

MAI
2010

Mécénat d'entreprise pour l'environnement et le développement durable

Guide pratique juridique et fiscal

Ressources, territoires, habitats et logement
Énergie et climat Développement durable
Prévention des risques Infrastructures, transports et mer

Présent
pour
l'avenir



Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE



Ministère
de l'Écologie,
de l'Énergie,
du Développement
durable
et de la Mer

**Mécénat d'entreprise
pour l'environnement et le développement durable**

Guide pratique juridique et fiscal

Ce guide a été élaboré sous la direction de Philippe APPRIOU
responsable de la Mission Mécénat d'Entreprise du ministère
de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer
en collaboration avec :



PREFACE

Soucieux de rapprocher le monde de l'entreprise de celui de l'environnement, le ministère de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable et de la Mer a souhaité mettre à la disposition des entreprises mais aussi des porteurs de projets d'intérêt général liés au développement durable, un guide juridique et fiscal le plus complet possible sur le mécénat environnemental.

Cette forme de partenariat offre aujourd'hui aux entreprises la possibilité de s'impliquer librement dans des actions souvent innovantes pour préserver et mettre en valeur notre environnement dans toutes ses composantes.

Ce guide rassemble tous les éléments dont vous pouvez avoir besoin pour envisager une politique appropriée de mécénat, développer ou adapter votre stratégie et ainsi construire des relations partenariales fortes et sûres dans un domaine en pleine évolution et riche de perspectives.

Ce guide vous donnera les clefs pour comprendre les mécanismes du mécénat. Il vise à répondre aux principales questions que vous pouvez vous poser en vous lançant dans des actions de mécénat environnemental et, par des focus sur des points particuliers, il vous apporte un éclairage spécifique.

La législation, les textes réglementaires mais aussi les pratiques évoluant rapidement, ce guide sera régulièrement mis à jour. Vous pourrez prendre connaissance de ces évolutions sur le dispositif internet du ministère dédié au mécénat d'entreprise (www.mecnat.developpement-durable.gouv.fr) où ce guide est également téléchargeable.

Les prochaines éditions tiendront compte, dans la mesure du possible, des éventuelles remarques que vous serez amenés à nous formuler à la lecture et à l'utilisation de ce guide.

La mission mécénat d'entreprise pour le développement durable du ministère reste à votre écoute et à votre disposition pour vous aider à agir.

Développer et soutenir des projets d'intérêt général, c'est de notre responsabilité à tous pour laisser une planète vivante, vivable et viable aux générations futures !

SOMMAIRE

PREMIERE PARTIE : PRESENTATION GENERALE DU MECENAT	9
I. DEFINITION DU MECENAT	11
II. LA NOTION « D'INTERET GENERAL » AU SENS FISCAL	12
II.1 Les grands domaines du mécénat	12
II.2 Conditions de fonctionnement des « porteurs de projet »	12
a. Gestion désintéressée	13
b. Activités non lucratives	14
c. Actions menées par l'organisme au-delà d'un cercle restreint de personnes	15
FOCUS : LA TERRITORIALITE DU MECENAT	15
FOCUS : LA NOTION DE « MECENAT ENVIRONNEMENTAL »	18
III. LE RECOURS FACULTATIF AU RESCRIT	20
IV. INTERET DU MECENAT ENVIRONNEMENTAL POUR LE PORTEUR DE PROJET	21
V. INTERET DU MECENAT ENVIRONNEMENTAL POUR L'ENTREPRISE MECENE	21
V.1 Un vecteur de cohésion interne et de communication externe de l'entreprise	21
V.2 Un acte citoyen reconnu par l'Etat	22
V.3 Cumul du mécénat avec d'autres avantages fiscaux profitant à l'entreprise	25
FOCUS : MECENAT DES PARTICULIERS	25
DEUXIEME PARTIE : LE PORTEUR DE PROJET	27
I. QUI PEUT BENEFICIER DU MECENAT D'ENTREPRISE ?	29
I.1 Personnes morales de droit privé	29
a. Associations d'intérêt général	30
b. Fondations	30
I.2 Les personnes morales de droit public	31
a. Etablissements publics	31
FOCUS : UN ETABLISSEMENT PUBLIC EST-IL ELIGIBLE AU REGIME DU MECENAT ?	33
b. Etablissements publics de coopération intercommunale (« EPCI ») et collectivités territoriales	34

FOCUS : UNE COLLECTIVITE TERRITORIALE EST-ELLE ELIGIBLE AU REGIME DU MECENAT ? 34

- c. Syndicats mixtes 35
- d. Groupements d'intérêt public (« GIP ») 36

FOCUS : LE MECENAT EST-IL UN PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE ? 36

- II. LE TRAITEMENT DE L'OPERATION DE MECENAT PAR LE PORTEUR DE PROJET 37
 - II.1 Traitement comptable 37
 - a. Personnes morales de droit privé 37
 - b. Personnes morales de droit public 38
 - II.2 Traitement fiscal et émission de reçus fiscaux 38
- III. CONSEILS AUX PORTEURS DE PROJET 39

FOCUS : REMUNERATION DE L'INTERMEDIAIRE 40

- a. La charte du mécénat 40
- b. Le conseil d'orientation interne 41
- c. La convention de mécénat 41

TROISIEME PARTIE : L'ENTREPRISE, ACTRICE DU MECENAT 43

- I. MECENAT ET PARRAINAGE (OU SPONSORING) 45
 - a. Mécénat 45
 - b. Parrainage 46

FOCUS : MECENAT ET RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENTREPRISE 48

- II. LES DIFFERENTS TYPES DE MECENAT A DISPOSITION DE L'ENTREPRISE 49
 - II.1 Mécénat en numéraire 49

FOCUS : PRODUIT PARTAGE 50

- II.2 Mécénat en nature 50
 - a. Dons de biens (stocks ou immobilisations) 51
 - b. Mécénat de compétences 51
 - c. Mise à disposition de personnel 52
- II.3 Mécénat « mixte » (mécénat financier/mécénat de compétences /don de stocks) 52
- II.4 Mécénat « croisé » (solidarité/environnement/patrimoine/culture, etc.) 52
- II.5 Mécénat « mutualisé » (clubs d'entreprises, fondation multi entreprises, etc.) 53

FOCUS : LES FORMES DE SOUTIEN DES PARTICULIERS 53

- III. LE TRAITEMENT DE L'OPERATION DE MECENAT PAR L'ENTREPRISE 54
 - III.1 Traitement comptable 54
 - III.2 Traitement fiscal 55

QUATRIEME PARTIE : LES FONDATIONS, UN DES VEHICULES DU MECENAT D'ENTREPRISE	57
I. LA FONDATION RECONNUE D'UTILITE PUBLIQUE (« FRUP »)	60
FOCUS : LA FONDATION DU PATRIMOINE	63
II. LES FONDATIONS DE COOPERATION SCIENTIFIQUE (« FCS »)	64
III. LA FONDATION SOUS EGIDE (« FSE »)	66
IV. LA FONDATION UNIVERSITAIRE (« FU »)	67
V. LA FONDATION D'ENTREPRISE (« FE »)	69
VI. LA FONDATION PARTENARIALE (« FP »)	73
VII. LES FONDS DE DOTATION	75
ANNEXES	81
Annexe 1 : Tableau comparatif des 8 formes de fondations	83
Annexe 2 : Fiche technique relative au régime fiscal applicable aux associations de protection de la nature et de l'environnement	87
Annexe 3 : Article 238 bis du CGI	93
Annexe 4 : Article L 80C du Livre des Procédures fiscales	97
Annexe 5 : Instruction 4 C 5 – 04 du 13 juillet 2004	99
Annexe 6 : Arrêté du 26 juin 2008 - Reçu fiscal - modèle Cerfa n° 11580*03	123
Annexe 7 : Schéma récapitulatif du régime du mécénat	127

PREMIERE PARTIE :
PRESENTATION GENERALE DU MECENAT

I. DEFINITION DU MECENAT

Etymologiquement, le terme « mécénat » est issu du nom du fameux mécène de la Rome Antique, Caius Cilnius Mæcenas, protecteur des arts et des lettres de sa Cité.

Amateurs d'arts et de littérature, les mécènes étaient à l'origine des princes et des érudits célèbres qui disposaient d'une richesse suffisante pour soutenir leur passion.

Ainsi dès l'avènement de l'ère industrielle du XIXème siècle, les entreprises ont commencé à soutenir des œuvres charitables à caractère social.

Ce mécénat des entreprises s'est ensuite développé et diversifié pour devenir aujourd'hui une source privilégiée de financement des actions d'intérêt général.

Plusieurs dispositions légales ont accompagné ce développement, notamment la loi Aillagon du 1^{er} août 2003 qui a considérablement renforcé les attraits fiscaux du dispositif.

