et dont l'ensemble des activités est mentionné au b du 1 de l'article 200 du Code général des impôts peuvent accepter des libéralités entre vifs ou testamentaires, dans les conditions fixées à l'article 910 du Code civil. Elles peuvent également conserver et administrer tous immeubles acquis à titre gratuit. En revanche, ces associations, à la différence des associations RUP, ne disposent pas de la capacité d'acquérir à titre onéreux des immeubles de rapport.

Ces associations qui n'ont pas reçu de libéralité depuis cinq ans, peuvent interroger le préfet pour savoir si elles peuvent recevoir des libéralités (Art. III - V, L. n° 2009-526 du 12 mai 2009 de simplification et de clarification du droit

et d'allègement des procédures). Le décret n° 2007-807 du 11 mai 2007 (modifié en dernier lieu par D. n° 2021-1844 du 27 décembre 2021), précise la procédure dite de rescrit administratif, applicable. Toutefois, aux termes de ce décret (Art. 1^{er} § 6c), l'association disposant d'un rescrit fiscal (Art. L. 80 C du Livre des procédures fiscales) l'avisant qu'elle relève des dispositions du b du 1 de l'article 200 du CGI, est réputée être éligible.

Pour pouvoir recevoir des libéralités, les **associations culturelles** doivent pouvoir prouver leur qualité de culturelle selon les formalités prévues à l'article 19-1 de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État et les articles 32-1 à 32-5 du décret du 16 août 1901 modifié.

À noter que les **fondations d'entreprise** ne peuvent pas recevoir de legs.

2.2.2. Acceptation par les organismes légataires ou donataires et autorisation administrative

Depuis les modifications apportées à l'article 910 du Code civil en 2005 et 2010, les donations et legs sont acceptés librement par les organismes considérés. **La libéralité doit néanmoins être déclarée au préfet du siège de l'organisme** – par le notaire chargé du règlement de la succession en cas de legs, ou par l'organisme donataire en cas de donation. Si le représentant de l'État dans le département constate que l'organisme légataire ou donataire ne satisfait pas aux conditions légales exigées pour avoir la capacité juridique à recevoir des libéralités ou qu'il n'est pas apte à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire, il peut former opposition à la libéralité, dans des conditions précisées par décret et circulaire (D. n° 2007-807 du 11 mai 2007 et circ. Min. Intérieur du 23 juin 2010, NOR/IOC/D10/16586/C), la privant ainsi d'effet. L'opposition doit être formée dans un délai de 4 mois par l'autorité administrative à laquelle la libéralité est déclarée.

7. La condition d'ancienneté ne s'applique pas aux associations ayant pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance ou la recherche scientifique ou médicale déclarées avant la date de promulgation de la loi et qui avaient, à cette même date, accepté une libéralité ou obtenu une réponse favorable de l'administration.

Toutefois, les groupements considérés comme sectaires (visés à l'article 1^{er} L. n° 2001-504 du 12 juin 2001), ou ceux ayant leur siège en Guyane restent soumis à l'ancienne procédure d'autorisation administrative.

Les associations et fondations RUP, les associations dont la mission a été reconnue d'utilité publique et les fondations relevant du Code civil local applicable en Alsace et Moselle sont dispensées de tout formalisme et peuvent donc recevoir à titre gratuit librement, tout comme les fonds de dotation et les fonds de pérennité.

Nouveau

Les organismes RUP ne sont plus soumis à la déclaration des libéralités auprès de la préfecture.

2.2.3. Legs reçus en l'absence de capacité à recevoir

2.2.3.1. Cas des associations

Une association ne peut pas recevoir de legs avant d'avoir acquis la personnalité juridique par sa publication au Journal officiel (CA Pau 16 nov. 2010 n° 08-3877, 2^e ch., SPA 65 c/ SPA). En revanche, si après sa publication elle obtient un legs mais n'entre pas dans la liste des organismes susceptibles d'avoir la capacité à recevoir des libéralités (cf. § 2.2.1), elle peut demander à une union ou fédération en ayant la capacité, dont elle serait membre, de **revendiquer un legs à son profit et de lui remettre**. En effet, l'administration reconnaît de longue date (Avis Conseil d'État du 26 déc. 1923 et rép. min. Denvers n° 10 649, JOAN Q 23 juil. 1961, p. 2024) cette solution qui a également été validée par la jurisprudence, considérant qu'il ne s'agissait pas d'une interposition visant à contourner l'interdiction de recevoir (CA Versailles 1^{er} mars 2007 n° 06/01416, CA Paris 6 mai 2009, n° 08/06701, Cass. Civ. 1^{re} 16 sept. 2010, n° 09-68.221, Cass. Civ. 1^{re} 23 mars 2011, n° 09-70-186). Ce « relais » peut également fonctionner par le biais d'une fondation RUP,

d'autant plus si ses statuts comportent une clause l'autorisant à recevoir des dons et legs pour le compte d'associations « agréées » par elle, telle que prévue à l'article 5 de la loi n° 87-571 précitée. Le testateur peut prévoir le mécanisme dans son testament gratifiant la fédération ou la fondation à charge pour elle d'affecter le revenu ou le capital à l'association qu'il aurait voulu instituer.

Cette procédure peut également permettre de bénéficier d'une exonération de DMTC (voir 3^{ème} partie, § 3).

2.2.3.2. Cas des fondations et fonds

Un legs peut être fait au profit d'une fondation qui n'existe pas au jour de l'ouverture de la succession, sous la condition qu'elle obtienne, après les formalités de constitution, la reconnaissance d'utilité publique. La demande de reconnaissance d'utilité publique doit, à peine de nullité du legs, être déposée auprès de l'autorité administrative compétente dans l'année suivant l'ouverture de la succession (Art. 18-2, L. n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat).

Un legs peut également être fait au profit d'un **fonds de dotation** qui n'existe pas au jour de l'ouverture de la succession, à condition qu'il acquière la personnalité morale dans l'année suivant l'ouverture de celle-ci (Art. 140-IV, L. n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie).

Il en va de même pour les fonds de pérennité (Art. 177-V, L. n° 2019-486 du 22 mai 2019).

La personnalité morale de la fondation reconnue d'utilité publique ou du fonds rétroagit au jour de l'ouverture de la succession.

À défaut de désignation par le testateur des personnes chargées de constituer la structure juridique⁽⁸⁾ :

► le représentant de l'État dans la région du lieu d'ouverture de la succession désigne une fondation reconnue d'utilité publique qui se chargera de la création de la fondation et d'en demander la reconnaissance d'utilité publique ;

8. En l'absence de mention dans la loi, cette procédure ne semble pas s'appliquer pour les fonds de pérennité.

► il est procédé à la constitution d'un fonds de dotation par une fondation reconnue d'utilité publique, un fonds de dotation ou une association reconnue d'utilité publique ;

► pour l'accomplissement des formalités de constitution de la fondation ou du fonds, les personnes physiques ou morales chargées de cette mission ont la saisine sur les meubles et immeubles légués. Ils disposent à leur égard d'un pouvoir d'administration, à moins que le testateur ne leur ait conféré des pouvoirs plus étendus.

2.2.4. Incapacité à recevoir pour certains organismes et personnes

L'article L. 331-4 du Code de l'action sociale et des familles (CASF) stipulait, jusqu'en 2015, que les personnes morales (associations, fondations, collectivités publiques...) gestionnaires d'établissements médico-sociaux ne pouvaient pas recevoir de donations ou legs de leurs résidents. Cette interdiction est supprimée (Art. 28 et 29, L. n° 2015-1776 du 28 décembre 2015 relative à l'adaptation de la société au vieillissement instituant un art. L. 116-4 du CASF, et abrogeant les anciens articles L. 331-4 et L. 443-6), dorénavant les structures gestionnaires peuvent donc recevoir des donations ou legs des personnes dont elles s'occupent, sous réserve qu'elles en aient la capacité juridique (cf. § 2.2.2.).

L'interdiction de recevoir des donations et legs ne concerne plus que les personnes physiques (propriétaires, gestionnaires, administrateurs ou employés d'un établissement et les bénévoles ou les volontaires qui agissent en leur sein) mais elle est étendue à tous les services médico-sociaux, et aux

accueils familiaux. Le Conseil Constitutionnel a censuré l'extension de cette interdiction aux services à la personne et aux employés de maison (Art. L. 7231-1 et L. 7221-1 du Code du travail)⁹.

Aux termes de l'article 909 du code civil ne peuvent profiter des dispositions entre vifs ou testamentaires les membres des professions médicales, de la pharmacie et les auxiliaires médicaux qui ont prodigué des soins à une personne pendant la maladie dont elle meurt, ainsi que les mandataires judiciaires à la protection des majeurs et les personnes morales au nom desquelles ils exercent leurs fonctions auprès des personnes dont ils assurent la protection quelle que soit la date de la libéralité¹⁰. Les mêmes règles s'appliquent à l'égard des ministres du culte.

Néanmoins, des gratifications (dites dispositions rémunératoires) faites à titre particulier aux personnes visées restent possibles, ainsi que les dispositions universelles, dans le cas de parenté jusqu'au quatrième degré, si le testateur n'avait pas d'héritier en ligne directe, à moins que le donataire ne soit lui-même l'un d'entre eux (Art. 909 Code civil).

Conformément à l'article 911 du Code civil « Toute libéralité au profit d'une personne physique ou d'une personne morale, frappée d'une incapacité de recevoir à titre gratuit, est nulle, qu'elle soit déguisée sous la forme d'un contrat onéreux ou faite sous le nom de personnes interposées, physiques ou morales ».

2.2.5. Respect du droit des tiers

Dans tous les cas, les dons manuels et les donations ne doivent pas porter atteinte aux droits du conjoint sur les biens communs (Cass. 1^{ère} civ., 6 novembre 2019, n° 18-23.913), ni à la réserve héréditaire. Cependant, depuis la loi du 23 juin 2006 portant réforme du droit des successions et des libéralités (Art. 929 et suivants du Code civil), les héritiers peuvent renoncer par anticipation à agir en réduction (RAAR) contre une ou plusieurs personnes

À noter

Les Petits Frères des Pauvres n'acceptent pas, pour des raisons déontologiques, les biens provenant de personnes dont ils ont la charge.

9. Décision n°2020-888, QPC du 12 mars 2021.

10. La jurisprudence judiciaire a tendance à interpréter cette interdiction de manière large sans tenir compte de liens amicaux ou de la nature des soins (Cass. 1^{er} civ. 5-11-2020 n° 20-16.879).

déterminées. La renonciation peut porter sur la totalité de la réserve ou sur une fraction seulement. Cette précaution peut être très utile pour sécuriser une donation importante, par exemple dans le cadre de la création d'une fondation.

2.2.6. Récupération d'aides sociales sur succession

Certaines aides sociales (ASP, PSD...) peuvent être récupérées de manière totale ou partielle sur l'actif de la succession, voire sur les donations antérieures, par les organismes qui les ont accordées.

2.2.7. Libéralités et droits démembres

Une libéralité, au profit d'un organisme habilité à en recevoir, peut porter sur la totalité des droits de propriété ou sur certains en cas de démembrement : un donateur peut donner la nue-propriété et conserver l'usufruit pour lui-même ou l'inverse ; donner l'usufruit à un organisme et transmettre la nue-propriété à un tiers ou l'inverse.

À noter toutefois, qu'en vertu des dispositions de l'article 619 du Code civil, l'usufruit consenti à une personne morale est limité à 30 ans comme l'a confirmé une jurisprudence (CA Paris, 10 février 2011, n° 10-6554, ch. 4-1, La Maison de la Poésie c/ Sté des auteurs et compositeurs dramatiques, SACD). En revanche, depuis la loi de 2003 sur le mécénat (Art. 16, L n° 2003-709 du 1^{er} août 2003), la disposition, incluse à l'article 11 de la loi de 1901, interdisant aux associations de recevoir des donations mobilières ou immobilières avec réserve d'usufruit au profit du donateur, a été supprimée.

2.3. CAPITAUX D'ASSURANCE-VIE

En vertu des dispositions de l'article L 132-12 du Code des assurances, le capital ou la rente résultant d'un contrat d'assurance-vie payable par l'assureur lors du décès de l'assuré à un bénéficiaire déterminé, ne fait pas partie de la succession de l'assuré et son bénéfice ne peut être regardé comme un legs.

En conséquence, les règles du rapport à la succession et de la réduction pour atteinte à la réserve successorale ne sont pas applicables, sauf lorsque les primes ont été manifestement exagérées, eu égard aux facultés du souscripteur décédé (Art. L 132-13 du Code des assurances et application, Cass. civ. 2, 28 juin 2012, pourvoi n° 11-14662).

Par ailleurs, comme il ne s'agit ni de legs, ni de donation, toute fondation **ou association, même n'ayant pas la capacité de recevoir des libéralités, peut être désignée comme bénéficiaire ou co-bénéficiaire d'un contrat d'assurance-vie :**

- ▶ lors de la souscription de celui-ci,
- ▶ ou ultérieurement pour des contrats déjà souscrits, ou par voie testamentaire.

La procédure d'autorisation ou de déclaration des libéralités à l'autorité administrative n'est pas applicable (Avis du Conseil d'État du 25 janvier 2005, rapport public 2006, page 59).

2.4. APPORTS

Si tous les OSBL ne peuvent recevoir des libéralités, **tous peuvent bénéficier d'apports** pouvant porter tant sur des biens immobiliers que mobiliers, y compris des sommes d'argent. En effet, l'apport n'est pas une libéralité mais un mode de transmission à titre « onéreux » qui doit avoir une contrepartie, certes essentiellement morale, mais suffisamment marquée pour ne pas être requalifiée en donation. La distinction entre libéralité et apport repose beaucoup sur l'analyse des intentions de l'apporteur et sur une possibilité d'une reprise éventuelle précisée dans l'acte d'apport (à la dissolution de l'organisme, en l'absence de réalisation d'une charge...).