Le mécénat des entreprises bénéficie désormais d'un régime fiscal très incitatif puisqu'il permet aux entreprises mécènes de disposer d'une réduction d'impôt égale à 60 % de leur soutien (*cf infra « Mécénat : un acte citoyen reconnu par l'Etat »*).

Selon la définition de l'administration¹ :

« Le mécénat est le soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une œuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général ».

Au plan strictement juridique, le mécénat suppose la réunion des conditions suivantes :

- l'apport d'un soutien matériel
- l'absence de contrepartie directe
- au bénéfice d'une œuvre ou d'une personne
- l'exercice d'activités d'intérêt général

La législation et la doctrine fiscale ont précisé les contours de la notion de mécénat d'entreprise, conditionné par la notion « d'intérêt général » qui revêt une définition bien spécifique en droit fiscal.

¹ Arrêté du 6 janvier 1989 relatif à la terminologie économique et financière

II. LA NOTION « D'INTERET GENERAL » AU SENS FISCAL

Le dispositif du mécénat des entreprises, défini à l'article 238 bis du Code général des impôts, est réservé à des organismes intervenant dans un des secteurs limitativement énumérés par ce texte et respectant certaines conditions de fonctionnement.

II.1 Les grands domaines du mécénat

Selon la loi, sont seuls éligibles au mécénat les organismes relevant des domaines suivants :

- philanthropie
- éducation
- science
- social
- humanitaire
- sports
- famille
- culture
- mise en valeur du patrimoine artistique
- défense de l'environnement naturel
- diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises

Les projets soutenus dans le cadre du mécénat peuvent relever simultanément de plusieurs domaines de l'intérêt général. On parle alors de « mécénat croisé » ou « multi sectoriel » (*cf. infra « Mécénat croisé » : solidarité → environnement → patrimoine → culture, etc.*).

Le soutien par une entreprise dans le cadre du mécénat de la recherche en agronomie relève ainsi du domaine scientifique mais peut également être rattaché à la protection de l'environnement naturel (par exemple, l'agriculture biologique).

II.2 Conditions de fonctionnement des « porteurs de projet »

Selon l'administration fiscale, l'organisme éligible au mécénat doit satisfaire les conditions suivantes pour présenter un « caractère d'intérêt général »² :

- sa gestion doit être désintéressée
- son activité principale ne doit pas être lucrative au sens fiscal
- il ne doit pas fonctionner au profit d'un cercle restreint de personnes

² Doctrine administrative 5 B 331 n° 12 et suivants

a. Gestion désintéressée

La gestion désintéressée d'un organisme signifie que celui-ci s'interdit, en cours de vie et lors de sa dissolution, de distribuer à ses membres ou à ses dirigeants une part quelconque de ses bénéfices ou de ses actifs (sous réserve d'un éventuel droit de reprise des apports).

Par ailleurs, sauf s'il s'agit d'un organisme public, le porteur de projet éligible au mécénat doit être géré et administré à titre bénévole.

Cette condition de gestion bénévole s'applique aux mandataires sociaux de l'organisme éligible au mécénat (administrateurs et membres du bureau) qui ne peuvent être rémunérés en tant que tels.

La gestion bénévole par ses mandataires sociaux n'interdit toutefois pas à un porteur de projet de disposer d'une équipe de direction salariée, qui intervient alors sous le contrôle des instances statutaires.

Il existe toutefois deux exceptions à ce principe de gratuité de la gestion de l'organisme porteur de projet :

- En premier lieu, la doctrine administrative admet que la gestion désintéressée d'un organisme n'est pas remise en cause lorsque ses dirigeants sont rémunérés dans la limite d'un seuil égal aux $\frac{3}{4}$ du SMIC mensuel brut, soit 990 € bruts par mois au 1^{er} juillet 2009.
- Par ailleurs, selon l'article 261-7-1^od du Code général des impôts, les associations déclarées, les fondations reconnues d'utilité publique et les syndicats peuvent, lorsque la moyenne de leurs ressources au cours des trois exercices précédents, hors financement public, excèdent certains seuils³, rémunérer un ou plusieurs de leurs dirigeants en préservant le caractère désintéressé de leur gestion.

Les conditions permettant de mettre en place la rémunération des dirigeants sont les suivantes :

- les statuts de l'organisme doivent prévoir la possibilité de rémunérer les dirigeants
- une délibération de l'instance statutairement compétente doit fixer le niveau et les conditions de la rémunération
- le montant des rémunérations versées à chacun des dirigeants concernés est indiqué dans une annexe aux comptes de l'organisme
- les comptes doivent être certifiés par un commissaire aux comptes
- un rapport du président ou du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées, dont celles liées à la rémunération des dirigeants, doit être présenté à l'organe délibérant
- l'organisme doit avoir un fonctionnement démocratique, ce qui implique l'élection démocratique, régulière et périodique des dirigeants, un contrôle effectif sur la gestion de l'organisme effectué par les membres du groupement

³ 200 000 € pour la rémunération d'un dirigeant, 500 000 € pour la rémunération de deux dirigeants et 1 000 000 € pour la rémunération de trois dirigeants

- et l'approbation de la rémunération par l'organe délibérant à une majorité égale aux deux tiers des membres
- la rémunération doit être proportionnée aux sujétions des dirigeants et correspondre à l'exercice effectif du mandat
 - la rémunération est comparable à celles couramment versées pour des responsabilités de nature similaire et de niveau équivalent
 - la Direction des services fiscaux doit être informée chaque année des dirigeants rémunérés, par le dépôt d'un document attestant également du montant des ressources de l'organisme

La limite fixée par le Code général des impôts, pour chaque dirigeant rémunéré, correspond à trois fois le plafond brut de la sécurité sociale (soit 8 577 euros brut en 2009).

b. Activités non lucratives

Seules les activités **non lucratives et non soumises aux impôts commerciaux** (impôt sur les sociétés, TVA, taxe professionnelle de l'organisme « porteur de projet ») peuvent être financées par le mécénat.

Or, contrairement à une idée parfois répandue, les organismes sans but lucratif (associations, syndicats, fondations) peuvent, en fonction des conditions dans lesquelles leurs activités sont menées, être redevables des impôts commerciaux.

L'administration fiscale a posé les critères d'appréciation du caractère non lucratif de l'activité dans une instruction fiscale du 18 décembre 2006⁴.

En substance, l'activité d'un porteur de projet est non lucrative si elle n'entre pas en concurrence avec des activités exercées par des structures lucratives (sociétés commerciales ou associations soumises aux impôts commerciaux).

L'instruction fiscale précitée a été complétée par différentes fiches techniques précisant le régime fiscal applicable à certains secteurs d'activités.

En matière d'environnement, il peut être utile de se rapporter à la fiche technique de l'administration fiscale relative au régime fiscal des associations de protection de la nature et de l'environnement⁵ (Annexe 2).

Selon cette fiche technique, sont considérées comme non lucratives les activités suivantes :

« Les actions institutionnelles concernant la participation à des commissions ou des groupes d'études, aux activités de lobbying ainsi qu'aux actions en justice en tant que partie civile ;

Les actions de conservation des sites et des espèces et notamment la réalisation d'inventaires d'espèces, l'entretien et la restauration de sites naturels et la conception d'aménagement du territoire ;

⁴ Instruction fiscale 4 H-5-06 du 18 décembre 2006

⁵ Fiche technique de mai 2000 relative au régime fiscal des associations de protection de la nature et de l'environnement jointe en annexe

Les actions d'information et d'éducation à l'environnement : participation à des actions pédagogiques à destination des enfants et des adultes, diffusion de brochures et de revues sensibilisant le public à l'environnement. »

Cependant, la réalisation par un porteur de projet privé d'activités lucratives sectorisées ne le prive pas du bénéfice du mécénat sous réserve que les ressources issues du mécénat soient exclusivement affectées à ses activités non lucratives d'intérêt général.

De même, les établissements publics qui exercent des activités lucratives doivent disposer d'une comptabilité distincte pour leurs secteurs lucratifs et non lucratifs de manière à affecter **les ressources issues du mécénat exclusivement au secteur non lucratif et d'intérêt général**⁶.

c. Actions menées par l'organisme au-delà d'un cercle restreint de personnes

La notion de cercle restreint tel qu'il est défini par la doctrine fiscale vise les organismes qui interviennent pour une catégorie limitée de personnes notamment ceux qui ont pour objet de servir les intérêts d'une ou plusieurs familles, personnes ou entreprises, de faire connaître les œuvres de quelques artistes ou les travaux de certains chercheurs.⁷

Ainsi, les syndicats professionnels qui interviennent exclusivement dans l'intérêt de leurs membres et fonctionnent, par conséquent, au profit d'un cercle restreint de personnes ne sont pas éligibles au mécénat.

On relèvera que cette condition contraignante pour l'éligibilité au mécénat n'est pas applicable aux fonds de dotation dits « relais » (*cf. Quatrième Partie VII*).

FOCUS : LA TERRITORIALITE DU MECENAT

1. Une doctrine fiscale restrictive mais en cours d'évolution

Pour être éligible fiscalement au régime du mécénat, un organisme d'intérêt général doit, selon la doctrine fiscale⁸, exercer des activités en France (Métropole, départements d'outre mer et eaux territoriales françaises), ou des activités rattachées à la France.

Pour ce qui est des collectivités d'outre mer, telles la Polynésie, dès lors que ces territoires sont entourés par les eaux territoriales françaises, les actions d'intérêt général qui y sont entreprises, devraient, selon toute vraisemblance, être éligibles au mécénat quand bien même ces îles ne sont pas assimilées au territoire français au plan fiscal (contrairement aux départements d'outre mer).

⁶ Instruction fiscale 4 C-5-04 du 13 juillet 2004 n° 28

⁷ Par exemple des anciens élèves BOI 13 octobre 2005, 5 B-27-05 n° 4, CE n° 287949 du 7 février 2007

⁸ Doctrine Administrative 5 B-3311 n° 10, 23 juin 2000

L'exigence liée à la localisation en France des actions éligibles au mécénat s'explique par la participation de l'Etat au financement indirect de ces actions par le biais de la réduction d'impôt allouée aux donateurs.

Il existe toutefois deux catégories d'organismes qui peuvent déployer leurs activités hors de France sans remettre en cause leur intérêt général :

- les organismes humanitaires⁹

« il s'agit des organismes dont l'activité consiste à secourir les personnes qui se trouvent en situation de détresse et de misère, en leur venant en aide pour leurs besoins indispensables et en favorisant leur insertion et leur promotion sociales ».

- les organismes concourant à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises

A propos de ces organismes, les débats au Sénat lors de l'adoption de la loi de 1987 relative au mécénat ont précisé¹⁰ :

« Dans la mesure où des organismes ont vocation à exercer une partie de leurs activités à l'étranger, la déduction (désormais réduction fiscale) est admise s'ils exercent pour partie leur activité culturelle en France, tout au moins s'ils y organisent leurs actions de promotion à l'étranger ».

La préservation de l'environnement n'est pas, jusqu'à présent, un secteur dans lequel un organisme d'intérêt général peut se prévaloir d'une exception au principe de territorialité en matière de mécénat.

L'application stricte des restrictions territoriales du mécénat en matière de protection des milieux marins aboutit, par exemple, à ne soutenir que les actions entreprises dans les eaux territoriales françaises, ce qui ne correspond pas à la dimension écologique.

Sauf à être rattachée à la diffusion des connaissances scientifiques françaises, par exemple dans le cadre de programmes techniques auxquels participeraient des ingénieurs français apportant leur savoir-faire ou à s'inscrire également dans un cadre humanitaire, la réalisation par un organisme d'actions à l'étranger en matière de préservation de l'environnement n'est pas éligible au dispositif du mécénat.

⁹ Doctrine Administrative 5 B 3311 n° 19

¹⁰ Journal Officiel débats, Sénat 26 mai 1987 page 1314 n°193

Par exemple, l'administration fiscale a admis que constituait une action éligible au mécénat relevant de la diffusion à l'étranger des connaissances scientifiques françaises un programme local de fabrication d'équipements écologiquement propres.

Un assouplissement de cette position doctrinale restrictive serait toutefois envisagé par l'administration fiscale, notamment dans le cadre de l'aide au développement qui pourrait intégrer des critères environnementaux.

2. Une jurisprudence communautaire favorable au mécénat européen et une procédure d'agrément pour les organismes étrangers implantés dans un des états de l'Espace Economique Européen¹¹

Une décision du 27 janvier 2009 de la Cour de Justice des Communautés Européennes¹² a condamné l'Allemagne au motif qu'un Etat de l'Union européenne ne peut pas subordonner les avantages fiscaux accordés aux donateurs à la condition que l'organisme bénéficiaire soit établi sur son territoire national.

Afin de mettre en conformité le droit français avec la jurisprudence communautaire, l'article 35 de la loi de finances rectificative pour 2009 prévoit qu'à compter du 1^{er} janvier 2010, le dispositif du mécénat sera ouvert aux dons consentis aux organismes étrangers dont le siège est situé dans un Etat de la communauté européenne ou de l'Espace économique européen (EEE) dès lors qu'ils poursuivent des objectifs et présentent des caractéristiques similaires aux organismes français répondant aux conditions fixées par ces articles.

En pratique, ce dispositif serait applicable :

- Sur agrément préalable de l'administration fiscale*
- Ou a posteriori, si le contribuable produit dans le délai de dépôt de déclaration les pièces justificatives attestant que l'organisme établi dans un autre Etat de l'UE ou de l'EEE est éligible aux avantages fiscaux*

¹¹ Soit les 27 pays de l'Union Européenne, la Norvège, le Lichtenstein et l'Islande

¹² CJCE, 27 janvier 2009, aff. C 318-07, Hein Persche c/ Finanzamt Lüdenscheid)

FOCUS : LA NOTION DE « MECENAT ENVIRONNEMENTAL »

La défense de l'environnement naturel comprend, d'après la doctrine administrative¹³, les activités de lutte contre les pollutions et nuisances, la prévention des risques naturels et technologiques, la préservation de la faune, de la flore et des sites, la préservation des milieux et des équilibres naturels et l'amélioration du cadre de vie en milieu urbain ou rural.

Par ailleurs, en 2000, le législateur a amendé la loi sur l'environnement du 10 juillet 1976 en inscrivant la protection de l'environnement parmi les grandes causes d'intérêt général. Il en donne la définition suivante : « la protection des espaces naturels et des paysages, la préservation des espèces animales et végétales, le maintien des équilibres biologiques auxquels ils participent et la protection des ressources naturelles contre toutes les causes de dégradation qui les menacent sont d'intérêt général. »

En 2004, le Parlement a adopté la Charte de l'environnement qui a valeur constitutionnelle, au même titre que la déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789.

Cette Charte prévoit en son article 2 que « toute personne a le devoir de prendre part à la préservation et à l'amélioration de l'environnement ».

Le mécénat environnemental s'inscrit donc pleinement dans cette charte qui érige la protection de l'environnement parmi les devoirs constitutionnels des citoyens et des entreprises.

En pratique, le mécénat environnemental recouvre les grandes catégories d'actions suivantes, qui ne sont bien entendu pas limitatives :

- protection des espèces
- protection des habitats (milieu marin, littoral, forêts, bocages, etc.)
- protection de la biodiversité
- recherches (observatoire de la faune et de la flore)
- participation à des programmes sur le changement climatique
- lutte contre les pollutions
- santé/environnement
- éducation à l'environnement
- gestion des forêts
- protection des sites et des paysages
- communication en faveur du mécénat environnemental¹⁴

¹³ DB 5 B-331 n°24

¹⁴ La communication en faveur du mécénat environnemental afin par exemple d'inciter les entreprises à s'engager pour l'environnement dans le cadre du mécénat n'est pas, selon l'administration fiscale, une action éligible au mécénat. Cette position de l'administration fiscale peut paraître étonnante alors même qu'elle avait prévu l'inverse en matière de mécénat culturel (Doctrine administrative 5B3311 n°21)

Le mécénat environnemental peut aussi utilement se décliner sous des formes très variées et combiner dans une même action plusieurs objectifs d'intérêt général. On parle alors de « **mécénats croisés** » (ou « décloisonnés »), lorsque le mécénat environnemental se conjugue avec des actions d'intérêt général à caractère social, humanitaire, scientifique ou culturel.

C'est le cas par exemple, des actions d'éducation à l'environnement de jeunes défavorisés qui relèvent à la fois du mécénat de solidarité, du mécénat éducatif et de la protection de l'environnement.

Le développement durable, qui correspond à la démarche visant à concilier développement économique et respect de normes sociales et protection de l'environnement, ne relève pas stricto sensu du mécénat environnemental au sens de la doctrine fiscale en vigueur. Toutefois, les enjeux croissants en termes de protection de l'environnement, de lutte contre le changement climatique et la prise en compte des impacts environnementaux dans l'évaluation de toutes les activités humaines impliquent **que toutes les activités d'intérêt général soient accomplies de façon à préserver l'environnement en respectant les principes du développement durable.**

La richesse du mécénat à caractère environnemental résulte notamment de cette capacité « naturelle » à s'inscrire dans une démarche croisée (culture, éducation, solidarité) et/ou de pratique de développement durable de l'entreprise.

Les exemples sont infinis et s'adaptent aisément à tous les projets innovants d'entreprises.