Ainsi, la Cour de cassation a requalifié un apport en donation en concluant « que les charges imposées à l'association par le traité d'apport étaient des plus générales, qu'aucune obligation spécifique et concrète n'était prescrite, que le bien transmis n'était pas affecté à une utilisation préalablement définie [...] que l'apporteur n'en tirait aucun droit réel et substantiel, la qualité de membre bienfaiteur ne constituant

TABLEAU SYNTHÉTIQUE DES PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE CERTAINS ORGANISMES SANS BUT LUCRATIF

| | | Association déclarée | Association RUP | Fonds de donation | Fondation RUP |
|--|---|---|---|--|---|
| Texte de base | | Loi 1 ^{er} juillet 1901 | Article 10 de la loi du 1 ^{er} juillet 1901 | Article du 140-14 août 2008 de modernisation de l'économie | Loi du 23 juillet 1987 |
| | Dotations initiales | Non concernée | Non concernée | 15 000 € minimum | 15 million d'euros |
| | Dotations consommables | Non concernée | Possible | En principe, non | |
| | Capacité patrimoniale | Immuable strictement nécessaire au fonctionnement* | Totale, sauf restrictions statutaires | Totale | Totale |
| Dotation et capacité juridique | Capacité à recevoir des dons manuels | Oui | Oui | Oui | Oui |
| | Capacité à recevoir des libéralités (donations et legs) | Non ¹ | Oui, sans aucune formalité | Oui, sans aucune formalité | Oui, sans aucune formalité |
| | Possibilité de recevoir des subventions | Oui | Oui | Non, sauf à titre exceptionnel sur autorisation au min. des finances | Oui |
| | Durée | Déterminée ou indéterminée | En principe indéterminée | Déterminée ou indéterminée | En principe indéterminée |
| Gouvernance | Conseil d'administration et AG | Défini par les statuts | En principe CA et AG | 3 membres au moins ; Pas d'AG | pas d'AG |
| | Représentants de l'État ou CA | Non | Non | Non | Oui |
| Collecte de fonds | Appels publics à la générosité ² | Libre | Libre | Sur autorisation préfectorale | Libre |
| | Contrôle Cour des comptes / IGAS ³ | Oui | Oui | Oui | Oui |
| Avantages fiscaux donateurs | Particuliers : réduction d'impôt sur le revenu | Oui, si d'intérêt général | Oui, si d'intérêt général | Oui, si d'intérêt général | Oui, si d'intérêt général |
| | Particuliers : réduction d'IFI | Non, sauf exceptions | Non | Non | Oui, si d'intérêt général |
| Exonération / Taxation pour l'organisme | Entreprises : réduction sur IR ou IS | Oui, si d'intérêt général | Oui, si d'intérêt général | Oui, si d'intérêt général | Oui, si d'intérêt général |
| | Revenus du patrimoine | Taxation de certains produits | Taxation de certains produits | Exonération (sauf si dotations consommables) | Exonération totale |
| | Produits de a économique | Mêmes exonérations et taxations ; primauté du caractère non lucratif et de la gestion désintéressée | Exonération des droits de mutation à titre gratuit pour la plupart | | |
| | Donations et legs | Non sauf exceptions | Exonération des droits de mutation à titre gratuit pour la plupart | | |
| Obligations comptables | Établir des comptes annuels (bilan, compte de résultat et annexe) | Oui, si activité économique, ou > 153 K€-dons ou subventions ou disposition statutaire, et cas particuliers | Oui, si activité économique ou subventions ou dispositions statutaires, et cas particuliers | Oui | Oui |
| | Commissaire aux comptes | Oui, si activité économique, ou > 153 K€-dons ou subventions ou disposition statutaire, et cas particuliers | Oui, si activité économique, ou > 153 K€-dons ou subventions ou dispositions statutaires, et cas particuliers | Oui, à partir de 10 000 € de ressources annuelles | Oui |
| | Publication des comptes au Journal officiel | Oui, si activité économique, ou > 153 K€-dons ou subventions ou disposition statutaire, et cas particuliers | Oui, si activité économique, ou > 153 K€-dons ou subventions ou dispositions statutaires, et cas particuliers | Oui | Oui, si activité économique, annuelle ou > 153 K€-dons ou subventions |
| | Placement des fonds | Libre | Restriction selon nature | Restriction sur nature + Comité consultatif obligatoire si dotations > 1M€ | Clause des statuts types |

1. Sauf pour les associations visées au 6^{ème} alinéa de l'Art. 6 L 1901

2. Si appel sur le plan national : déclaration préalable à la préfecture ; certaines formes de collectes sont réglementées.

3. Si appel à la générosité sur le plan national ou si plus de 153 000 € de dons donnant droit à des avantages fiscaux.

qu'une simple gratification [...] que la satisfaction morale qu'elle pouvait tirer de voir l'association poursuivre sa mission ne pouvait suffire à exclure l'intention libérale et que sa renonciation définitive à la reprise de son « apport » constituait un élément supplémentaire révélateur de sa gratuité » (voir Cass. Com. 7 juillet 2009, n° 07-21-957, Association « Communauté des Béthélites » c/ Directeur général des finances publiques).

Si les conditions de l'apport ne sont pas respectées, l'apport peut être résolu et les biens apportés ou leur contrevaletur doivent être restitués à l'apporteur (CA Dijon, 19 avril 2011, n° 10/00082, 1^{er} ch.). Quand une clause de reprise existe, la donation d'un bien apporté sans indication du droit de reprise est inopposable à l'apporteur (CA Lyon, 27 mars 2014, n° 12/04940, 1^{er} ch. civ. A).

L'apport n'étant pas une libéralité, il n'ouvre droit à aucun avantage fiscal pour le donateur.

À noter

L'apport peut offrir une réponse à l'incapacité à recevoir de certains OSBL ou à leur non-exonération de DMTG.

3. ORGANISMES ET DONS ÉLIGIBLES AU RÉGIME FISCAL DU MÉCÉNAT

3.1. GÉNÉRALITÉS

Pour que leurs donateurs puissent bénéficier de certains avantages fiscaux :

▶ **réduction d'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés** au titre des versements effectués à des œuvres ou à des organismes, prévue aux articles 200 et 238 bis du CGI ;

▶ **réduction de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI)** au titre des dons versés à certains organismes prévue par l'article 978 du CGI ;

▶ **abattement sur les dons consentis au moyen de biens recueillis dans une succession au**

profit de certaines fondations et associations reconnues d'utilité publique, prévu par l'article 788 III du CGI,

les organismes bénéficiaires doivent être explicitement mentionnés au CGI ou au moins être admis par l'administration fiscale. Il s'agit, le plus souvent, d'organismes dits « d'intérêt général ». Cette notion ne coïncide pas avec les catégories juridiques (association, fondation, reconnaissance d'utilité publique...) et illustre la théorie dite de « l'autonomie du droit fiscal ». Toutefois, l'administration semble dorénavant considérer que les organismes RUP sont présumés être d'intérêt général (BOI-IR-RICI-250-10-10 § 90).

Encore convient-il de préciser que la notion d'intérêt général ne s'applique pas à toutes les catégories d'organismes éligibles, et que les exonérations de droit de mutation au titre du 795 CGI n'y font référence que pour certains organismes.

3.2. ORGANISMES D'INTÉRÊT GÉNÉRAL AU SENS FISCAL

L'intérêt général découle des dispositions du CGI qui sont précisées par la doctrine fiscale. Pour être ainsi qualifié, l'organisme doit répondre à un tronc commun de critères :

▶ avoir **une activité** entrant dans l'énumération du 1 de l'article 200 (ou 238 bis) du CGI, c'est-à-dire ayant un : « caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant 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 » (BOI-IR-RICI-250-10-20-10). Néanmoins, à ce cadre commun interprété de manière plus ou moins large par les services fiscaux, d'autres catégories d'activités peuvent être ajoutées ou retranchées pour chaque d'impôt ;

▶ avoir **un but non lucratif et remplir les conditions d'une gestion désintéressée**, c'est-à-dire être géré à titre bénévole par des personnes n'ayant aucun intérêt direct ou

indirect dans les résultats de l'exploitation (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-10). Ce qui n'exclut pas totalement certaines rémunérations des dirigeants (cf. 261-7-1^{er} CGI) ni la présence d'activités lucratives auquel cas les dons doivent être affectés à un secteur non lucratif (BOI-IR-RICF-250-10-10 § 110) ;

► **ne pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes**, c'est-à-dire assurer uniquement la défense de ses membres ou servir l'intérêt particulier de quelques personnes. L'administration a ainsi considéré que ne présentaient pas un caractère d'intérêt général les associations d'élèves et d'anciens élèves ou d'anciens combattants. Toutefois l'administration a assoupli sa position suite à plusieurs jurisprudences défavorables, aux protestations associatives et à un rapport parlementaire. L'appréciation du cercle restreint ou non doit se faire à partir d'un faisceau de critères (BOI-IR-RICF-250-10-10 § 130).

3.3 AUTRES ORGANISMES ÉLIGIBLES AU RÉGIME FISCAL DU MÉCÉNAT

Bien que ne remplissant pas tous les critères de l'intérêt général, certaines structures peuvent néanmoins être éligibles aux avantages fiscaux du mécénat. Il s'agit notamment des organismes à caractère culturel (associations ou établissements publics des cultes en Alsace et Moselle), des congrégations (pour leurs activités d'intérêt général), des établissements publics, privés ou consulaires d'enseignement supérieur ou artistique, des partis politiques (uniquement pour les dons des particuliers), voire de certaines sociétés (voir tableau pages 22-23).

3.4. TERRITORIALITÉ DES DONS

L'administration considère que le principe de territorialité s'oppose à ce que bénéficient du régime du mécénat les dons effectués au profit d'organismes étrangers ou exerçant toute leur activité à l'étranger » (rép. min. Broissia, JO Sénat Q 20 janvier 2005, p. 166, n° 0538918) sauf en cas de catastrophes

d'une exceptionnelle gravité (rép. min. Ligot n° 21005 du 26 juin 1975 et Cousté n° 70739 du 24 juin 1985). Toutefois, sous la poussée de la CJCE (Arrêt Hein Persche du 27 janvier 2009, CJCE, Affaire C 318/07), la France a été amenée à réviser sa position et à reconnaître – au moins pour certains pays européens⁽¹⁾ – **que les dons faits par des contribuables imposés en France à certains organismes européens** (voir BOI-BIC-RICF-20-30-10-10 § 220 et suiv.) – de même nature que les organismes français – ayant des activités en France sans y avoir leur siège, pouvaient tout de même être éligibles aux réductions d'impôts (IR, IS et IFI) sous réserve d'un agrément.

Les modalités d'application de la procédure d'agrément et de justification instituées par le législateur (Art. 35, loi de finances rectificative n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) ont été précisées par un décret (D. n° 2011-225 du 28 février 2011) et un arrêté (Arr. du 28 février 2011, Nor : EFIG100179A, JO du 2 mars). Il en ressort que soit l'organisme est agréé par le ministère des finances en France et la réduction d'impôt est alors automatique, soit l'organisme n'est pas agréé et le contribuable doit apporter la preuve qu'il pourrait l'être ! (Modalités d'agrément décrites au BOI-SJ-AGR-60-10 § 130 et suiv.)

Par ailleurs, il existe une procédure similaire pour l'exonération de droits de mutation à titre gratuit des legs et donations (voir p. 43). **Concernant l'action des organismes français à l'étranger**, la position de l'administration refusant le caractère déductible des dons destinés à soutenir des actions dans les autres pays européens voire en dehors des frontières de l'Union européenne, a été estimée non conforme au droit européen dans un rapport du Conseil d'État⁽²⁾. De fait l'administration a revu sa position dans un sens moins restrictif et plus réaliste (BOI-BIC-RICF-20-30-10-10 § 250 à 340). **Dorénavant la quasi-totalité des actions éligibles en France le sont aussi à l'étranger.**

11. Pays de l'Union européenne et de l'Espace économique européen ayant signé une convention fiscale de lutte contre la fraude (Islande, Liechtenstein et Norvège).

12. Rapport de Gilles Bachelier sur les règles de territorialité du régime fiscal du mécénat, Conseil d'État, février 2013.

3.5. QUALIFICATION DES DONS ET NOTION DE CONTREPARTIE

La définition des dons retenue pour les différentes réductions d'impôt est homogène.

Ainsi, ni la forme juridique de l'acte (don manuel ou authentique), ni la qualification usuelle du don (versement, don, cotisation...) n'ont d'incidence sur le caractère déductible ou non du don.

Le don doit être effectué à titre gratuit, c'est-à-dire sans contrepartie directe ou indirecte pour la personne qui l'effectue. Toutefois, certaines contreparties ne privent pas le donateur de la réduction d'impôt (BOI-IR-RICI-250-20 § 70 et suiv.) :

- ▶ les contreparties institutionnelles (ex : droit de vote, éligibilité) ou symboliques (ex : distinction honorifique) ;
- ▶ la remise de biens de faible valeur (73 € TTC au maximum) et présentant une disproportion marquée (d'un rapport de 1 à 4)⁽¹³⁾ avec le montant du versement effectué ;
- ▶ l'envoi de publications et autres bulletins, dès lors que l'édition et la diffusion de ces publications ne constituent pas une activité lucrative pour l'organisme ;
- ▶ l'accès à des prestations de services, dès lors que ces services sont offerts à l'ensemble du public qu'il soit ou non, donateur ou cotisant.

3.6. DÉLIVRANCE IRRÉGULIÈRE DE REÇUS FISCAUX ET CONTRÔLES

La délivrance irrégulière faite sciemment de reçus – ou autre attestation fiscale – et ouvrant droit à un avantage fiscal est passible d'une amende dont le taux est égal à celui de la réduction

d'impôt (60, 66 ou 75 %) du montant mentionné sur le reçu fiscal ou égale au montant de la réduction d'impôt indûment obtenue (Art. 1740A CGI, BOI-IR-RICI-250-40 et BOI-BIC-RICI-20-30-10-30 § 1).

Pour éviter le risque de cette amende, une **procédure dite « de prescrit »** permet à l'organisme de s'assurer préalablement à la délivrance des reçus fiscaux, qu'il répond bien aux critères définis à l'article 200 du CGI (Art. L 80 C et R.* 80 C-1 à R.* 80 C-4 du Livre des procédures fiscales) qui conditionnent les avantages fiscaux mentionnés tant au 200, qu'aux 238 bis, 788 et 978 du CGI (BOI-SJ-RS-10-20-20-70).