Exemples :

- le choix de matériaux biologiques ou à haute qualité environnementale pour le soutien à la réalisation d'œuvres d'art d'un porteur de projet
- une action de mécénat social et de solidarité par la sensibilisation à l'environnement ou à l'éducation au tri sélectif
- une opération de mécénat humanitaire ou de recherche par le soutien de programmes permettant aux populations en détresse d'accéder à des ressources en énergies renouvelables
- création de sentiers aménagés pour l'accès des personnes à mobilité réduite

De même que les marchés publics contiennent de plus en plus de clauses environnementales et sociales¹⁵ destinées à favoriser les entreprises qui ont une politique de développement durable, toutes les actions d'intérêt général sont irriguées par les principes de développement durable.

¹⁵ Article 14 du Code des Marchés publics

III. LE RECOURS FACULTATIF AU RESCRIT

Lorsqu'un organisme s'interroge sur son éligibilité au mécénat, il **peut** solliciter l'avis de l'administration fiscale afin de sécuriser sa situation¹⁶.

Cependant, si l'émission de reçus fiscaux est libre, l'organisme qui les délivre à tort à ses donateurs, particuliers ou entreprises, s'expose à une amende égale à 25 % des sommes mentionnées¹⁷ sur le reçu.

Le rescrit peut être général et porter sur toutes les activités de l'organisme ou présenter une opération particulière pour laquelle l'organisme souhaiterait bénéficier du mécénat.

La procédure de rescrit fiscal en matière de mécénat prend la forme d'une demande adressée à la direction départementale des services fiscaux du siège social de l'organisme qui sollicite le rescrit.

Un décret¹⁸ et une instruction¹⁹ ont précisé les modalités de présentation de cette demande, laquelle doit, en substance :

- être préalable, en principe (mais l'Administration semble bienveillante sur ce point) à toute délivrance de reçus fiscaux
- être adressée par écrit (pli recommandé avec AR ou dépôt contre décharge)
- indiquer le nom et l'adresse de l'organisme bénéficiaire, l'identité du signataire et fournir une présentation précise et complète des activités de l'organisme, ainsi que toutes les informations nécessaires pour permettre à l'Administration d'apprécier la demande

L'Administration dispose alors d'un délai de six mois pour se prononcer, au-delà, la réponse de l'administration est réputée positive.

La réponse favorable de l'administration au rescrit mécénat protège l'organisme demandeur contre tout risque d'application de cette amende spéciale de 25 % des sommes mentionnées sur le reçu et lui offre une garantie juridique aux termes de laquelle les services fiscaux ne pourront revenir sur leur décision que dans les trois cas suivants²⁰ :

- communication d'informations erronées
- changement de la situation ou des activités de l'Organisme depuis le jour où l'Administration s'est prononcée
- remise en cause pour l'avenir de cette position après l'avoir dûment motivée

¹⁶ Article L 80 C du Livre des Procédures Fiscales (Annexe 4)

¹⁷ Article 1740 A du Code général des impôts

¹⁸ Décret n° 2004-692 du 12 juillet 2004

¹⁹ Instruction du 19 octobre 2004, BOI 13L-5-04

²⁰ Article L 80 C du Livre des Procédures Fiscales

IV. INTERET DU MECENAT ENVIRONNEMENTAL POUR LE PORTEUR DE PROJET

Les protecteurs de l'environnement, qu'ils soient publics ou privés, ont l'opportunité d'élargir leurs sources de financement par le mécénat d'entreprise, **recette qui échappe à toute imposition** (TVA, IS, taxe professionnelle et droits de mutation à titre gratuit).

A ce titre, la diversité des ressources des acteurs de l'environnement est le gage de leur pérennité et de leur indépendance vis-à-vis de chacun de leurs financeurs.

Le mécénat est un « espace de rencontre » entre le porteur de projet et l'entreprise qui le soutient, chaque partenaire y apporte ses talents, ses idées et son savoir-faire pour aboutir à un projet commun qui les réunit et les valorise.

Nouer un partenariat avec une entreprise est également pour le porteur de projet un moyen de :

- **s'ouvrir vers l'extérieur**
- **diffuser ses idées auprès d'une audience plus large**
- **valoriser des compétences techniques auprès de ses partenaires**
- **bénéficier de nouveaux contacts**
- **profiter des compétences et des méthodes de son partenaire**

V. INTERET DU MECENAT ENVIRONNEMENTAL POUR L'ENTREPRISE MECENE

V.1 Un vecteur de cohésion interne et de communication externe de l'entreprise

Le mécénat environnemental est un acte citoyen pour l'entreprise, d'autant plus audacieux et courageux que les entreprises, en particulier l'industrie, sont parfois injustement perçues par le grand public comme l'une des principales causes des problèmes environnementaux.

Le mécénat environnemental est le moyen privilégié pour l'entreprise d'affirmer ses engagements en matière de protection de la planète et d'être en adéquation avec les préoccupations du public et de ses clients pour lesquels la protection de l'environnement devient un sujet majeur.

Vis-à-vis des salariés de l'entreprise, le mécénat environnemental est également un facteur de cohésion interne et un vecteur de développement d'une culture interne de l'environnement.

L'entreprise à tout intérêt à mobiliser ses salariés autour d'actions de protection de l'environnement de manière à valoriser leurs compétences dans le cadre d'un projet citoyen et à les sensibiliser aux enjeux environnementaux. En fédérant les collaborateurs de l'entreprise, ces partenariats peuvent véritablement améliorer les pratiques respectueuses de l'environnement.

Exemple :

Adoption de gestes éco-responsables au sein de l'entreprise en partenariat avec un porteur de projet soutenu par l'entreprise dans le cadre de son mécénat.

Le mécénat environnemental est aussi un **facteur d'intégration de l'entreprise sur son territoire géographique**. A l'appui du mécénat, une entreprise pourra participer à des projets de proximité et nouer des liens subtils avec les autres partenaires du porteur de projet : collectivités territoriales, Etat, autres entreprises mécènes, etc.

Le mécénat environnemental est un acte exigeant pour l'entreprise car pour être efficace et jugé sincère par les salariés, les clients de l'entreprise et le grand public, il doit s'inscrire dans une démarche de progrès de l'entreprise en matière d'environnement.

Le mécénat environnemental s'avère le complément idéal (volet sociétal) de la mise en place d'une politique de développement durable dans l'entreprise en associant différentes parties prenantes.

V.2 Un acte citoyen reconnu par l'Etat

Le soutien apporté par l'entreprise lui permet de bénéficier d'une réduction d'impôt au taux **de 60% des sommes versées ou de la valeur du mécénat en nature consenti**.

Ce dispositif concerne toutes les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ou à l'impôt sur le revenu (entreprises individuelles, sociétés de personnes, SARL familiales ayant opté pour l'IR etc.) en France selon un régime réel d'imposition.

Dans le cas des sociétés imposées à l'impôt sur le revenu, la réduction d'impôt, calculée au niveau de la société, est transférée aux associés à raison de la quote-part de droits sociaux détenus dans la société.

En application de l'article 238 bis du CGI, les versements effectués par les entreprises ouvrent droit à une réduction d'impôt sur les sociétés (IS) égale à 60% du don dans la limite annuelle de 5‰ (ou 0,5%) du chiffre d'affaires de l'entreprise (Annexe 3).

Lorsque les dons excèdent la limite de 5‰ (ou 0,5%) du chiffre d'affaires de l'exercice au cours duquel ils sont réalisés, l'excédent est reporté successivement sur les cinq exercices suivants et ouvre droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions après prise en compte des versements de l'exercice.

Sont également éligibles à cet avantage fiscal, **les soutiens en nature** consentis gratuitement par l'entreprise à un porteur de projet : don de biens (stocks ou immobilisations), mise à disposition de biens ou de personnel, mécénat de compétences (prestation gratuite de l'entreprise au moyen de son savoir faire).

La valeur du mécénat en nature correspond au coût de la mise à disposition pour l'entreprise, à savoir **le prix de revient** pour les prestations de services et à la valeur en stock pour les marchandises. Le prêt de main d'œuvre gratuit est quant à lui estimé à la rémunération et aux charges sociales du ou des salariés mis à disposition.

Exemples chiffrés

1^{er} exemple

Une entreprise, dont le chiffre d'affaires hors taxes en 2010 est de 5 millions, effectue la même année un don de 10 000 € à une association de protection de la nature pour la réalisation d'une action de reboisement.

Le plafond de versements pour le calcul de la réduction d'impôt dont l'entreprise peut bénéficier en 2010 est de 25 000 € à savoir, 0.5% (taux du plafond de prise en compte de la réduction d'impôt) x 5 000 000 € (chiffre d'affaires de l'entreprise mécène au cours de l'exercice au cours duquel elle fait un don).

L'entreprise peut « utiliser » intégralement la réduction d'impôt afférente à son action de mécénat d'une valeur de 10 000 € pour acquitter son impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2010.