L'administration peut **contrôler sur place la régularité de la délivrance des reçus**, attestations ou tous autres documents par lesquels l'organisme indique à un contribuable qu'il est en droit de bénéficier des réductions d'impôt. La régularité s'entend sur le caractère éligible de l'organisme et sur la concordance des dons reçus avec la comptabilité. Pour autant ce contrôle ne constitue pas une vérification de comptabilité (Art. L 14 A, L 14 B CGI et R.* 14A du Livre des procédures fiscales et BOI-CF-COM-20-40).

Dorénavant tous les organismes émettant des reçus fiscaux ou autres attestations de dons doivent **faire une déclaration annuelle** du montant global des dons et du nombre de reçus émis sous peine d'amende (222 bis et 223 CGI).

Les reçus et autres documents (attestations pour les entreprises...) doivent être **conservés par les organismes pendant 6 ans** à compter de la date à laquelle ils ont été émis (art. L 102 E du Livre des procédures fiscales et BOI-CF-COM-20-40).

Le bénéficiaire d'un reçu irrégulier, de bonne foi, n'encourt aucun redressement.

13. Toutefois, pour les dons d'entreprise, le plafond en valeur absolue et le rapport de 1 à 4 ne sont pas mentionnés, la doctrine administrative ne se réfère qu'au caractère de disproportion marquée entre le montant du don et l'avantage pour l'entreprise (voir p.38).

TABLEAU DE SYNTHÈSE ÉLIGIBILITÉ DES DONS AUX DIVERSES RÉDUCTIONS D'IMPÔTS SELON LEUR NATURE

| Nature du don | Réduction d'impôt sur le revenu | Réduction d'impôt sur les sociétés | Réduction d'impôt sur la fortune immobilière | Abattement sur les dons sur succession |
|---|---------------------------------|------------------------------------|---|--|
| Don en numéraire | Oui | Oui | Oui | Oui |
| Don en nature | Oui | Oui | Non | Oui |
| Abandon exprès de remboursement de frais pour les bénévoles | Oui | Non | Non | Non |
| Don de titres | Oui | Possible | Certains, mais entraîne la taxation des plus-values | Oui |

TABLEAU RÉSUMÉ DES DÉDUCTIONS FISCALES EN FAVEUR DES DON

| | Réduction d'impôt sur le revenu | Réduction d'impôt sur les sociétés | |
|---|--|--|-------------------------|
| Organismes bénéficiaires | Référence | Article 200 du CGI. | Article 238 bis du CGI. |
| | Statut Juridique | Œuvres ou associations, fondations (RUP, universitaire, partenariale, ou d'entreprise*), fonds de dotation d'intérêt général. | |
| | Activité | À caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant de la langue et des connaissances scientifiques françaises ou de bienfaisance | |
| | Organisme religieux | Associations cultuelles (1905 ou 1907) et établissements publics des cultes reconnus d'Alsace | |
| | Collectivités publiques | État et ses établissements publics ; régions, départements, communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers, pour leurs activités non lucratives | |
| | Enseignement | Établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, | |
| | Aide à la création d'entreprise | Organismes agréés ayant pour objet exclusif de participer à la création d'entreprises, à la reprise ou au développement de PME, ainsi que leurs unions. | |
| | Organismes d'insertion par l'économique | | |
| | Spectacles vivants et art contemporain | Organismes publics ou privés qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain (hors œuvres pornographiques ou incitant à la violence). | |
| | Aide à la presse | Associations et fonds dotation d'intérêt général pour le pluralisme de la presse. | |
| Organismes politiques | Associations de financement électoral et leurs mandataires financiers, au profit d'un parti ou d'un groupement politique ou d'un ou plusieurs candidats à certaines élections**. | Dons interdits. | |
| Nature des dons éligibles | Les dons peuvent être effectués en numéraire (espèces, chèque, virement, carte bancaire...) ou en nature (immeubles, meubles, objets d'art, valeurs mobilières...). Abandon exprès de revenus ou de remboursement de frais par les bénévoles. | Les dons peuvent être effectués en numéraire ou sous la forme d'un soutien en nature, tel que la mise à disposition de salariés***, la fourniture de matériels ou de prestations de services, abandon exprès de revenus ou de remboursement de frais. Les dons en nature sont évalués à leur prix de revient. | |
| Avantage fiscal pour le donateur | Cas général : 66 % du montant du don sont déductibles de l'IR dans la limite de 20 % du revenu imposable. Cas particulier des organismes d'aide aux personnes en difficulté (fourniture gratuite de repas, logement ou à la fourniture gratuite des soins) 75 % du montant du don sont déductibles de l'IR dans la limite de 1 000 € (plafond jusqu'au 31/12/23). Au-delà, déduction de 66 % dans la limite de 20 % du revenu imposable. | 60 % du montant des versements dans la limite de 20 000 € ou 5 pour mille du CA hors taxes de l'entreprise. Toutefois, au-delà d'un plafond d'un montant de versement de 2 millions d'euros, la réduction est ramenée à 40 %, sauf pour les dons organismes d'aide aux personnes en difficulté (fourniture gratuite de repas, logement ou à la fourniture gratuite de soins ou de produits de première nécessité). Possibilité de cumul au sein d'un groupe d'entreprises. | |
| Report possible | En cas de dépassement du plafond de 20 % du revenu, l'excédent peut être reporté sur les cinq années suivantes. Pas de restitution si montant des dons déduits dépasse l'impôt à payer ou si la personne n'est pas imposable. | En cas de dépassement ou d'exercice déficitaire, l'excédent peut être reporté sur les cinq exercices suivants. | |

* Uniquement pour les dons de salariés des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe. Les dons et versements des mandataires sociaux, sociétaires, adhérents et actionnaires des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe auquel appartient l'entreprise fondatrice bénéficient aussi de la réduction d'impôt sur le revenu à 66 % mais dans la limite de 1 500 € de dons par an.

| Réduction d'impôt sur la fortune immobilière | Abattement sur les dons consentis au moyen de biens recueillis dans une succession |
|---|--|
| Article 978 du CGI. | Article 788 du CGI. |
| Fondations RUP, universitaires, partenariales d'intérêt général. | Associations RUP, fondations RUP d'intérêt général. |
| à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, | |
| et Moselle ; congrégations pour leurs activités laïques d'intérêt général. | |
| Agence nationale de la recherche. | État et ses établissements publics ; régions, départements, communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers. |
| d'intérêt général, à but non lucratif ou consulaires | |
| Associations RUP de financement et d'accompagnement de la création et de la reprise d'entreprises (liste fixée par décret) | |
| Entreprises d'insertion ou travail temporaire d'insertion /Associations intermédiaires /Ateliers et chantiers d'insertion/Entreprises adaptées/ Groupements d'employeurs pour l'insertion et la qualification | |
| | |
| Non | |
| Dons en numéraire et dons en pleine propriété de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger. | Dons en numéraire ou en nature (l'abattement est alors égal à la valeur vénale des biens mobiliers ou immobiliers donnés, évalués au jour du décès) Le don doit être effectué à titre définitif et en pleine propriété, dans les 12 mois suivant le décès. |
| 75 % du montant du don dans la limite de 50 000 € Peut être réparti entre IFI et IR. | Abattement sur le montant de la succession égal à la valeur des biens donnés. Le montant n'est pas plafonné. |
| Pas de report possible en cas de dépassement du plafond. | Pas de report possible. |

** Soumis à des conditions particulières et à des plafonds spécifiques (15 000 € par foyer fiscal et 7 500 € par personne physique ; 4 600 € par personne pour le financement de la campagne d'un ou plusieurs candidats).

*** Les salaires et charges déductibles sont pris en compte dans la limite de 3 fois le plafond annuel de la sécurité sociale.



AVANTAGES FISCAUX POUR LES DONATEURS LIÉS AUX DONS ET LIBÉRALITÉS

1. AVANTAGES FISCAUX AU TITRE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU (IR)

1.1. MODALITÉS DE DÉDUCTION DES DONS ET AUTRES VERSEMENTS

Les dons et versements effectués par les particuliers – ou entreprises assujetties à l'IR – consentis aux organismes éligibles au mécénat mentionnés à l'article 200 du CGI, ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu égal à 66 % des sommes versées, prises dans la limite de 20 % du revenu imposable du donateur.

La fraction des versements effectués au cours d'une année au-delà de la limite de 20 % est reportable successivement sur les années suivantes, jusqu'à la cinquième inclusivement (soit, en pratique, sur 6 ans). Les sommes reportées, qu'elles proviennent ou non de dons faits à des organismes d'aide aux personnes en difficulté (voir § 1.5 ci-après) ou aux autres organismes, ouvrent droit à la réduction d'impôt de 66 % et dans la limite de 20 % du revenu imposable de ladite année. Les excédents reportés sont pris en considé-

ration avant les versements de l'année ; les plus anciens sont retenus en priorité (BOI-IR-RICI-250-30 § 100).

1.2. CONTRIBUABLES CONCERNÉS

Les contribuables doivent être domiciliés en France au sens de l'article 4B du CGI, c'est-à-dire, y avoir leur résidence fiscale. Partant, un contribuable ayant sa résidence principale à l'étranger et imposé en France sur une partie seulement de ses revenus, ne peut déduire aucune charge de son revenu global sauf si ses revenus sont en majorité ou en quasi-totalité d'origine française (BOI-IR-RICI-250-10-10 et rép. min. Frassa n° 13479, JO Sénat Q, 28 mai 2015, p. 1247).

1.3. DONS DÉDUCTIBLES

Les versements ouvrant droit à la réduction d'impôt sur le revenu peuvent revêtir diverses formes décrites par la doctrine (BOI-IR-RICI-250-20). La forme juridique n'a pas d'incidence sur le caractère déductible ou non du don ; les dons manuels le sont **tout comme les donations sous forme authentique** (rép. min. Destot n° 5817, JOAN Q, 24 avril 1989, p. 1903).

1.3.1. Cotisation

Pour être déductible, une cotisation ne doit pas comporter de contrepartie tangible. Les prérogatives et avantages attachés à la qualité proprement dite de membre de l'association (droit de vote à ses assemblées générales, éligibilité à son conseil d'administration...) ne font pas obstacle au caractère déductible de la cotisation (BOI-IR-RICI-250-20 § 60).

1.3.2. Abandon exprès de revenus ou de produits

L'abandon exprès de revenus ou de produits à des œuvres ou organismes visés à l'article 200 du CGI constitue des versements ouvrant droit à l'avantage fiscal. Il peut s'agir de

non-perception de loyers (prêts de locaux à titre gratuit), d'abandon de droits d'auteur, ou de produits de placements solidaires ou caritatifs...

Lorsque ces revenus ou produits sont imposables à l'impôt sur le revenu, l'impôt reste dû par le donateur (y compris pour la part abandonnée), dans les conditions de droit commun. Par exemple, la valeur du loyer non perçu est soumise à l'IR dans la catégorie des revenus fonciers. Si les revenus abandonnés n'entrent pas dans le revenu imposable, la réduction d'impôt ne s'applique pas (BOI-IR-RICI-250-20 § 130 et suiv.).

1.3.3. Abandon exprès de remboursement de frais pour les bénévoles

Les frais exposés par les bénévoles pour participer à des activités entrant strictement dans le cadre de l'objet social de l'association ou de la fondation, auxquels ils ont expressément renoncé à se faire rembourser, ouvrent droit à la réduction d'IR, dès lors qu'ils ont été dûment justifiés et constatés dans les comptes de l'organisme. Il peut s'agir de frais de toute nature. Il existe un barème de référence pour les frais de déplacement (BOI-IR-RICI-250-20 § 180).

1.3.4. Don en nature

Les dons en nature (objets usuels, œuvres d'art, immeubles...) sont également admis à la réduction d'impôt. La valeur du bien donné est déterminée sous la responsabilité du donateur et sous le contrôle de l'organisme bénéficiaire (BOI-IR-RICI-250-20 § 40).

La valeur doit être la plus incontestable possible : cote (Argus de l'automobile...), expertise, études des prix du marché, prix de vente si le don est vendu aux enchères par l'organisme (ex. : œuvre d'art, cf. Rép. min. Pemezec n° 20865, JOAN Q, 10 février 2004, p. 1040).

1.3.5. Don de titres

Les gains nets de cession, réalisés par les particuliers lors de **la cession à titre onéreux** de

valeurs mobilières et de droits sociaux, sont soumis au barème de l'impôt sur le revenu, auquel s'ajoutent les prélèvements sociaux au taux de 17,2 %, sous réserve des abattements pour durée de détention, ou au prélèvement fiscal unique (PFU) au taux de 30 % (12,8 % d'IR et 17,2 % de prélèvements sociaux).

Corrélativement, les moins-values réalisées sont imputables sur les plus-values de cession de valeurs mobilières et de droits sociaux et gains de même nature, réalisées au cours de la même année ou des dix années suivantes.

En revanche, **les cessions à titre gratuit de titres ne constituent pas un fait générateur d'imposition** à l'impôt sur le revenu (BOI-RP-PM-PVB-MI-10-10 § 1). Aucune plus ou moins-value n'est alors constatée lors de la transmission à titre gratuit. En revanche, la valeur des titres transmis à titre gratuit est, sauf disposition contraire, soumise aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun. Les organismes non lucratifs exonérés de droits de mutation à titre gratuit échappent donc à cette taxation.

De fait, les dons de titres bénéficiant de la réduction d'impôt sur le revenu sont très avantageux pour les donateurs, qui peuvent ainsi « purger » leurs plus-values sans qu'elles soient taxées.

Nouveau

Une FRUP peut recevoir et détenir des titres de société, sans limitation de seuil de capital ou de droits de vote (Art. 18-3, L. n° 87-571 du 23/07/87 modifiée).

1.4. JUSTIFICATION

Les contribuables doivent pouvoir produire à la demande de l'administration, un reçu délivré par l'organisme, qui doit comporter un certain nombre d'indications (BOI-IR-RICI-250-40) et qui fait l'objet d'un modèle

À noter

Il n'est plus nécessaire de joindre les reçus aux déclarations de revenus.

Cerfa non obligatoire (Arr. du 26 juin 2008, NOR : BCFL0812032A, JO du 28 juin). Les donateurs sont dispensés de la production du reçu, qu'ils doivent néanmoins conserver à la disposition de l'administration.