L'entreprise dispose d'une réduction de 6 000 €, à savoir 60% (taux de la réduction d'impôt sur les sociétés afférent au mécénat d'entreprise) x 10 000 € (valeur du don consenti par l'entreprise mécène) sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de 2010.

Montant du versement reportable sur les 5 exercices suivants : aucun, l'intégralité des versements, soit 10 000 € est prise en compte pour le calcul de la réduction d'impôt à imputer sur l'impôt sur les sociétés dû par l'entreprise au titre de l'exercice 2010.

2^{ème} exemple

En 2010, une entreprise soumise à l'impôt sur les sociétés dont le chiffre d'affaires est de 3 millions d'euros HT, consent, au titre de cet exercice, un don de 10 000 € à une association de protection de la nature pour la réalisation d'un programme de restauration d'un site naturel, et un don de 10 000 € pour le soutien d'un festival de musique (mécénat culturel).

Le plafond de versements pour le calcul de la réduction d'impôt dont l'entreprise peut bénéficier pour son impôt sur les sociétés 2010 est de 15 000 € à savoir : 0.5% (taux du plafond de prise en compte de la réduction d'impôt) x 3 000 000 € (chiffre d'affaires de l'entreprise de l'exercice 2010 au cours duquel elle a fait des dons).

L'entreprise bénéficie d'une réduction d'impôt sur les sociétés, au titre de l'exercice 2010, calculée à partir de ce plafond de 15 000 €.

Les 5 000 € de dons excédentaires, à savoir : 20 000 € (somme des dons en numéraire consentis par l'entreprise au titre de son action de mécénat environnemental et culturel) – 15 000 € (plafond ouvrant droit à réduction d'impôt pour l'exercice 2010), seront reportés afin d'ouvrir droit à une réduction d'impôt sur les sociétés au titre des 5 exercices ultérieurs (2011, 2012, 2013, 2014 et 2015).

L'entreprise dispose d'une réduction de 9 000 €, à savoir : 15 000 € (plafond de versement précité) x 60 % (taux de la réduction d'impôt afférent au mécénat d'entreprise) sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2010.

En 2011, la même entreprise, dont le chiffre d'affaires est toujours de 3 millions d'euros HT, soutient une ONG environnementale à hauteur de 10 000 €.

Le plafond de versements pour le calcul de la réduction d'impôt dont l'entreprise peut bénéficier pour son impôt sur les sociétés 2011 est de 15 000 €, à savoir : 0.5% (taux du plafond de prise en compte de la réduction d'impôt) x 3 000 000€ (chiffre d'affaires de l'entreprise de l'exercice 2011).

Ce plafond de versements de 15 000 € ouvrant droit à réduction d'impôt sur les sociétés en 2011 n'est pas dépassé.

L'entreprise « utilise » la somme de 15 000 €, à savoir : 5 000 € (report de versement excédant le plafond en 2010) + 10 000 € (don consenti en 2011 à l'ONG environnementale) pour calculer la réduction d'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice 2011.

L'entreprise dispose d'une réduction de 9 000 € sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice 2011, à savoir : 15 000 € x 60 %.

Montant du versement reportable sur les exercices suivants : aucun, l'intégralité des versements, soit 5 000 € au titre du report de versement dépassant le plafond en 2010 et 10 000 € au titre des dons consentis en 2011 est pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt à imputer sur l'impôt sur les sociétés 2011.

V.3 Cumul du mécénat avec d'autres avantages fiscaux profitant à l'entreprise

Les réductions d'impôt en matière de mécénat sont compatibles et indépendantes des autres avantages fiscaux pouvant profiter aux entreprises, par exemple en matière de crédit d'impôt recherche, d'intéressement des salariés ou d'investissements en Corse.

Par ailleurs, les entreprises qui sont exonérées temporairement et/ou partiellement d'impôt sur les sociétés, peuvent reporter la réduction d'impôt calculée au titre d'un exercice exonéré afin d'acquitter l'impôt au titre d'un exercice non exonéré²¹.

C'est notamment le cas des jeunes entreprises innovantes ou des entreprises nouvelles implantées dans certaines zones.

FOCUS : LE MECENAT DES PARTICULIERS

Les personnes physiques (dirigeants, salariés de l'entreprise mécène et tiers) bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 66% des sommes versées à un organisme d'intérêt général, dans la limite de 20% de leur revenu imposable²². Si les versements excèdent cette limite, l'excédent est reporté sur les cinq années suivantes.

L'article 16 de la loi en faveur de l'emploi, du travail et du pouvoir d'achat du 1er août 2007²³ a institué une réduction d'ISF égale à 75 % des dons effectués au bénéfice, notamment, des fondations reconnues d'utilité publique.

Cette disposition concerne exclusivement les dons en numéraire et les dons de titres de sociétés cotées.

L'avantage fiscal annuel est limité à 50 000 € pour les versements effectués l'année précédant celle de l'imposition.

Au-delà de la fraction du don donnant lieu à réduction d'ISF (soit 66.666,00 €), le don ouvrira droit à l'avantage fiscal en matière d'impôt sur le revenu.

Par ailleurs, la réduction d'impôt accordée aux particuliers au titre du dispositif du mécénat n'entre pas dans le cadre du plafonnement des avantages fiscaux.

²¹ Instruction 4 C-5-04 du 13 juillet 2004 n° 26

²² Article 200 du Code général des impôts.

²³ Article 885-0V bis A nouveau du Code général des impôts

DEUXIEME PARTIE :
LE PORTEUR DE PROJET

Les porteurs de projet sont les artisans des actions en faveur de l'environnement et du développement durable.

Le projet environnemental soutenu doit répondre à un véritable enjeu de société et être porté par une structure éligible au « mécénat environnemental ».

I. QUI PEUT BENEFCIER DU MECENAT DE L'ENTREPRISE ?

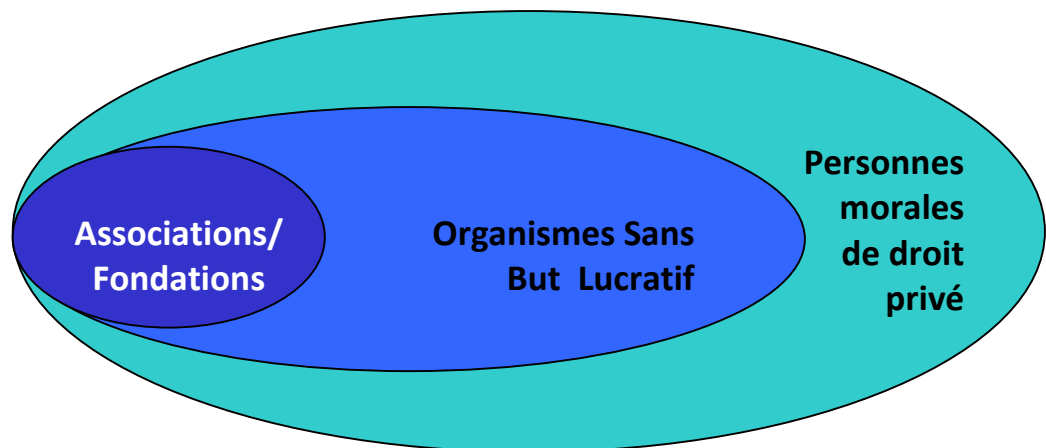
Tout porteur de projet doit garder à l'esprit qu'en l'absence d'intérêt général de sa structure, il ne pourra pas bénéficier du régime du mécénat, qu'il soit issu du secteur privé ou public.

I.1 Personnes morales de droit privé

Les porteurs de projet du secteur privé sont regroupés sous l'acronyme « OSBL » qui signifie Organisme Sans But Lucratif. Les OSBL regroupent notamment les associations et les fondations, qui représentent la majorité des porteurs de projet dans le domaine de l'environnement.

Un OSBL répond aux critères suivants :

- groupement de personnes (association) ou de biens (fondation)
- disposant, sauf exception, de la personnalité morale
- poursuivant un but non lucratif, entendu comme l'interdiction de partager de quelque manière que ce soit, les éventuels excédents de résultat
- dont la gestion est bénévole (sauf exceptions ; supra Première Partie II. 2 a.)



Par ailleurs sont considérés comme des OSBL les unions d'associations (fédérations et confédérations, ligues), les fonds de dotation, les congrégations ou associations culturelles, les syndicats et organisations professionnelles, les mutuelles et certaines coopératives.

Tous les OSBL ne sont cependant pas éligibles au régime du mécénat.

Par exemple, les syndicats professionnels ou encore les mutuelles, qui sont bien des OSBL, ne sont pas d'intérêt général dans la mesure où ils fonctionnent pour un cercle restreint de personnes (*cf Première Partie II. 2 c.*).

a. Associations d'intérêt général

L'association, régie par la loi du 1^{er} juillet 1901, est une structure très simple à créer pour accomplir des actions d'intérêt général dans le domaine environnemental. En effet, une simple déclaration à la Préfecture du siège social de l'entité suffit. L'association dispose de la personnalité juridique à compter de la publication au Journal Officiel de sa création qui intervient en général dans le mois qui suit sa déclaration en Préfecture.