1.5. CAS PARTICULIER DES ORGANISMES D'AIDE À DES PERSONNES EN DIFFICULTÉ

Le taux de la réduction d'impôt sur le revenu est porté à 75 % du montant des versements retenus dans une limite forfaitaire (fixée à 1 000 € pour l'imposition des revenus 2020 à 2023), pour les dons effectués à un organisme sans but lucratif d'aide aux personnes en difficulté, c'est-à-dire qui procède à la **fourniture gratuite de repas, qui contribue à favoriser leur logement** ou qui procède à titre principal, à la **fourniture gratuite de soins** (art. 200-1 ter CGI) ou qui exercent des **actions concrètes en faveur des victimes de violence domestique** (art. 163, L. n°2019-1479 du 28 décembre 2019 de finances pour 2020, pour les versements effectués avant le 31 décembre 2022).

La fraction des dons qui excède cette limite annuelle peut être ajoutée au total des dons effectués au profit des autres organismes

ouvrant droit à la réduction de 66 %. De plus, il n'est pas tenu compte des dons ouvrant droit à la réduction de 75 % pour l'appréciation du plafond de 20 % du revenu imposable (BOI-IR-RICI-250-30-20).

L'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres relèvent de ce régime au titre de leur action en faveur du logement des personnes en difficulté.

1.6. CAS PARTICULIER DES DONS AUX FONDATIONS D'ENTREPRISE

Les dons effectués à une fondation d'entreprise par ses fondateurs sont déductibles même si celle-ci porte leurs noms ; il en va de même pour les dons faits par les salariés des fondateurs. Cependant seuls les salariés bénéficient de la déduction de leurs dons dans les conditions de droit commun. Les dons et versements des mandataires sociaux, sociétaires, adhérents et actionnaires des entreprises fondatrices ou des entreprises du groupe auquel appartient l'entreprise fondatrice bénéficient aussi de la réduction d'impôt sur le revenu à 66 % mais dans la limite de 1 500 euros par an (Art. 200-1^{er} A CGI).

1.7. CAS PARTICULIER DES DONS AUX ORGANISMES À CARACTÈRE CULTUEL

Les dons aux organismes à caractère culturel : associations culturelles régies par la loi de

Articulation des 2 réductions d'IR pour les dons

Exemple : Madame Généreuse fait un don de 1 300 € à l'association les Petits Frères des Pauvres (association d'aide aux personnes en difficulté) et 1 200 € à d'autres organismes d'intérêt général. Elle obtiendra une réduction d'impôt sur le revenu de 75 % sur 1 000 € (plafond 2022) et 66 % sur le solde de 300 € pour son don aux Petits Frères des Pauvres et sur les 1 200 € autres. Au total, elle aura bénéficié d'une réduction d'impôt de 1 740 € (1 000 € x 75 %) + (300 + 1 200 € x 66 %).

1905 ou celle de 1907, ainsi que les établissements publics des cultes en Alsace et Moselle bénéficient d'une réduction d'impôt de 75 % dans la limite de 562 euros **jusqu'au 31 décembre 2022**. Au-delà du plafond, l'excédent bénéficie de la réduction d'impôt de 66 % (Art. 18, L. 2021-953 du 19 juillet 2021 de finances rectificative pour 2021).

2. AVANTAGES FISCAUX AU TITRE DE L'IMPÔT SUR LA FORTUNE IMMOBILIÈRE (IFI)

Différentes formes de dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général par les redevables de l'impôt sur la fortune immobilière ouvrent droit à une réduction de cet impôt (Art. 978 CGI et BOI-PAT-IFI-40-20).

2.1. CONTRIBUABLES CONCERNÉS

Sont assujetties à l'IFI, les personnes physiques dont la valeur du patrimoine net taxable est supérieure au seuil d'imposition fixé à 1,3 million d'euros actuellement (Art. 977 CGI et BOI-PAT-IFI-40-20-10) :

- ▶ ayant leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France ou hors de France ;
- ▶ ou n'ayant pas leur domicile fiscal en France, à raison de leurs biens situés en France (non-résidents).

Les deux catégories peuvent bénéficier la réduction d'impôt sur l'IFI pour les dons.

À noter

Les dons précédemment déductibles de l'ISF, au bénéfice de certains organismes, le restent dans le cadre de l'IFI dans les mêmes conditions.

2.2. ORGANISMES ÉLIGIBLES

Seuls certains organismes d'intérêt général (BOI-PAT-IFI-40-20-10) sont éligibles à ce dispositif, à savoir :

- ▶ les fondations reconnues d'utilité publique, universitaires et partenariales répondant aux conditions fixées à l'article 200 du CGI. Les dons consentis à une fondation abritée ouvrent droit à la réduction IFI lorsque la fondation abritante entre elle-même dans le champ d'application de cette réduction d'impôt ;
- ▶ différents organismes intervenant dans les domaines de la recherche, de l'enseignement supérieur ou de l'insertion de personnes par l'activité économique ;
- ▶ certaines associations reconnues d'utilité publique ayant pour objet le financement et l'accompagnement à la création et à la reprise de PME.

Les dons et versements effectués au profit d'organismes européens agréés poursuivant des objectifs et présentant des caractéristiques similaires à ceux des organismes dont le siège est situé en France sont également éligibles sous conditions (cf. § 3.4, p. 20).

À noter

Les dons versés aux fonds de dotation, aux associations, mêmes RUP, aux fondations d'entreprise sont généralement non éligibles à ce dispositif, sauf si leur activité est spécifiquement éligible.

2.3. DONS DÉDUCTIBLES

La réduction d'impôt s'applique uniquement aux dons en numéraire (versement d'espèces, chèque, virement, etc.) et aux dons, en pleine propriété, de titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger. Autrement dit, les dons en nature et les dons de titres dont la propriété a fait l'objet d'un démembrement en sont exclus, de même que les titres de sociétés non cotées.

Aucune exigence n'est posée quant à la forme de la libéralité, qui pourra prendre la forme d'un simple versement ou virement, ou d'acte sous seing privé, voire d'un acte authentique.

Comme en matière d'impôt sur le revenu (cf. § 3.5, p. 21), le don doit être désintéressé et ne donner lieu à **aucune contrepartie directe** ou indirecte au profit du donateur ; des contreparties institutionnelles ou symboliques ne font pas perdre au donateur le bénéfice de la réduction d'impôt (BOI-PAT-IFI-40-20-10-10).

Les dons ouvrant droit à l'avantage fiscal sont ceux effectués à compter du jour suivant la **date limite de dépôt de la déclaration** des revenus au titre de l'année précédant celle de l'imposition et jusqu'à la date limite de dépôt de cette même déclaration au titre de l'année d'imposition (Art. 978 II CGI, voir BOI-PAT-IFI-40-20-20 § 60 et suiv.). Cette période est donc variable selon les départements.

Dorénavant, la déclaration du patrimoine pour l'IFI s'effectue selon les mêmes modalités que l'IR quelle que soit l'importance du patrimoine et, en principe, en ligne. Seuls le nom des organismes bénéficiaires et le montant des dons sont mentionnés dans la déclaration. Les reçus fiscaux n'ont pas à être envoyés à l'administration mais tenus à sa disposition en cas de demande.

À noter

Le contribuable a généralement intérêt à privilégier l'IFI dont le taux de réduction est plus élevé que celui de l'impôt sur le revenu.

2.4. MODALITÉS DE DÉDUCTION

Les redevables de cet impôt peuvent imputer, sur le montant de leur cotisation d'IFI, 75 % du montant des dons effectués, dans la limite de 50 000 € par an (alinéa 1^{er}, art. 978-I CGI et BOI-PAT-IFI-40-20-20 § 60 et suiv.) ; ce qui correspond à un don maximum de 66 667 €. Dans le cas où le montant de la réduction d'impôt excède cette limite, la fraction excédentaire ne peut être ni remboursée, ni reportée l'année suivante.

La fraction du versement, ayant donné lieu à la réduction d'IFI, ne peut ouvrir droit à la réduction d'impôt sur le revenu. Lorsque le don relève à la fois du champ d'application de la réduction d'IFI et de la réduction d'impôt sur le revenu, le redevable peut arbitrer la part du versement qu'il souhaite imputer sur chacun des deux impôts et procéder alors à une ventilation.

2.5. JUSTIFICATION

Le redevable qui revendique le bénéfice de la réduction d'impôt doit pouvoir justifier auprès de l'administration fiscale du versement des sommes ou de la remise des titres à l'organisme bénéficiaire, quelle que soit la forme de l'acte (authentique ou sous seing privé) qui constate la transmission à titre gratuit et définitif, et même en l'absence d'acte (don manuel BOI-PAT-IFI-40-20-20 § 220 et suiv.). À cet effet, il devra pouvoir produire, sur demande des services fiscaux, un reçu fiscal délivré par l'organisme qui doit comporter un certain nombre d'indications (BOI-IR-RICI-250-40) et qui fait l'objet d'un modèle Cerfa non obligatoire, identique à celui des dons déductibles de l'IR (Arrêté du 26 juin 2008, NOR : BCFL0812032A, JO du 28 juin).

EXEMPLES

(selon barème en vigueur pour l'IFI 2022)

EXEMPLE 1

FAIRE UN DON RAMENANT À 0 € L'IFI À ACQUITTER

M. François est redevable de 3 000 € d'IFI.
Il fait un don de 4 000 € à la Fondation des Petits Frères des Pauvres et est dispensé de tout paiement d'IFI.
(4 000 € x 75 % = 3 000 €).

EXEMPLE 2

FAIRE UN DON PLUS IMPORTANT POUR UN COÛT RÉEL INCHANGÉ

M. et M^{me} Rivière souhaitent faire un don de 4 000 € à la Fondation des Petits Frères des Pauvres.

Détenteurs d'un patrimoine net taxable évalué à 1 500 000 €, leur IFI s'élève à 3 900 €.

S'ils imputent leur don à leur impôt sur le revenu, la réduction d'impôt est égale à 66 % du montant de leur don.

Avec le dispositif IFI-don, M. et M^{me} Rivière peuvent effectuer un don plus important de 4 500 € pour un coût réel inférieur.

Don d'un montant de **4 000 €**

Don d'un montant de **4 500 €**

Réduction d'impôt sur le revenu à 66 %
- 2 640 €

Réduction de l'IFI (4 500 € x 75 %)
- 3 375 €

COÛT RÉEL DU DON
= 1360 €

COÛT RÉEL DU DON
= 1125 €

Leur don de **4 000 €** leur donnant droit à une réduction d'impôt de **2 640 €**, le coût réel de leur don serait donc de **1360 €**

Leur don de **4 500 €** leur donnant droit à une réduction d'IFI de **3 375 €**, le coût réel de leur don sera donc inférieur soit **1125 €**, au lieu de 1360 €
De plus, ils auront fait bénéficier la Fondation des Petits Frères des Pauvres d'un don plus important.

RÉDUISEZ VOTRE IFI

**VOUS DISEPOSEZ D'UN BIEN
PRODUISANT UN REVENU
DONT VOUS N'AVEZ PAS
BESOIN DANS L'IMMÉDIAT ?**

Vous pouvez effectuer une donation temporaire d'usufruit (DTU) d'une durée déterminée au profit des Petits Frères des Pauvres sans vous déposséder.

Ce dispositif vous permet d'alléger vos impôts. En effet, les revenus abandonnés n'entrent plus dans votre assiette fiscale et ne génèrent plus d'imposition.

Face aux enjeux du vieillissement de la population, les Petits Frères des Pauvres luttent contre l'isolement et la pauvreté des personnes âgées.

Dans un contexte où la taxation du patrimoine immobilier reste importante, faites le choix d'investir dans la générosité.

VOTRE CONTACT DÉDIÉ

Lise-Audrey Bazerole
au 01 49 23 13 74 ou par courriel :
lbazerole@petitsfreresdespauvres.fr



www.petitsfreresdespauvres.fr



© dumkit-graphic.com / Photo : © J. Colton

**PETITS FRÈRES
DES PAUVRES**

Non à l'isolement de nos aînés



CAS PARTICULIER DES DONS DE TITRES

ÉLIGIBLES AUX DÉDUCTIONS DE L'IFI (BOI-PAT-IFI-40-20-10-10 § 150 et suiv.)

NATURE DES TITRES ÉLIGIBLES

Les dons de titres déductibles de l'IFI sont ceux portant sur des titres de sociétés admis aux négociations sur un marché réglementé français* ou étranger (les titres cotés sur d'autres marchés sont donc hors champ). Il s'agit de :

- ▶ titres de capital (actions, actions de préférence...);
- ▶ titres donnant accès au capital (bons d'acquisition et de souscription d'actions, droits d'attribution et de souscription d'actions, obligations remboursables, échangeables ou convertibles en actions...);
- ▶ titres de créances et titres donnant droit à l'attribution de créances (obligations, titres participatifs...).

N'entrent notamment pas dans le champ d'application du dispositif les dons de certificats de dépôt, billets de trésorerie ou bons à moyen terme négociables.

Remarque : lorsque le don porte sur des titres figurant sur un plan d'épargne en actions (PEA), il entraîne les mêmes conséquences que tout autre retrait de titres tant d'un point de vue juridique (par ex. clôture du PEA ou interdiction de nouveaux versements) que fiscal.

DÉTERMINATION DE LA VALEUR DES TITRES

La valeur des titres donnés est déterminée à partir du cours moyen de la bourse au jour de la transmission ou dernier cours de clôture.

CONSÉQUENCES EN MATIÈRE DE PLUS-VALUES

Les dons retenus pour la détermination de la réduction d'IFI constituent, pour le donateur, un fait générateur d'imposition à l'impôt sur le revenu et aux prélèvements sociaux selon le régime des plus-values mobilières des particuliers (cf. Art. 150 duodecies CGI). Le gain net, différence entre la valeur des titres retenue pour la détermination de la réduction d'IFI et la valeur d'acquisition de ces titres, est taxable entre les mains du donateur, selon les règles prévues aux articles 150-0 A et suivants du CGI. Ce gain s'apprécie à la date de l'acte constatant la donation ou, à défaut, à la date de transfert des titres. Corrélativement, les moins-values réalisées sont imputables sur les plus-values et gains de même nature réalisés au cours de la même année ou des dix années suivantes (BOI-RPPM-PVBMI-10-10-30).

À noter

Il est donc généralement plus avantageux d'imputer le don de titres à la déduction des dons sur l'impôt sur le revenu car dans ce cas il n'y a pas d'imposition des plus-values.

* En France, il s'agit des titres de sociétés admis aux négociations sur l'Eurolist d'Euronext.

3. DON SUR SUCCESSION, LE DON DES HÉRITIERS

Tout héritier, donataire à cause de mort ou légataire qui décide de faire don de tout ou partie de sa part successorale ou de son legs à une association ou à une fondation remplissant certaines conditions, bénéficie d'un abattement sur l'assiette de calcul des droits de succession (Art. 788 III CGI et BOI-ENR-DMTG-10-50-20 § 230).

Cet abattement est égal à la valeur des biens donnés et n'est pas plafonné.

3.1. ORGANISMES ÉLIGIBLES

Seuls certains organismes d'intérêt général sont éligibles à ce dispositif, à savoir :

- ▶ les associations reconnues d'utilité publique,
- ▶ les fondations reconnues d'utilité publique, répondant aux conditions fixées à l'article 200 du CGI, c'est-à-dire être d'intérêt général (cf. Première partie 3.1).

L'État, les collectivités territoriales et leurs établissements publics sont également éligibles.

À noter

Les dons consentis à une fondation abritée ouvrent également droit à cet abattement, tel n'est pas le cas des dons aux fonds de dotation. L'Association et à la Fondation des Petits Frères des Pauvres (ainsi que ses fondations sous égide) peuvent bénéficier de cette disposition.

3.2. DONS DÉDUCTIBLES

Pour ouvrir droit à l'abattement, les dons :

- ▶ doivent être effectués à titre définitif en pleine propriété, **dans les douze mois suivant le décès**, ce qui exclut les donations sous réserve d'usufruit ou en nue-propriété ;
- ▶ être versés en numéraire ou remis en nature (pour les dons en nature, l'abattement est alors égal à la valeur vénale des biens mobiliers ou immobiliers donnés, évalués au jour du décès) ;
- ▶ être effectués sans contreparties autres qu'institutionnelles ou symboliques, comme en matière de don déductible de l'impôt sur le revenu (cf. § 3.5, p. 21).

Nouveau

*Dorénavant, il n'existe plus de différence de traitement entre les différentes catégories d'organismes éligibles. Tous peuvent recevoir des dons en nature. De plus, le **décal de réalisation de l'opération a été porté à 12 mois** (L. n° 2020-935 du 30 juil. 2020 de finances rectificative pour 2020).*

3.3. MODALITÉS DE DÉDUCTION

Pour les donateurs, la déduction est cumulable avec les autres abattements applicables en matière de droits de succession y compris l'abattement applicable à défaut d'autres abattements (1 594 €). En revanche, elle ne l'est pas avec :

- ▶ la réduction d'impôt sur le revenu au titre des versements effectués à certains organismes d'intérêt général (voir 1, p. 24) ;

► la réduction d'IFI pour les dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général (voir 2, p. 27).

Pour un même don, il convient donc de choisir entre l'abattement sur succession, la réduction d'impôt sur le revenu et la réduction d'IFI. L'intérêt du don sur succession est d'autant plus important que l'héritier est lourdement taxé en droits de succession.

3.4. JUSTIFICATION

Les dons sur succession doivent être justifiés au moyen d'une attestation spéciale (Arr. du 15 octobre 2004, NOR : ECOL0400149A, JO du 24 novembre 2004), fournie par l'organisme, jointe à la déclaration de succession (BOI-ENR-DMTG-10-50-20 § 360).

Bon à savoir

Le mécanisme des dons sur succession est particulièrement utile dans différentes situations :

- *Respect des intentions exprimées par le défunt ;*
- *Héritiers fortement taxés ;*
- *Biens peu liquides ;*
- *Biens n'intéressant pas les héritiers.*

EXEMPLE

M^{lle} Pierre reçoit d'un oncle un héritage composé de 500 000 € de biens immobiliers, dont l'état nécessite une rénovation, et de 60 000 € de valeurs mobilières (espèces et titres).

Or M^{lle} Pierre a peu de revenus et n'a pas les moyens de payer les 303 618 € (55 % sur 552 033 € [560 000 € - 7 967 € d'abattement]) de droits de succession dus, sauf à revendre dans les 12 mois et dans les plus mauvaises conditions du marché tout ou partie des immeubles.

Dans ces conditions, elle peut préférer renoncer à l'intégralité de la succession, bien que la partie composée de valeurs mobilières, plus facilement liquides, l'aiderait grandement.

Le dispositif du don sur succession lui permet de faire don en toute propriété, sans limite de montant et sans avoir de droits de succession à payer, de la partie immobilière de l'héritage à l'Association des Petits Frères des Pauvres. Elle ne paiera de droits de succession que sur les 60 000 € de valeurs mobilières, soit 28 618 €, et pourra donc encaisser 31 382 € (55 % sur 52 033 € [60 000 € - 7 967 € d'abattement]).

L'Association des Petits Frères des Pauvres ne paiera pas de droits de mutation.

DÉMEMBREMENTS DE PROPRIÉTÉ

AU BÉNÉFICE D'UN OSBL

DONATION D'USUFRUIT TEMPORAIRE*

Dans le cas d'un démembrement de propriété, il est possible de donner l'usufruit d'un bien immobilier ou tout autre bien produisant un revenu, à un organisme d'intérêt général apte à recevoir des libéralités. Outre les incidences civiles, cet acte a des conséquences fiscales importantes notamment en matière d'IFI.

Depuis 2003, les services fiscaux ont admis que la donation d'usufruit à un organisme d'intérêt général pouvait avoir un caractère temporaire (BOI-PAT-IFI-20-20-30-10 § 280). Cependant, si elle visait à éluder l'impôt, une telle opération pourrait être qualifiée d'abus de droit par l'administration fiscale, à moins qu'elle ne satisfasse aux conditions cumulatives suivantes :

- ▶ prendre la forme d'un acte notarié ;
- ▶ être effectuée pour une durée au moins égale à 3 ans ;
- ▶ porter sur des actifs contribuant à la réalisation de l'objet de l'organisme bénéficiaire. Il peut s'agir d'une **contribution financière** (biens produisant un revenu tel qu'immeuble de rapport ou portefeuille de valeurs mobilières) ou d'une **contribution matérielle** (ex : mise à disposition de locaux d'habitation au profit d'une association d'aide au logement d'habitation) ;
- ▶ préserver les droits de l'usufruitier qui doit disposer des pouvoirs d'administration du bien, sauf renoncement de sa part.

* Dite aussi donation temporaire d'usufruit

Incidences fiscales pour le donateur et ses héritiers

En matière d'IFI

En application des dispositions de l'article 968 du CGI, les biens immobiliers (en nature ou en titres) grevés d'un usufruit doivent être compris, au titre de l'IFI, dans le patrimoine de l'usufruitier pour leur valeur en toute propriété. Ainsi, la valeur d'un bien de nature immobilière dont l'usufruit fait l'objet d'une donation temporaire n'entre pas dans l'assiette de l'IFI du donateur pendant la période de dessaisissement.

En matière d'impôt sur le revenu

Les revenus abandonnés dans le cadre d'une donation d'usufruit temporaire n'entrent pas non plus dans le revenu imposable du donateur. De fait, ceux-ci ne peuvent pas faire l'objet d'un reçu fiscal pour être déduits de l'impôt sur le revenu du donateur.

Aussi, le donateur non assujéti à l'IFI aura plus intérêt à situer son don dans le cadre de l'abandon de revenus, auquel cas il pourra bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à hauteur de 66 %, voire de 75 %, à condition de réintroduire la valeur de son abandon de revenu dans son revenu imposable selon sa nature (voir § 1.3.2, p. 24).

À noter

Les incidences fiscales d'une donation d'usufruit non limitée dans le temps sont les mêmes que pour un usufruit temporaire.

En matière de droits de succession

En cas de décès du nu-propriétaire pendant la durée de l'usufruit, la valeur de celui-ci est estimée à 23 % de la valeur de la propriété non démembrée pour chaque période de 10 ans d'usufruit, sans fraction et sans tenir compte de l'âge de l'usufruitier (Art. 669-II CGI). L'assiette des droits de succession sera donc dépréciée de 23 % quelle que soit la durée restant à courir jusqu'à la fin de l'usufruit, ce qui est très avantageux pour les héritiers, qui doivent toutefois poursuivre la convention d'usufruit jusqu'à son terme.

L'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres (et ses fondations sous égide) peuvent recevoir des donations d'usufruit temporaire.

EXEMPLE

(Exemple fictif et simplifié, selon barème en vigueur au 1^{er} janvier 2022)

M^{me} et M. Georges héritent d'un appartement d'une valeur de 500 000 € procurant 20 000 € de loyers annuels hors charges. Cet héritage porte leur patrimoine taxable à l'IFI à 2,5 millions d'euros.

M^{me} et M. Georges décident de donner à la Fondation des Petits Frères des Pauvres l'usufruit de l'appartement pendant 5 ans. Leur IFI, en excluant l'appartement de 500 000 € de leur patrimoine taxable, passe de 10 900 € à 7 400 € soit une réduction de 3 500 €.

En l'absence de revenus fonciers, leur impôt sur le revenu se trouvera également réduit.

DONATION DE NUE-PROPRIÉTÉ

La donation de la nue-propriété peut permettre à un donateur de transmettre de son vivant un bien mobilier ou immobilier tout en en conservant l'usage et/ou le revenu pour lui-même ou une autre personne.

En principe, les gros travaux sont à la charge du nu-propriétaire et l'entretien ainsi que la taxe foncière sont à la charge de l'usufruitier mais une autre répartition est possible.

Un bien en usufruit est normalement inclus dans la base taxable à l'IFI de l'usufruitier pour la valeur de la pleine propriété. Toutefois, si le démembrement de propriété résulte d'un don ou d'un legs fait à l'État, aux collectivités territoriales et à leurs établissements publics et aux associations ou fondations RUP et à condition que l'usufruit ainsi constitué ne soit ni vendu ni cédé à titre gratuit par son titulaire (Art. 968-3° CGI et BOI-PAT-IFI-20-20-30-10 § 220 et 230), **la valeur de l'usufruit est déterminé en fonction de l'âge de l'usufruitier selon le barème habituel** (Art. 669 CGI et BOI-ENR-DMTG-10-40-10-50).

La valeur de la donation de la nue-propriété, déterminée en fonction de l'âge de l'usufruitier, peut constituer un don déductible de l'impôt sur le revenu mais pas de l'IFI car seuls les dons en pleine propriété sont déductibles.

4. MÉCÉNAT D'ENTREPRISE POUR DES ORGANISMES D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

4.1. DÉFINITION

Les dépenses de mécénat – défini comme « le soutien matériel apporté sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général » – effectuées par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés, ouvrent droit à une réduction d'impôt pour le donateur (Art. 238 bis CGI).

Ces entreprises doivent relever du régime réel de l'impôt sur les bénéfices. De fait, les micro-entreprises imposées aux BIC ou BNC ne peuvent en bénéficier.

À noter

Les dons effectués à une fondation d'entreprise par ses fondateurs sont déductibles même si celle-ci porte leurs noms (238 bis 1 a CGI).

4.2. ORGANISMES ÉLIGIBLES

Le champ des organismes pouvant recevoir des dons éligibles aux réductions d'impôt au titre du mécénat est sensiblement le même que celui de la réduction d'impôt sur le revenu. Tous les organismes d'intérêt général mentionnés à l'article 200 CGI y figurent avec d'autres, à l'exception des associations de financement électoral et des partis politiques (voir tableau p. 22-23).

4.3. VERSEMENTS DÉDUCTIBLES

4.3.1. Nature des dons

Comme pour les particuliers, les versements ou dons peuvent être effectués sous diverses

formes en numéraire ou en nature, telles que la mise à disposition de salariés, la fourniture de matériels ou de prestations de services. L'abandon de revenus ou de produits, ainsi que l'abandon de remboursement de frais sont également éligibles (BOI-BIC-RICI-20-30-10-20).

En principe, la transmission à titre gratuit d'un **élément de l'actif immobilisé** par une entreprise constitue une cession donnant lieu à la constatation d'une plus ou moins-value (Art. 38 CGI et BOI-BIC-PVMV-10-10-20 § 440 et pour le mécénat BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 § 110). Des dispositions particulières s'appliquent à la transmission à titre gratuit et irrévocable de titres de capital ou de parts sociales, **par une entreprise**, à une FRUP (Art. 38-7 quinquièmes CGI et BOI-BIC-PVMV-30-30 § 140) ou à un fonds de pérennité (Art. 38-7 quater CGI et BOI-BIC-PVMV-30-30 § 130).

4.3.2. Contreparties éventuelles

Le don ne doit pas avoir de contrepartie directe ou indirecte pour l'entreprise qui le consent. Les dons restent cependant éligibles à la réduction d'impôt lorsque le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire, à la condition que l'association du nom de l'entreprise versante soit limitée à la mention du nom du donateur, quels que soient le support de la mention et la forme du nom (logo, sigle, etc.), à l'exclusion de tout message publicitaire. Néanmoins, **le versement reste éligible au titre du mécénat s'il existe une disproportion marquée⁽¹⁾ entre les sommes données et la valorisation de la prestation de service rendue en contrepartie** (BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 § 150 et suiv.).

Si les contreparties sont trop importantes, l'opération est qualifiée de parrainage. Les dépenses engagées lors d'une telle opération ne sont pas éligibles à la réduction d'impôt mécénat, mais entrent dans les frais généraux

¹ Toutefois, pour les dons d'entreprise, le plafond en valeur absolue et le rapport de 1 à 4 ne sont pas mentionnés, la doctrine administrative ne se réfère qu'au caractère de disproportion marquée entre le montant du don et l'avantage pour l'entreprise.

déductibles pour le calcul du bénéfice net à condition d'être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation (cf. Art. 39-1, 7^o CGI et BOI-BIC-CHG-40-20-20 § 170 et suiv.).