Le mécénat permet aux associations de protection de l'environnement de diversifier leurs ressources privées et ainsi d'anticiper une éventuelle diminution des fonds publics.

Pour l'association, au-delà même de la simple recherche de financements, une démarche active de partenariats peut l'amener à comprendre qu'il existe une réelle convergence entre les préoccupations de l'entreprise et sa mission de défenseur de l'environnement.

Dans ce contexte, les entreprises citoyennes peuvent soutenir financièrement ou en nature ces associations, voire envisager un partenariat durable.

Dès lors que l'association est d'intérêt général, elle est éligible au régime du mécénat et peut délivrer des reçus fiscaux (*cf. Deuxième Partie II.2*).

b. Fondations

Notre paysage juridique ne compte pas moins de 8 formes distinctes de fondations :

Fondations "généralistes"

(Environnement, Recherche, Solidarité, Culture, ...)

- Fondation reconnue d'utilité publique
- Fondation sous égide
- Fondation d'entreprise
- Fonds de dotation

Fondations "spécialisées"

(Enseignement supérieur et Recherche)

- Fondation de coopération scientifique
- Fondation universitaire
- Fondation partenariale
- Fondation hospitalière

©Aklea

Quelques exemples de fondations

La Fondation WWF-France a pour objet la protection et la conservation de la faune et de la flore, des sites, des eaux, des sols et des autres ressources naturelles.

La Fondation Nicolas Hulot a pour objet l'éducation à l'environnement et soutien au développement de projets en faveur de l'environnement et l'enseignement.

La Fondation « Energies pour le monde » met en place des actions humanitaires dans les pays en développement aux moyens de nouvelles techniques sur les énergies renouvelables.

Ces « grandes fondations » ont recours à des partenariats parfois pluriannuels avec des entreprises dans le cadre de leur stratégie de mécénat environnemental et de leur démarche développement durable.

Les fondations dites spécialisées peuvent intervenir dans le domaine environnemental grâce à un mécénat dit « croisé » avec la recherche scientifique et l'enseignement. Ces fondations apparaissent comme le moyen de repenser les missions de la recherche et de réconcilier science et société. Véritable réponse à la crise écologique par une politique scientifique et technologique ambitieuse, elles pourraient permettre d'intensifier les recherches sur les énergies renouvelables, les économies d'énergie pour les transports (urbain et aéronautique), de stockage et de réutilisation du CO₂, ou encore renforcer la place de l'écologie scientifique et la constitution de savoirs sur la biodiversité.

Les entreprises peuvent par ailleurs créer leur propre fondation d'entreprise à caractère social. En novembre 2009, une trentaine de fondations d'entreprises affichait clairement un objet social en lien avec l'environnement, la protection des espèces, la protection de la planète des émissions de carbone, etc.

Les entreprises mécènes peuvent donc intervenir à deux niveaux :

- en « s'associant » à une cause existante et soutenant une fondation (porteur de projet)
- en créant leur propre structure qui pourra faire office de porteur de projet ou, plus fréquemment, de trait d'union entre l'entreprise et un autre porteur de projet (privé ou public)

I.2 Les personnes morales de droit public

a. Etablissements publics

Les établissements publics sont des personnes de droit public à vocation spéciale, rattachées à une autre collectivité publique, et soumis au contrôle administratif de l'Etat. Il s'agit d'une forme juridique en vue de certaines fins

d'intérêt général, comme la gestion d'un service public ou la défense d'un intérêt collectif.²⁴

Il existe de nombreuses catégories d'établissements publics : offices, établissements publics à caractère scientifique et technologique, établissements à caractère scientifique, culturel et professionnel, établissements publics économiques (les chambres de commerce), établissements publics de coopération culturelle, agences, etc.

Au regard du mécénat, il est important de distinguer l'établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) de l'établissement public à caractère administratif (EPA).

➤ **Etablissement public à caractère industriel et commercial (EPIC)**

Est qualifié d'EPIC, l'établissement public qui gère un service public à caractère industriel et commercial.

Un service public à caractère industriel et commercial est un service public que son objet, l'origine de ses ressources ou les modalités de son fonctionnement apparentent à une entreprise privée.

Nous évoquons ici l'EPIC comme « **porteur de projet** » susceptible de nouer des partenariats avec des entreprises pour bénéficier du mécénat. Néanmoins, compte tenu de leur caractère « hybride », (entre l'entreprise commerciale et le gestionnaire d'une mission d'intérêt général), un EPIC peut également se positionner au plan juridique comme **mécène** de projets environnementaux. A ce titre, un EPIC est habilité à créer une fondation d'entreprise.

Exemples

Les exemples d'EPIC intervenant dans ou en lien avec les problématiques environnementales sont nombreux. Des **agences** dépendantes de l'Etat sont placées sous la tutelle de ministères et constituent juridiquement des EPIC.

Ainsi, l'Agence de l'Environnement et de la Maîtrise de l'Energie (ADEME) est un EPIC placé sous la tutelle conjointe des ministères en charge de l'Ecologie, de l'Energie, du Développement durable et de la Mer, en charge des technologies vertes et des négociations sur le Climat et de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche.

De même, l'Agence Nationale pour la Rénovation Urbaine (ANRU) est un EPIC dont la mission est la mise en œuvre du programme national de rénovation urbaine. Son objectif est d'aider les collectivités locales, porteuses de projet, à l'élaboration des dossiers, et de les accompagner financièrement, par le biais de subventions, dans la réalisation de leurs projets urbains complets, sous réserve du respect des principes définis par une convention pluriannuelle signée entre les maîtres d'ouvrage du projet et l'Agence.

²⁴ JCP Adm. Fasc. 135 Points-clés n°1

➤ **Etablissement public à caractère administratif (EPA)**

Lorsque le service public géré par l'établissement public est un service public à caractère administratif, l'établissement public est qualifié d'**établissement public à caractère administratif**.

Un service public à caractère administratif est un service public que son objet, l'origine de ses ressources ou les modalités de son fonctionnement distinguent d'une entreprise privée.

Exemple : le Conservatoire du Littoral

FOCUS : UN ETABLISSEMENT PUBLIC EST-IL ELIGIBLE AU REGIME DU MECENAT ?

La doctrine administrative commentant les dispositions relatives au mécénat des entreprises²⁵ précise que les établissements publics (sans distinction entre EPA ou EPIC) peuvent recevoir des dons éligibles au mécénat dès lors que ces dons sont affectés à une de leurs activités d'intérêt général.

Les établissements publics éligibles au mécénat d'entreprise doivent ainsi exercer des activités non lucratives dans un des domaines du mécénat, notamment la protection de l'environnement et la préservation des sites naturels.

La condition de non-lucrativité des activités au sens fiscal est appréciée conformément aux règles exposées en matière d'organismes sans but lucratif (cf. Première Partie II.) mais le caractère désintéressé de leur gestion est présumé²⁶.

De plus, les établissements publics exerçant des activités lucratives et non lucratives d'intérêt général peuvent être éligibles au mécénat d'entreprise si les dons sont affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif²⁷.

Cette condition ne peut être respectée que si l'établissement dispose d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratifs et non lucratifs.

L'établissement public devra ainsi assurer la traçabilité comptable des versements reçus pour ses activités non lucratives en matière de protection de l'environnement (restauration de sites naturels, création de réserve naturelles,...).

²⁵ Article 238 bis du Code général des impôts ; BOI 4 C-5-04 du 13 juillet 2004 n° 28

²⁶ BOI 5 B-19-08 du 9 décembre 2008

²⁷ Instruction 4C-5-04 du 13 juillet 2004 n° 28

b. Etablissements publics de coopération intercommunale (« EPCI ») et collectivités territoriales

Une catégorie particulière d'établissements publics est constituée par des collectivités territoriales.

Il s'agit des établissements publics de coopération intercommunale²⁸ (ou EPCI) au sein desquels les communes se regroupent pour mettre en commun certaines de leur compétences (ramassage scolaire, ordures ménagères).

Ces compétences sont alors déléguées à l'EPCI par les communes. Les EPCI ont la personnalité morale mais ne sont que le prolongement des communes fondatrices.

Rappelons que l'article 72 de la constitution définit les collectivités territoriales de manière exhaustive : communes, départements, régions, collectivités à statut particulier (communes de Paris, Lyon et Marseille, département de Paris, région Ile-de-France et Collectivité territoriale de Corse) et collectivités d'Outre-mer.

FOCUS : UNE COLLECTIVITE TERRITORIALE EST-ELLE ELIGIBLE AU REGIME DU MECENAT ?