Pour l'**organisme bénéficiaire**, le versement à titre de parrainage est en principe taxable (TVA, IS, CET) sous réserve de l'application de la franchise des impôts commerciaux lorsque le montant des recettes tirées de l'**activité lucrative accessoire** est inférieur à 73 518 € (plafond 2022) (BOI-IS-CHAMP-10-50-20-20 et BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10) et des autres exonérations (notamment 6 manifestations de soutien et de bienfaisance) prévues à l'article 261-7^o-1c du CGI (BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10).

4.4. MODALITÉS DE DÉDUCTION

4.4.1. Entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés (IS)

Depuis la loi de finances initiale pour 2020, et pour l'ensemble des dons et versements effectués par des entreprises assujetties à l'IS au cours des exercices clos à compter du 31 décembre 2020, la fraction de leurs versements inférieure ou égale à 2 millions d'euros⁽²⁾ sur l'exercice ouvre droit à une réduction d'impôt de 60 % : au-delà du plafond, la réduction d'impôt est ramenée à 40 %. Par exception, ouvrent droit à la réduction d'impôt de 60 %, quel que soit leur montant, les versements effectués par les entreprises au profit des **organismes d'aide aux personnes en difficulté** mentionnés au 2 du 238 bis du CGI offrant des prestations et produits de première nécessité dont la liste fait l'objet d'un décret (D. 2020-1013 du 7 août 2020, art. 49 septies XC, annexe III CGI et BOI-BIC-RIC-20-30-20).

Les dons et versements sont retenus dans la **limite d'un plafond de 5 pour mille du chiffre d'affaires hors taxes**. Toutefois et afin de

favoriser le mécénat des petites entreprises, un nouveau plafond alternatif, fixé à 20 000 €, a été introduit. **Les entreprises peuvent donc choisir entre les deux plafonds** (5 pour mille de leur CA ou 20 000 €) selon ce qui leur est le plus favorable (Art. 238 bis § 3 CGI et BOI-BIC-RIC-20-30-20 § 10).

Les plafonds de 20 000 € ou de 5 pour mille sont communs avec certaines dépenses de mécénat culturel (achats d'œuvres originales d'artistes vivants ou d'instruments de musique : art. 238 bis AB) mais les versements en faveur de l'acquisition de trésors nationaux pour les musées (art. 238 bis O A) ne sont pas compris dans le même plafond.

Lorsque le montant des versements dépasse ce plafond au cours d'un exercice, l'excédent peut être reporté successivement sur les cinq exercices suivants (donc 6 ans avec l'année en cours) et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun des exercices.

Si le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé pourra être utilisé pour le paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivants.

L'article 238 bis du CGI dispose que les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du résultat imposable. En conséquence, leur montant doit être réintégré extra-comptablement dans le résultat de l'entreprise.

Pour les **entreprises soumises au régime des groupes de sociétés**, prévu aux articles 223 A et suivants du CGI, la réduction d'impôt et le plafond des versements s'apprécient au niveau de chacune des sociétés, ainsi que le report. La société mère impute, sur l'IS dont elle est redevable, des réductions d'impôt dérogées par chaque société du groupe (BOI-BIC-RIC-20-30-30, § 120 et suiv.).

2. Pour l'application du seuil de 2 millions d'euros, il n'est pas tenu compte des versements effectués au profit des organismes d'aide aux personnes en difficulté.

4.4.2. Entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu

L'**exploitant individuel d'une entreprise** industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou non commerciale peut, au choix, bénéficier de la réduction d'impôt afférente aux versements effectués à titre privé (impôt sur le revenu), ou de la réduction d'impôt relative aux dépenses de mécénat réalisées dans le cadre de son entreprise (dans la limite de 20 000 € ou 5 pour mille du CA HT) pour les versements qu'il fait figurer en comptabilité et qui ne constituent pas des charges déductibles du revenu imposable. Bien entendu, le même versement n'ouvre droit qu'à une seule réduction d'impôt IR ou IS (BOI-BIC-RICF-20-30-20 § 90 et 100 et BOI-IR-RICF-250-30 § 160).

Pour les sociétés de personnes (SCI, SCP, SNC, sociétés en commandite simple, sociétés en participation...), les droits à déduction sont reportés sur leurs membres **dès lors qu'ils participent à l'exploitation** pour le montant de la quote-part de la réduction d'impôt correspondant à leurs droits sociaux et figurant dans la déclaration spéciale déposée par la société de personnes avec sa déclaration de résultat (BOI-BIC-RICF-20-30 § 90 et suiv.).

À noter

Une régularisation de la TVA initialement déduite et grevant un bien n'est pas opérée pour les invendus alimentaires et non alimentaires neufs donnés aux associations RUP ou fondations présentant un intérêt général de caractère humanitaire, éducatif, social ou charitable. Le justificatif à fournir par les bénéficiaires est précisé à l'article 84 A de l'annexe III du CGI (Art. 273 septies D CGI et BOI-TVA-DED-60-30 § 70).

4.5. VALORISATION DES PRESTATIONS ET DONS EN NATURE

Les biens et prestations de service donnés sont **valorisés à leur coût de revient** correspondant aux coûts supportés par l'entreprise pour acquérir/produire le bien ou la prestation donné(e) conformément à l'article 38 nonies de l'annexe III au CGI (BOI-BIC-RICF-20-30-10-20 § 30 et suiv.). Ainsi :

▶ Le personnel mis à disposition est évalué à son coût de revient (rémunérations et charges sociales) dans la limite de trois fois le montant du plafond de la sécurité sociale pour chaque salarié (Art. 238 bis 1 dernier alinéa CGI) ;

▶ Les biens inscrits dans un compte d'immobilisation sont valorisés à leur valeur de cession retenue pour la détermination de la plus-value ou moins-value liée à la sortie du bien de l'actif ;

▶ Les entreprises dont les bénéficiaires sont soumis à l'IR dans la catégorie des bénéficiaires agricoles, selon un régime réel d'imposition, doivent valoriser les biens donnés figurant dans un compte de stock au prix de revient effectif ou au prix de revient forfaitaire lorsque ce bien est compris dans des stocks évalués selon la méthode d'évaluation forfaitaire (BOI-BASE-20-20-20-10 au II § 90 et suiv.).

Dans tous les cas, la valorisation est effectuée sous la responsabilité de l'entreprise.

4.6. JUSTIFICATION

Dorénavant et pour les versements effectués à compter du 1^{er} janvier 2022, le bénéfice de la réduction d'impôt mécénat est subordonné à la condition que le contribuable soit en mesure de présenter, à la demande de l'administration fiscale, les pièces justificatives, répondant à un modèle fixé par l'administration, attestant la réalité des dons et versements (Art. 238 bis, 5bis CGI ; BOI à paraître).

L'organisme bénéficiaire doit délivrer un reçu (modèle identique à celui des particuliers).

S'agissant des dons en nature ou des prestations de service, la valorisation s'effectuant sous la responsabilité de l'entreprise qui n'a aucune obligation de la communiquer au bénéficiaire, l'organisme peut se borner à établir un reçu descriptif du don ou de la prestation (BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 § 80) sous réserve de confirmation par l'administration (BOI à paraître prochainement).

Les dépenses de mécénat doivent être mentionnées par l'entreprise sur des déclarations spéciales jointes à sa déclaration de résultat. Si elles excèdent au cours de l'exercice 10 000 €, **l'entreprise déclare** en plus, par voie électronique, le montant et la date de versements, l'identité des bénéficiaires, la valeur des biens et services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie (Art. 238 bis 6 CGI et BOI-BIC-RICI-20-30-40 § 40 et suiv.).

5. AUTRES ACTIONS DE MÉCÉNAT DES ENTREPRISES

En plus des réductions d'impôt pour les dons aux organismes éligibles au mécénat, il existe d'autres formes d'actions de mécénat déductibles.

Ainsi les versements à l'État ou à un organisme public pour l'achat de biens culturels présen-

tant le caractère de trésors nationaux ou un intérêt majeur pour le patrimoine national faits par une entreprise assujettie à l'IS sur son bénéfice réel peuvent être déduits pour 90 % leur montant, dans la limite de 50 % de l'IS dû, par l'entreprise ou son groupe (Art. 238 bis-0 A CGI et BOI-IS-RICI-20-20).

Par ailleurs, les entreprises qui achètent – avant le 31 décembre 2022 – des œuvres originales d'artistes vivants ou des instruments de musique pour les prêter à un artiste, et inscrivent ces biens à un compte d'actif immobilisé, peuvent déduire du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition ; la déduction annuelle et les autres versements au titre du mécénat ne peuvent excéder les plafonds de 20 000 € ou 0,5 % du CA. Cette disposition s'applique aux entreprises assujetties à l'IS ou IR pour les sociétés de personnes – à l'exception de celles assujetties aux BNC (238 bis AB CGI et BOI-BIC-CHG-70-10).

L'entreprise doit exposer l'œuvre dans un lieu accessible au public ou aux salariés pendant au moins 5 ans. Lorsque la fraction du prix d'acquisition ne peut être totalement déduite au titre d'une année, l'excédent non utilisé ne peut être reporté pour être déduit au titre d'une année ultérieure (voir BOI-BIC-RICI-20-30-20 § 50).

DÉDUCTIONS SPÉCIFIQUES POUR LE MÉCÉNAT CULTUREL

| Type d'action | Régime d'imposition | Modalités de déduction | Plafond | Références |
|---|--|--|---|----------------------------------|
| Versement pour l'achat par l'État ou organisme public de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux ou un intérêt majeur pour le patrimoine national | IS sur bénéfice réel | 90 % du montant du don | 50 % de l'impôt dû par entreprise ou groupe* | 238 bis-0 A et BOI-IS-RICI-20-20 |
| Achat œuvres originales d'artistes vivants ou acquisition d'instruments de musique pour les prêter à un artiste | IS ou IR pour sociétés de personnes (BNC exclus) | Déduction du résultat imposable de N à N+4 d'1/5 ^e par exercice du prix d'acquisition | 20 000 € ou 0,5 % du C.A. (HT) commun avec 238bis | 238 bis AB et BOI-BIC-CHG-70-10 |

* Lorsque la fraction du prix d'acquisition ne peut être totalement déduite au titre d'une année, l'excédent non utilisé ne peut être reporté pour être déduit au titre d'une année ultérieure (voir BOI-BIC-RICI-20-30-20 § 50).



QUELQUES ÉLÉMENTS SUR LA FISCALITÉ DES LIBÉRALITÉS REÇUES PAR CERTAINS OSBL

1. DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT (DMTG)

1.1. DONATIONS ET LEGS

Les donations et legs à certains organismes sans but lucratif ou organismes publics sont exonérés de tous droits de mutation à titre gratuit (Art. 1040-1, 794 et 795 CGI). Pour autant, tous les organismes ayant capacité à recevoir à titre gratuit ne sont pas systématiquement exonérés, pas plus que tous les organismes éligibles aux réductions d'impôts pour le mécénat. À l'inverse, certains organismes non éligibles au mécénat peuvent être exonérés de droit de mutation (BOI-ENR-DMTG-10-20-20).

Depuis la loi de finances pour 2019, tous les établissements publics ou RUP (associations ou fondations) sont exonérés de DMTG s'ils sont d'intérêt général au sens fiscal (795-2° CGI). Par ailleurs, les associations simplement déclarées qui poursuivent un but exclusif d'assistance et de bienfaisance sont dorénavant légalement exonérées, sans que le préfet ait à se prononcer sur le caractère de bienfaisance.

La même exonération bénéficie également aux fondations universitaires ou partenariales, aux organismes RUP d'assistance, de défense de l'environnement naturel, de protection des animaux, d'enseignement, ainsi qu'aux associations culturelles (et leurs unions) et congrégations légalement reconnues (795 CGI).

En outre, il continue d'être admis que les associations de recherche scientifique et médicale autorisées à recevoir des libéralités sont aussi exonérées (BOI-ENR-DMTG-10-20-20 § 30).

Par ailleurs, les dons et legs consentis aux organismes de même nature que ceux mentionnés aux 794 et 795, dont le siège est situé dans un État de l'Espace économique européen, sont également exonérés de DMTG à condition d'être préalablement agréés (Art. 795-0 A CGI, BOI-SJ-AGR-60-10 § 130 et suiv. et BOI-ENR-DMTG-10-20-20 § 520 à 690).

→ Voir tableau des principales exonérations de droits de mutation à titre gratuit page 43.

Hors ces cas d'exonération, les dons et legs faits :

▶ **aux établissements publics ou d'utilité publique**, qui ne seraient pas d'intérêt général au sens du fiscal⁽¹⁾, sont soumis aux tarifs fixés pour les successions entre frères et sœurs. Au-delà de l'abattement de 15 932 €, le taux est de 35 % sur la fraction des biens compris entre 0 et 24 430 € et 45 % au-delà ;

▶ **autres organismes non exonérés et non RUP**, sont soumis au taux de 60 % applicable aux mutations à titre gratuit entre personnes non parentes et sous déduction de l'abattement de 1 594 € (s'il s'agit d'un legs, cf. Art. 788-IV CGI).

Pour les donations, les droits sont réduits en fonction de l'âge du donateur ; le donateur peut aussi les prendre en charge (Art. 790 CGI).

1. Ce peut être le cas en raison de leurs activités n'entrant pas dans le champ du 200 ou 238 bis CGI, en cas de cercle restreint, d'activité lucrative trop importante.

CAS PARTICULIER DES LEGS UNIVERSELS

AVEC DÉLIVRANCE D'UN LEGS PARTICULIER NET DE FRAIS

Dans le cas où l'héritier ou le légataire n'a aucun lien de parenté ou un lien de parenté éloigné avec le testateur, ce dernier a la possibilité de réduire le montant des droits de mutation à la charge de l'héritier, tout en soutenant une association ou une fondation apte à recevoir à titre gratuit. Pour cela, le testateur désigne une fondation ou association légataire universel et attribue à son héritier ou légataire, un legs particulier net de frais et droits. L'organisme bénéficiaire ou ses représentants peuvent être nommés exécuteurs testamentaires, ce qui permet d'accélérer la procédure.

Les légataires particuliers désignés par le testateur recevront les biens qui leur sont destinés sans en acquitter les droits de mutation, si cela est précisé dans le testament. Ceux-ci auront été réglés pour leur compte par l'organisme bénéficiaire. Toutefois, cette forme de legs ne peut avoir pour seul objectif d'éviter les droits dus au trésor public. Afin d'éviter le risque d'abus de droit, la libéralité doit contribuer à l'œuvre de l'organisme gratifié : une part doit lui rester après paiement des droits de mutation.