La condition d'intérêt général suppose que l'organisme n'ait pas de caractère lucratif, que sa gestion soit désintéressée²⁹ et qu'il ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes (cf. ci-dessus).

Les articles 238 bis et 200 du CGI ne prévoient pas expressément la possibilité d'effectuer des dons au profit de collectivités territoriales / collectivités locales, la doctrine vient préciser ce point au regard des dons effectués par des particuliers.

En effet, de nombreuses réponses ministérielles³⁰ ont tout d'abord admis, dans certaines hypothèses (catastrophes naturelles, dons en nature portant sur un immeuble), que les versements au profit d'une collectivité locale pouvaient être éligibles au régime du mécénat et permettre ainsi au donateur de bénéficier d'une réduction d'impôt s'ils sont spécialement affectés au financement d'activités présentant l'un des caractères énoncés par l'article 200 du CGI, à savoir notamment philanthropique, éducatif, scientifique, culturel, etc.

Plus récemment, surtout, une réponse ministérielle « Brottes »³¹ précise que :

« les dons effectués par des personnes privées à des collectivités territoriales pour le financement de programmes ayant un des caractères mentionnés à l'article 200 précité peuvent ouvrir droit à l'avantage fiscal, toutes les conditions étant par ailleurs remplies.

²⁸ Article L. 5111-1 et suivants, Code général des collectivités territoriales

²⁹ Instructions 4 H-5-98 et 4-H-1-99

³⁰ Rép. Bouguillon, AN 27 juin 1994, p. 3283, n° 14090 ; Rép Kergueris, AN 30 décembre 2002, p. 5259, n° 4771 et Rép. Destot, AN 24 avril 1989, p. 1903, n° 5817

³¹ M. Brottes François Question N° 91164 Réponse publiée au JO le 08/08/2006 page 8367

À cette fin, la collectivité doit isoler les versements en cause au sein de sa comptabilité et s'assurer qu'ils sont utilisés conformément à leur objet. Il appartient par ailleurs au comptable public destinataire des versements d'établir au nom de chaque donateur un reçu fiscal conforme au modèle fixé par arrêté du 1er décembre 2003 (JO du 7 décembre 2003, p. 20907) pour lui permettre de bénéficier de la réduction d'impôt déjà citée ».

Ainsi, et par extension de cette réponse ministérielle à l'article 238 bis du CGI et donc au mécénat des entreprises, une collectivité territoriale serait éligible au mécénat des entreprises.

Par ailleurs, la doctrine fiscale précise que les dons effectués par une entreprise à une collectivité publique, telle que l'Etat ou une collectivité territoriale (et par extension à un EPCI), peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis à condition que les dons soient affectés à une activité d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés à ce même article. Il est à ce titre précisé que l'examen de la gestion désintéressée n'a pas à être effectué dans le cadre d'activités exercées par une collectivité publique³².

En tout état de cause, les textes étant peu précis sur cette question, il paraît prudent d'envisager de recourir à la procédure spécifique de « rescrit mécénat »³³ pour sécuriser cette situation et faire valider cette analyse par l'Administration fiscale (cf II.2 « En cas de doute sur la notion d'intérêt général : le recours facultatif au rescrit »).

c. Syndicats mixtes

Dans le domaine environnemental, les syndicats mixtes gèrent notamment des espaces naturels (ex : parcs naturels régionaux), des rivières, la collecte de déchets, etc.

Au plan juridique, il existe deux types de syndicats mixtes :

- les syndicats mixtes constitués de communes et EPCI ou exclusivement d'EPCI ; dans ce cas, ils suivent *a priori* le régime des EPCI³⁴ pour le régime du mécénat (cf. *supra* « une collectivité territoriale est-elle éligible au régime du mécénat ? »)
- les syndicats mixtes associant des collectivités territoriales, des groupements de collectivités territoriales et d'autres personnes de droit public. L'aménagement et la gestion des parcs naturels régionaux sont légalement confiés à ce type de syndicats mixtes³⁵. Dans ce cas, les syndicats mixtes étant des établissements publics³⁶, il convient *a priori* (faute de textes et commentaires administratifs) de se reporter au régime du « mécénat » applicable aux établissements publics (cf. *supra* « un établissement public est-il éligible au régime du mécénat ? »)

³² Instruction 4C-5-04 du 13 juillet 2004 n° 28

³³ Article L. 80 C du LPF

³⁴ Article L5711-1, Code général des collectivités territoriales

³⁵ Article L333-3, du Code de l'environnement

³⁶ Article L5721-1, Code général des collectivités territoriales

d. Groupement d'intérêt public (« GIP »)

Le groupement d'intérêt public est régi par l'article 21 de la loi n° 86-610 du 15 juillet 1982.

La participation d'au moins une personne publique est requise.

Peuvent être membres d'un GIP les collectivités territoriales, l'Etat, les établissements publics, les associations et plus généralement toute personne morale de droit privé.

En revanche, les personnes physiques ne sont pas admises en tant que membres d'un GIP.

L'article L.131-8 du code de l'environnement institue les **GIP environnement** « constitués entre des personnes de droit public ou de droit privé (...) pour exercer ensemble pendant une durée déterminée des activités dans le domaine de l'environnement, ainsi que pour créer ou gérer ensemble des équipements, des personnels ou des services communs nécessaires à ces activités ».

Le GIP permet de créer un espace nouveau de coopération, de partenariat entre acteurs publics et privés en faveur de la protection de l'environnement.

Le régime du mécénat est ouvert aux GIP dans les mêmes conditions que pour les associations (*cf supra première Partie II : la notion « d'intérêt général » au sens fiscal*).

Exemples de GIP - environnement

GIP des Calanques

GIP Bretagne Environnement

CERDB (Centre de Ressources Du Développement Durable)

FOCUS : LE MECENAT EST-IL UN PARTENARIAT PUBLIC-PRIVE ?

Si le mécénat au profit des collectivités publiques, tout comme le partenariat public privé, constituent tous deux des exemples de collaboration entre secteur public et secteur privé, ces deux modalités d'intervention concertées des pouvoirs publics et des entreprises sont juridiquement et économiquement très différentes.

Le contrat de partenariat public privé est en effet un contrat administratif créé par l'ordonnance du 17 juin 2004.

Cet instrument de la commande publique permet à une collectivité publique (Etat, collectivité territoriale, établissement public) de confier à une entreprise la mission globale de financer, concevoir tout ou partie, construire, maintenir et gérer des ouvrages ou des équipements publics et services concourant à des missions de service public, dans un cadre de longue durée (au moins 5 ans) et contre un paiement étalé dans le temps effectué par la personne publique.

Les PPP sont particulièrement adaptés pour les projets complexes comme la création et la gestion d'infrastructures ou de bâtiments (écoles, hôpitaux, crèches, etc.), d'équipements sportifs ou culturels (stades, piscines, musées etc.) ou encore de projets d'aménagements urbains ou touristiques.

Ce type de partenariat entre acteurs publics et privés, s'il a pour vocation une meilleure exécution du service public et revêt par conséquent une dimension d'intérêt général, est une opération économique qui procure un profit à l'entreprise partenaire, choisie selon certaines procédures de la commande publique (dialogue compétitif ou appel d'offres) pour ses compétences dans son cœur de métiers.

Les finalités et les modalités d'un PPP sont donc très différentes de celles du mécénat d'entreprise, acte volontaire et désintéressé de l'entreprise qui agit en dehors de sa sphère habituelle d'activité.

NB : En matière d'environnement, d'urbanisme ou d'aménagement, le mécénat d'entreprise pourra être un complément d'un partenariat public privé.

II. LE TRAITEMENT DE L'OPERATION DE MECENAT PAR LE PORTEUR DE PROJET

II.1 Traitement comptable

a. Personnes morales de droit privé

La comptabilité des associations est régie par le règlement comptable CRC 99-01 qui complète le plan comptable général.

Un avis récent du CNC 2009-01 du 5 février 2009 est également venu préciser les règles comptables spécifiques applicables au secteur des fondations et des fonds de dotation.

La comptabilisation par l'organisme bénéficiaire d'une opération de mécénat à caractère environnemental dépend de la forme du mécénat, en numéraire ou en nature.

➤ Comptabilisation du mécénat effectué en numéraire

Dès lors que les dons reçus en numéraire d'une entreprise sont une contrepartie à l'actif du bilan, autre que des immobilisations, les versements reçus doivent être inscrits en produits au compte de résultat (*compte n°7582 «Dons provenant du mécénat sans contrepartie des entreprises »*) en tant que produits de gestion courante.

➤ Comptabilisation du mécénat effectué en nature

Le plan comptable des associations et fondations offre la possibilité de valoriser les « contributions volontaires en nature » qui peuvent prendre différentes formes : bénévolat, mise à disposition gratuite de personnel ou de locaux, fournitures de repas.