EXEMPLE

M. Legrand n'a pas d'héritiers directs. Il souhaite léguer son patrimoine estimé à 100 000 € à un de ses neveux. Or les legs consentis à des personnes ayant un lien de parenté éloigné avec le testateur, sont soumis à des droits de mutation de 55 %, auxquels il faut ajouter les honoraires de notaire et divers frais.

Si M. Legrand fait son legs de 100 000 € directement à son neveu, déduction faite des droits de mutation et des frais divers, son neveu ne touchera que 49 382 €.

Legs au neveu de 100 000 €

Droits de mutation après abattement de 7 967 € - 50 618 €

Actif net reçu par son neveu
= 49 382 €

Si M. Legrand désigne une association comme légataire universel et lui demande de délivrer un legs particulier à son neveu d'un montant de 52 000 €, il permettra à son neveu d'hériter d'un patrimoine plus important tout en soutenant l'action de l'association.

Legs à l'association 100 000 €

Droits de mutation sur le legs particulier - 24 218 €

Actif net reçu par son neveu
= 52 000 €

Actif net reçu par l'association
= 23 782 €

Modalités d'obtention de l'exonération

L'organisme bénéficiaire doit préciser, à l'acte de donation ou dans la déclaration de succession, qu'en sa qualité, il entend bénéficier de l'exonération des droits de mutation en vertu de tel ou tel article du CGI (notamment art. 795, organismes sans but lucratif) ; la-dite donation ou déclaration de succession étant enregistrée au centre des finances publiques (pôle enregistrement) du domicile du défunt.

1.2. DONS MANUELS

Aux termes de l'article 757 du Code général des impôts, les dons manuels sont sujets aux droits de mutation à titre gratuit :

- ▶ lorsqu'ils sont constatés dans un acte soumis à la formalité de l'enregistrement renfermant leur déclaration par le donataire ou ses représentants ;
- ▶ lorsqu'ils font l'objet d'une reconnaissance judiciaire ;
- ▶ lorsqu'ils sont révélés à l'administration fiscale par le donataire.

S'agissant du dernier cas, la doctrine fiscale a évolué pour inclure les « révélations » qui ne sont pas à l'initiative des parties. Ainsi, un contrôle fiscal ou le courrier de l'avocat qui représente le contribuable au cours de la procédure d'imposition valait révélation (BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 § 60). La Cour de cassation dans un arrêt de principe considère "que la découverte d'un don manuel lors d'une vérification de comptabilité, résulterait-elle de la réponse apportée par le contribuable à une question de l'administration formée à cette occasion, ne peut constituer une révélation par le donataire au sens de l'article 757 du Code général des impôts" (Cass. com. 6-12-2016, pourvoi n° 15-19.966, arrêt I 072 F-PB). Seule la révélation volontaire par le donataire peut entraîner la taxation.

Compte tenu des modifications intervenues au CGI, la Cour de cassation a opéré un revirement de jurisprudence et considère dorénavant que les dons révélés de manière non volon-

taire par un contrôle ou autrement deviennent taxables (Cass. com. 4-3-2020, n° 18-11120 F-PB).

En tout état de cause, sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit (Art. 757, alinéa 3 et 757 C CGI), les **dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général** mentionnés aux articles 200 (BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 § 100) et 978-I du CGI (voir BOI-PAT-IF-40-20-10). La doctrine fiscale a, pour l'application de cet article, étendu la notion d'intérêt général à l'ensemble des organismes visés à l'article 200 du CGI, y compris les associations culturelles et les associations de financement électoral ou les partis politiques (voir BOI-ENR-DMTG-20-10-20-10 § 100).

2. PRÉLÈVEMENTS SUR LES ASSURANCES-VIE

Les sommes, rentes ou valeurs quelconques dues directement ou indirectement par un assureur, à raison du décès de l'assuré, sont soumises à deux types de prélèvements alternatifs au titre des articles 757 B ou 990-I du CGI.

Les organismes exonérés de droits de mutation à titre gratuit échappent à ces prélèvements (Pour application du prélèvement 757 B, voir BOI-ENR-DMTG-10-10-20-20 § 220 et rép. min. Le Nay, n° 18066, JOAN Q, 8 juil. 2008, p. 5948 ; pour Art. 990-I, I-3^{ème} alinéa CGI et BOI-TCAS-AUT-60 § 120).

Pour les organismes même non lucratifs non spécifiquement exonérés au titre des articles 794, 795, 795-0-A ou 1040-I du CGI, les taxations de droit commun s'appliquent.

À noter

Depuis la loi 2020-935 du 30 juillet 2020 de finances rectificative n°3 pour 2019, les organismes exonérés n'ont plus à fournir de certificat de non exigibilité des droits de mutation par décès (Art. 806-III 4° al CGI).

EXONÉRATIONS DE DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT POUR CERTAINS DONS ET ORGANISMES PUBLICS, D'UTILITÉ PUBLIQUE OU D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

| | Commentaire et précisions |
|--|---|
| Article 794 du CGI | BOI-ENR-DMTG-10-20-20 |
| I. - Les régions, les départements, les communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers. | Pour les biens affectés à des activités non lucratives |
| II. Organismes d'administration et de gestion de la sécurité sociale ainsi qu'à la caisse générale de prévoyance des marins et de leurs familles. | |
| Article 795 du CGI | BOI-ENR-DMTG-10-20-20 |
| 1° Les dons et legs d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, si ces œuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique. | |
| 2° Les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique, répondant aux caractéristiques mentionnées aux b ou f bis du 1 de l'article 200 (nouvelle formulation résultant de l'art. 47 LFI pour 2019). (Les associations simplement déclarées, autorisées à recevoir des libéralités et dont les ressources sont exclusivement affectées à la recherche médicale ou scientifique à caractère désintéressé, bénéficient aussi de l'exonération.) | Ils doivent donc avoir un caractère désintéressé et leur activité doit figurer dans l'un des champs visés à l'art. 200 CGI (BOI-ENR-DMTG-10-20-20 § 30) |
| 4° Les dons et legs faits aux établissements publics charitables autres que ceux visés au 1 de l'article 794, aux mutuelles et à tous autres organismes RUP dont les ressources sont affectées à des œuvres d'assistance, et de bienfaisance, à la défense de l'environnement naturel ou à la protection des animaux ainsi qu'aux associations simplement déclarées qui poursuivent un but exclusif d'assistance et de bienfaisance. | L'organisme peut vérifier, auprès du préfet, qu'il entre bien dans le champ de la bienfaisance, ce qui conditionne la capacité à recevoir et l'exonération. |
| 5° Les dons et legs faits aux fondations universitaires ou partenariales et établissements d'enseignement supérieur RUP, aux sociétés d'éducation populaire gratuite RUP et subventionnées par l'État, aux associations d'enseignement supérieur RUP et aux établissements RUP ayant pour objet de soutenir des œuvres d'enseignement scolaire et universitaire régulièrement déclarées. | Le caractère d'éducation populaire est reconnu par un agrément du ministère en charge de la jeunesse et de l'éducation populaire. |
| 6° Les dons et legs de sommes d'argent ou d'immeubles avec obligation de consacrer ces libéralités à l'achat d'œuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique. | |
| 7° Les dons et legs faits aux organismes d'HLM ou à leurs unions. | |
| 9° Les dons et legs à l'Office national anciens combattants et victimes de guerre. | |
| 10° Les dons et legs faits aux associations culturelles, aux unions d'associations culturelles et aux congrégations autorisées. | L'organisme peut vérifier, auprès du préfet, qu'il a bien un caractère culturel ce qui conditionne la capacité à recevoir et l'exonération. |
| 11° Les dons et legs affectés, par la volonté expresse du donateur ou du testateur, à l'érection de monuments aux morts de la guerre ou à la gloire des armées. | S'applique notamment aux établissements publics ou d'utilité publique |
| 12° Conformément à l'article L. 322-8 du Code de l'environnement, les dons et legs d'immeubles situés dans les zones définies à l'article L. 322-1 du Code précité, faits au profit du Conservatoire de l'espace littoral et des rivages lacustres. | |
| 13° Les dons et legs d'immeubles situés dans les cœurs des parcs nationaux, faits au profit de l'établissement public du parc national concerné. | |
| 14° Les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200. | Ils doivent avoir un caractère d'intérêt général. |
| Article 795-0 A du CGI | BOI-ENR-DMTG-10-20-20 § 520 |
| Les dons et legs consentis aux organismes de même nature que ceux mentionnés aux 794 et 795, dont le siège est situé dans un État de l'Espace économique européen (UE, Norvège, Islande et Liechtenstein), et préalablement agréé. | |

3. DROITS D'ENREGISTREMENT DES MUTATIONS DIVERSES À CARACTÈRE GRATUIT

3.1 TRANSMISSION ENTRE ORGANISMES « D'INTÉRÊT PUBLIC »

En l'application de l'article 1039 du CGI la transmission effectuée, sous quelque forme que ce soit, au profit d'un **établissement public ou reconnu d'utilité publique (ARUP, FRUP)**, de tout ou partie des biens appartenant à un organisme poursuivant une œuvre d'intérêt public (établissement public ou d'utilité publique, congrégation reconnue...) ne donne lieu qu'à la perception d'un droit fixe de 25 € prévu à l'article 1020.

Le bénéfice de cette disposition est subordonné à la double condition que les biens dont il s'agit restent affectés au même objet et que leur transmission intervienne dans un intérêt général ou de bonne administration. La réalisation de cette condition est constatée par le décret en Conseil d'État ou l'arrêté préfectoral qui autorise le transfert des biens (BOI-ENR-DMTOI-10-80-20 § 350 à 370).

En outre, il est admis que les **associations simplement déclarées affiliées** à un organisme reconnu d'utilité publique et ayant pour but exclusif l'assistance ou la bienfaisance puissent également bénéficier de cette mesure. Les associations concernées doivent justifier de leur affiliation en annexant à l'acte une attestation émanant de l'organisme reconnu d'utilité publique et datant de moins d'un mois (BOI-ENR-DMTOI-10-80-20 § 370).

En revanche ces dispositions ne peuvent s'appliquer aux mutations à titre onéreux non soumises à autorisation de l'autorité de tutelle (BOI-ENR-DMTOI-10-80-20 § 360).

3.2 AUTRES CAS DE TRANSMISSIONS ENTRE ORGANISMES

Quand il ne s'agit pas d'une vente, les transmissions de patrimoine entre OSBL constituent, la plupart du temps, des apports qui peuvent concerner tout type de biens et droits (sur l'aspect juridique, voir p. 17). D'un point de vue fiscal, il convient de distinguer les apports purs et simples des apports à titre onéreux qui sont assimilés à des ventes (elles ne sont pas traitées ici). L'apport ne doit pas constituer une libéralité déguisée qui pourrait être requalifiée en donation et soumise aux droits afférents.

La loi de finances pour 2019 a largement modifié les droits d'enregistrement des actes d'apport notamment ceux appliqués aux associations et autres OSBL. À compter du 1^{er} janvier 2019, les actes d'**apports purs et simples** d'immeubles faits par une association passible de l'IS à une autre association passible de l'IS en cours de vie sociale sont enregistrés gratuitement, tout comme ceux faits lors de la création de l'organisme (Art. 809, 810 et 810 bis CGI).

Nouveau

Dorénavant la plupart de ces actes sont enregistrés gratuitement.

Il en est de même des actes constatant des **opérations de fusion** auxquelles participent exclusivement des personnes morales ou organismes passibles de l'IS (Art. 816 CGI). Il peut s'agir d'apports partiels d'actifs portant sur une branche complète et autonome d'activité prévus au 4^o de l'article 210-0 A du CGI, même si l'apport est limité à un seul immeuble dès

lors que les conditions suivantes se trouvent réunies :

- ▶ l'immeuble est affecté à l'exercice d'une activité, même non lucrative, ayant une finalité propre et dont la gestion est susceptible d'être assurée de manière autonome. Il en est ainsi, par exemple, lorsque les immeubles qui font l'objet de l'apport, sont affectés à une école ou à une maison de retraite ;
- ▶ l'affectation des locaux à cette activité est maintenue par l'association bénéficiaire de l'apport.

Les apports répondant à ces conditions (BOI-ENR-AVS-40-80-10 § 140 et 150) bénéficient donc du régime spécial défini aux articles 816 et 817 du CGI et sont donc -aujourd'hui - enregistrés gratuitement.

À noter

L'administration reconnaît que les OSBL peuvent bénéficier du régime de faveur des fusions comme les sociétés (BOI-ENR-AVS-20-60-30-10 § 220).

INCIDENCE DES APPORTS PARTIELS

D'ACTIFS, FUSIONS, SCISSIONS...

EN MATIÈRE D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

Un transfert d'actifs entre associations peut-il se situer dans le cadre du régime de faveur de l'article 210-0 A du CGI s'appliquant aux sociétés pour le calcul du bénéfice imposable à l'IS. La réponse est différente selon le statut fiscal des organismes concernés (BOI-IS-FUS-10-20-20) mais les solutions retenues par la doctrine peuvent s'appliquer aux autres OSBL (§ 10).

L'administration a assoupli sa doctrine concernant les transferts d'actifs entre associations et reconnaît qu'ils peuvent être assimilés à des opérations de fusion ou scission au sens de l'article 210-0 A du CGI (BOI-IS-FUS-10-20-20 § 330 et 333), si les associations parties à l'opération sont soumises à l'IS au taux de droit commun bien que les apports ne puissent être

rémunérés par l'attribution de droits représentatifs du capital de l'organisme bénéficiaire. Ces opérations peuvent donc bénéficier du régime de faveur des fusions qui exonère les plus-values de fusion et permet de transférer un éventuel déficit fiscal de l'apporteur au bénéficiaire (art. 38-7^obis et 210 C 1^o CGI).

Les plus-values réalisées à l'occasion du transfert des actifs d'une association non soumise à l'IS au taux de droit commun à une autre association de même nature ou à une association soumise en tout ou partie à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun ne sont pas imposables. Le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A du CGI ne trouve donc pas à s'appliquer (BOI-IS-FUS-10-20-20 § 337).

4. IMPÔTS COMMERCIAUX ET DONS

Les dons et versements ayant un caractère de libéralité sont en principe hors champ des impôts commerciaux (TVA, IS, CVAE...). Toutefois, si l'organisme bénéficiaire est partiellement assujéti, il devra affecter les dons reçus au secteur non taxable dans le cadre d'une sectorisation. Si l'organisme est complètement fiscalisé, les dons perdent leur caractère déductible et ils constituent des recettes taxables (voir BOI-BIC-RICI-20-30-10 § 90).

D'après la doctrine administrative, les contributions des entreprises s'inscrivant dans le cadre d'opération de sponsoring/parrainage sont en principe assujétiées à la TVA et à l'IS (voir § 4.3.2, p. 37 et BOI-BIC-RICI-20-30-10-20 § 150 et suiv.). Toutefois les recettes de certaines manifestations de soutien et de bienfaisance restent exonérées de ces impôts (Art. 261-7^o-1c CGI et BOI-TVA-CHAMP-30-10-30-10).

5. TAXATION DES REVENUS PATRIMONIAUX

On entend par revenus patrimoniaux ceux provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis, de l'exploitation des propriétés agricoles ou forestières et des capitaux mobiliers (sauf ceux faisant l'objet de la retenue à la source).

Les fondations reconnues d'utilité publique et les fondations de droit local en Alsace et Moselle, ainsi que les fonds de dotation dont la dotation n'est pas consommable, sont placés hors du champ de l'impôt sur les sociétés au titre des revenus patrimoniaux (Art. 206, § 5 CGI).

En revanche, les revenus patrimoniaux des associations – mêmes reconnues d'utilité publique – et des autres OSBL peuvent donner lieu à leur taxation, au taux réduit de l'IS (10 %, 15 % ou 24 %), en fonction de leur nature selon les dispositions de l'article 219 bis III CGI (BOI-IS-CHAMP-10-50-10-40).

6. IMPOSITION DES PLUS-VALUES MOBILIÈRES

Seules les personnes physiques et les sociétés de personnes relevant de l'imposition sur le revenu sont taxables aux plus-values mobilières (Art. 150 UA CGI). Les OSBL échappent donc à l'imposition des plus-values mobilières.

Des dispositions particulières s'appliquent à la transmission à titre gratuit et irrévocable de titres de capital ou de parts sociales, **par une entreprise**, à une FRUP ou à un fonds de pérennité (cf. § 4.3.1, p. 36).

ANNEXES

L'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres

« Deux entités, partageant les mêmes valeurs pour un même projet : Permettre à chacun de nos aînés souffrant d'isolement et de solitude de vieillir le plus sereinement possible, dans l'échange et le partage, dans les plaisirs simples et essentiels de la vie. »

| L'ASSOCIATION PETITS FRÈRES DES PAUVRES | LA FONDATION PETITS FRÈRES DES PAUVRES |
|--|--|
| <p>Armand Marquiset, fondateur des Petits Frères des Pauvres, était un homme en quête de sens. À l'aube de la Seconde Guerre mondiale, après un long cheminement personnel et spirituel, il décide de se mettre pleinement au service des Autres et crée officiellement l'Association en 1946.</p> <p>Son projet : mobiliser de jeunes hommes au service des plus pauvres, les personnes âgées, qui, à la sortie de la guerre, manquent de tout.</p> | <p>Créée en 1977, à l'initiative de l'Association Les Petits Frères des Pauvres, sous le nom de Fondation Bersabée pour faciliter les conditions de vie des personnes âgées, notamment en matière de logement.</p> |
| <p>L'Association Les Petits Frères des Pauvres fait appel à la générosité du public. Elle reçoit directement tous les dons et legs qu'elle est apte à recevoir et qui ne font pas l'objet de contraintes auxquelles elle ne pourrait souscrire.</p> | <p>Grâce à son statut de fondation abritante, la Fondation des Petits Frères des Pauvres peut recueillir certains fonds que l'Association Les Petits Frères des Pauvres ne pourrait collecter, peut les affecter spécifiquement et/ou les conserver directement et notamment :</p> <ul style="list-style-type: none">▶ dons IFI,▶ affectations particulières,▶ création de fondations abritées, etc. |
| <p>Les fonds recueillis directement par l'Association (dons et legs) lui permettent de financer l'essentiel de ses charges courantes (missions sociales et de fonctionnement) et de ses investissements.</p> | <p>Les fonds recueillis permettent à la Fondation de soutenir, tant en France qu'à l'étranger, les actions engagées par les différentes structures du groupe Petits Frères des Pauvres ou d'autres organismes.</p> |
| <p>Déclarée le 19 avril 1946 à la Préfecture de police de la Seine (Journal officiel du 18 mai 1946).</p> <p>Reconnue d'utilité publique le 21 août 1981 (Journal officiel du 28 août 1981).</p> | <p>Créée et reconnue d'utilité publique le 1^{er} juillet 1977, sous le nom de Fondation Bersabée (Journal officiel du 7 juillet 1977).</p> <p>Transformée en 2003 en Fondation des Petits Frères des Pauvres, avec statut de fondation abritante (statuts approuvés par arrêté du 13 octobre 2003, Journal officiel du 28 octobre 2003).</p> |
| <p>Donations et legs exonérés de droits de mutation à titre gratuit par application des articles 795 2^o et 4^o CGI.</p> | <p>Donations et legs exonérés de droits de mutation à titre gratuit par application des articles 795 2^o et 4^o CGI.</p> |
| <p>Président : Alain Villez Délégué Général : Yann Lasnier</p> | <p>Président : Gaël Brenaut Directeur : Gauthier Faivre</p> |
| <p>L'Association et la Fondation des Petits Frères des Pauvres partagent de nombreux services communs dont les services en charge de la communication, des dons, donations et legs, des relations avec les testateurs (voir page suivante).</p> | |

UNE ÉQUIPE À VOTRE SERVICE

Direction du développement des ressources

« Nous avons la mission de trouver les fonds de toutes formes, nécessaires à la vie associative et de soutenir le réseau (association et fondation) dans ses propres démarches de collecte de fonds. Nous gérons et recueillons les dons manuels, les donations et intentions testamentaires de particuliers ou d'entreprise. »



Véronique Desnoyers

Directrice du Développement des Ressources

Tél. : 07 56 30 38 54

veronique.desnoyers@petitsfreresdespauvres.fr

Promotion des legs et libéralités

« Nous assurons la promotion des legs et assurance-vie et la gestion des libéralités spécifiques telles que le don de titres, le don sur succession, la donation et donation d'usufruit temporaire. Nous accompagnons les donateurs dans leurs projets en matière de philanthropie. »



Lise-Audrey Bazerole

Chargée de mission philanthropie individuelle

Tél. : 01 49 23 13 74

lbazerole@petitsfreresdespauvres.fr

Mécénat grands donateurs

« Nous accompagnons nos grands donateurs et mécènes dans leurs projets philanthropiques, mettant tout en œuvre pour qu'ils puissent être informés des transformations que leurs dons permettent de réaliser dans la vie des personnes accompagnées par les Petits Frères des Pauvres. »



Gaëlle Warner

Responsable mécénat grands donateurs

Tél. : 07 56 30 42 49

gaelle.warner@petitsfreresdespauvres.fr

Direction legs et immobilier

« Nous assurons la réalisation sécurisée des legs, donations et assurances-vie au profit des Petits Frères des Pauvres (association et fondation) provenant de la générosité du public, majoritairement au travers des legs faits par nos bienfaiteurs. Nous gérons et entretenons le patrimoine propre de l'Association, notamment les locaux et maisons nécessaires à son action. Enfin nous soutenons le réseau des Petits Frères des Pauvres, concernant l'amélioration des locaux. »



Estelle Reimann (diplômée notaire)

Directrice legs et immobilier

Tél. : 01 49 23 14 01

estelle.reimann@petitsfreresdespauvres.fr

Pierre Pruvost

Gestionnaire juridique et immobilier

Tél. : 01 49 23 14 89

pierre.pruvost@petitsfreresdespauvres.fr

À noter

Les Petits Frères des Pauvres n'acceptent pas les biens provenant de personnes dont ils ont la charge.

PARTAGEZ VOTRE HÉRITAGE

**VOUS VENEZ D'HÉRITER MAIS
LES DROITS DE SUCCESSION SONT
TROP IMPORTANTS POUR VOUS ?**

**OU VOUS N'AVEZ PAS BESOIN
D'UNE PARTIE DE CET HÉRITAGE ?**

Si vous donnez tout ou partie de votre héritage aux Petits Frères des Pauvres, vous ne payez pas de droits de succession sur les biens donnés. Pour bénéficier de cet avantage, vous devez faire votre don en pleine propriété dans les 12 mois suivant le décès et avant tout paiement de droits de succession.

**Face aux enjeux du vieillissement
de la population, les Petits Frères
des Pauvres luttent contre l'isolement
et la pauvreté des personnes âgées.**

**Partagez votre héritage pour aider
nos aînés à vivre dignement.**

VOTRE CONTACT DÉDIÉ

Lise-Audrey Bazerole
au 01 49 23 13 74 ou par courriel :
lbazerole@petitsfreresdespauvres.fr



www.petitsfreresdespauvres.fr



© dumokit-graphic.com / Photo : © J. Colton

**PETITS FRÈRES
DES PAUVRES**

Non à l'isolement de nos aînés



NOTES

A series of 20 horizontal dotted lines for taking notes.

**PETITS FRÈRES
DES PAUVRES**

ASSOCIATION & FONDATION
Reconnues d'utilité publique



19 cité Voltaire

75011 Paris

Tél. : 01 49 23 13 00

www.petitsfreresdespauvres.fr

NOS 3 MISSIONS SOCIALES

ACCOMPAGNER

Restaurer la relation avec l'autre, quand plus personne n'est là, donne sens à toutes les actions des Petits Frères des Pauvres.

Accueillir, visiter, organiser des animations collectives, des réveillons, des vacances, aider matériellement et moralement, protéger, héberger, loger...

Toutes ces actions contribuent à apporter aux personnes accompagnées **l'affection** dont elles sont tellement privées, à restaurer du lien, à **les réinscrire dans un tissu social** qui les soutienne.



© Constance Decorde

34 714 personnes aidées
dont 13 559 personnes accompagnées dans la durée

10 137 personnes âgées invitées
à des activités régulières

1 544 personnes âgées parties en vacances

639 logements mis à disposition
par la Fondation Petits Frères des Pauvres

* Les Petits Frères des Pauvres, via des organisations affiliées à la Fédération Internationale des Petits Frères des Pauvres, sont également présents en Allemagne, au Canada, en Espagne, aux États-Unis, en Irlande, au Mexique, en Pologne, en Roumanie et en Suisse et mènent des projets en partenariat avec d'autres structures en Belgique, au Burkina-Faso, au Congo Brazzaville, au Congo-Kinshasa, en Grèce, en Hongrie, en Inde et en Haïti.

AGIR COLLECTIVEMENT

L'accompagnement est mené par des bénévoles avec le soutien des salariés. **Mobiliser l'engagement** des citoyens et les soutenir pour agir ensemble auprès des plus pauvres constituent donc un véritable choix d'intervention.

Mobiliser et soutenir les entourages, rechercher des bénévoles, les accueillir, les intégrer, les soutenir et les former, valoriser, partager et transmettre les pratiques...

Toutes ces actions contribuent à agir ensemble et à développer **la dimension fraternelle** de notre société...



© Jean-Louis Courinat

13 802 bénévoles engagés
ayant réalisé 1 349 264 heures de bénévolat

374 équipes d'actions dans toute la France*

TÉMOIGNER, ALERER

Témoins des situations vécues par les personnes que nous accueillons et de **l'aventure humaine** que nous vivons au fil de l'accompagnement, nous devons nous souvenir, raconter, comprendre et alerter. Favoriser l'expression des personnes, la relayer...

Toutes ces actions contribuent à prendre part à **la sensibilisation de l'opinion** en faveur des personnes fragilisées et d'une société plus fraternelle.



© Léa Mariani

3 036 retombées dans les médias

6 prises de paroles officielles dont des plaidoyers sur l'exclusion numérique, la situation dans les EHPAD, le plan pauvreté...

(chiffres 2020)

PETITS FRÈRES
DES PAUVRES
ASSOCIATION & FONDATION
Reconnues d'utilité publique



19 cité Voltaire – 75011 Paris
Tél. : 01 49 23 13 00
www.petitsfreresdespauvres.fr

TAUX ET PLAFONDS DES DÉDUCTIONS FISCALES POUR LES DONS

Tableau résumé, à jour au 18 mars 2022

| Catégorie d'organisme/action | IMPÔT SUR LE REVENU | | | IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS | | |
|--|-------------------------------|--------------------------|---|------------------------|---|---|
| | Taux | Plafonds | | Taux | Plafonds | |
| Aides personnes en difficulté* | 75 % | 1 000 €** | Au-delà : droit commun ↓ | 60 % | Néant | |
| Associations culturelles et établissements publics des cultes (Alsace-Moselle) | 75 % | 562 €*** | | 60 % | 40 % au-delà de 2 M€ (versements pour l'aide aux personnes en difficulté non compris) | 20 000 € ou 0,5 % du CA (au-delà, report sur 5 ans) |
| Autres organismes d'intérêt général | 66 % | Néant | 20 % du revenu imposable (au-delà report sur 5 ans) | 60 % | | |
| Fondations d'entreprises | | 1 500 €**** | | Non autorisés | | |
| Partis et groupements politiques | | 7 500 € (15 000 €/foyer) | | Non autorisés | | |
| Campagnes électorales | | 4 600 € | | Non autorisés | | |
| Trésors nationaux | Pas de disposition spécifique | | | 90 % | 50 % de l'impôt dû | |

* y compris violence domestique (jusqu'au 31/12/22) **Plafond jusqu'au 31/12/2023 *** Jusqu'au 31/12/2022 **** Pour les mandataires sociaux, sociétaires, actionnaires et adhérents des entreprises fondatrices.



© Jean-Louis Courthnot



© Marion Duniyach



© Marion Duniyach

**PETITS FRÈRES
DES PAUVRES**
ASSOCIATION & FONDATION
Reconnues d'utilité publique