Le mécénat en nature est inscrit dans le compte 87 « *contributions volontaires en nature* ».

Ainsi sont valorisés :

- le bénévolat (870)
- les prestations en nature (871)
- les dons en nature (875)

b. Personnes morales de droit public

Les dons effectués aux organismes du secteur public devront respecter les règles de la comptabilité publique.

II.2 Traitement fiscal et émission de reçus fiscaux

Dès lors qu'un organisme est éligible au régime du mécénat, il est habilité à émettre des reçus fiscaux³⁷ au titre des dons reçus.

Alors qu'un reçu fiscal doit nécessairement être émis par l'organisme bénéficiaire lorsque le donateur est une personne physique, **cette obligation n'existe pas envers les entreprises mécènes.**

Ainsi, dans le cadre de leur relation avec les entreprises, les organismes bénéficiaires des dons qui répondent aux conditions prévues à l'article 238 bis du CGI peuvent ou non délivrer des reçus.

Le bénéfice de la réduction d'impôt à raison des dons effectués à des organismes d'intérêt général n'est pas subordonné à la production, par les entreprises donatrices, de reçus des organismes bénéficiaires des versements³⁸.

³⁷ Reçu Cerfa n° 11580*03

³⁸ Rescrit 2009/44 du 21 juillet 2009.

En effet, en l'absence de reçu fiscal, il appartient à l'entreprise donatrice d'apporter la preuve, par tous documents, notamment comptables, qu'elle a effectué un versement qui satisfait aux conditions prévues à l'article 238 bis du CGI : réalité des dons, montant du versement, identité du bénéficiaire des dons, nature et date du versement.

Dans l'hypothèse où l'organisme bénéficiaire du don délivrerait un reçu à une entreprise, les éléments mentionnés sur ce justificatif relèveraient de sa responsabilité et le cas échéant de celle de l'entreprise donatrice³⁹. En effet, les entreprises peuvent également délivrer un document au porteur de projet indiquant la nature et la valeur du don ainsi que la date du versement (notamment pour les dons en nature).

Sanctions applicables

La délivrance d'un reçu fiscal par un porteur de projet bénéficiant du mécénat des entreprises doit tenir compte des éventuelles sanctions applicables en cas de remise en cause par l'administration fiscale de son caractère d'intérêt général (par exemple, dans le cadre d'un contrôle fiscal). Dans ce cas, l'administration fiscale remettrait, de fait, en cause l'émission des reçus fiscaux par le porteur de projet.

Ainsi, la délivrance irrégulière de reçus⁴⁰ permettant à une entreprise de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu par l'entreprise donatrice.

Le porteur de projet doit donc être certain de son éligibilité au régime du mécénat avant d'émettre des reçus.

III. CONSEILS AUX PORTEURS DE PROJET

Un porteur de projet doit, avant toute chose, définir clairement la cause qu'il soutient et les actions qu'il souhaite mettre en œuvre.

Un partenariat réussi entre un porteur de projet et une entreprise n'est pas le fruit du hasard, mais l'envie de soutenir des actions communes.

Le porteur de projet doit promouvoir ses actions et ses missions s'inscrivant dans le mécénat environnemental auprès des entreprises « cibles » en s'appuyant sur un projet convaincant.

³⁹ Rescrit 2009/44 du 21 juillet 2009 § 2

⁴⁰ Article 1740 A du CGI

La recherche de partenaires privés se fait de manière méthodique : si le porteur de projet peut mener directement ses actions de recherche en mécénat, il peut aussi faire appel à des intermédiaires.

FOCUS : REMUNERATION DE L'INTERMEDIAIRE

La rémunération de l'intermédiaire ne doit pas être excessive au regard du montant des fonds collectés.

Bien qu'il n'y ait aucune recommandation sur les modalités de calcul de la rémunération (fixe ou variable), il convient d'éviter tout risque d'assimilation de cette rémunération à un prélèvement anormal des ressources de l'organisme bénéficiaire.

L'instruction fiscale 4 H-5-06 du 18 décembre 2006 (§ 54) énonce que :

« le fait de prévoir un complément de rémunération déterminé en fonction d'un résultat physique (nombre de contrats conclus ou d'articles vendus), une modulation déterminée en fonction du chiffre d'affaires de l'organisme ou d'un solde comptable, est de nature à affecter le caractère désintéressé de la gestion de l'organisme et constitue l'indice d'une démarche lucrative. En revanche, un intéressement lié à l'amélioration du service non lucratif rendu par l'organisme ne caractérise pas une gestion intéressée ».

L'intermédiation d'un professionnel pour la collecte de dons peut être un obstacle pour l'adhésion à des organismes de certification de la transparence du porteur de projet, tel le « Comité de la Charte sur le don en confiance ».

a. La charte du mécénat

Il peut être utile pour le porteur de projet d'élaborer une « Charte (éthique) du Mécénat » pour porter sa communication et encadrer sa stratégie d'implication auprès des entreprises.

Cette charte est un outil de référence interne fondamental. Le cas échéant, elle peut être mise en ligne sur le site internet du porteur de projet qui affiche ainsi sa transparence sur ses modalités de fonctionnement et affirme son engagement éthique.

Dans le domaine environnemental, cette charte permet notamment :

- d'exposer les valeurs du porteur de projet
- de préciser ce que l'on s'interdit de faire
- éventuellement de lister les types de partenariats incompatibles avec les activités et les valeurs du porteur de projet

b. Le conseil d'orientation interne

Les fondations et les associations peuvent mettre en place un comité ou un conseil d'orientation stratégique composé de personnes extérieures qualifiées dans le domaine de l'environnement.

Ce comité aura vocation à éclairer et accompagner les dirigeants du porteur de projet sur la détermination de missions pertinentes, mais aussi sur la mise en place d'une charte du mécénat.

Les avis émis par ces personnalités sont un atout indéniable pour le porteur de projet en termes de stratégie et surtout de cohérence en vue du développement de partenariats auprès des entreprises.

c. La convention de mécénat

La partenariat se concrétise par l'établissement d'une convention entre les parties. La convention type souvent proposée par l'une ou l'autre de ces parties peut naturellement évoluer afin de s'adapter au mieux au mécène et au bénéficiaire.

Cette convention devra notamment contenir les clauses suivantes :

- l'identification des parties avec éventuellement un préambule expliquant le contexte
- l'objet de la convention
- la description du partenariat
- les obligations respectives des parties
- les principes d'évaluation du partenariat
- le traitement des problématiques en matière de propriété intellectuelle ; la convention n'aura pas en principe pour objet ni pour effet de conférer un droit quelconque à l'une ou l'autre des parties sur les droits de propriété intellectuelle
- le mécénat financier (montant, durée, date de versement), en nature (mise en disposition de personnel, de locaux ...)
- les contreparties pour l'entreprise
- la confidentialité attachée à cette opération
- la durée (convention annuelle ou pluriannuelle) et les modalités de résiliation du contrat
- le droit applicable
- la nature des relations entre les Parties précisant que la convention de Partenariat ne saurait être interprétée comme créant une association ou une société de fait entre les Parties, chacune d'entre elles conservant seule la responsabilité de ses propres activités
- l'élection de domicile
- l'intitulé des documents annexés

TROISIEME PARTIE :
L'ENTREPRISE, ACTRICE DU MECENAT

En matière environnementale, les entreprises sont actrices des changements à mettre en œuvre afin de limiter les impacts sur le climat et préserver, autant que possible, la nature et la biodiversité, ressources communes en danger.

Il est donc dans l'intérêt de l'entreprise de prendre en compte les enjeux environnementaux dans son cœur de métier en adaptant ses modes de production, ses services ou ses produits.

De nombreuses entreprises industrielles ont ainsi accompli des efforts considérables pour réduire, parfois même au-delà des objectifs qui leur étaient fixés, leurs émissions de gaz carbonique (CO₂) tout en restant performantes et en maintenant leur niveau d'activités.

L'environnement s'impose désormais comme un enjeu à part entière pour les entreprises de l'industrie. Selon une étude du CECOP⁴¹, l'environnement arrive en 4^{ème} position dans la hiérarchie des préoccupations des entreprises, après les coûts, la qualité ou la sécurité et distance largement la performance de l'outil de production, l'innovation ou l'image.

Dans cette démarche de progrès environnemental, les intérêts des protecteurs de l'environnement et des entreprises convergent et ils sont amenés à échanger sur leurs pratiques et leurs activités réciproques.

La rencontre de ces deux « mondes », au-delà de la mise en pratique du développement durable, peut aboutir, par le mécénat, à des projets ambitieux et désintéressés pour l'entreprise et qui symbolisent son engagement pour l'environnement.

I. MECENAT ET PARRAINAGE (OU SPONSORING)

a. Mécénat

Le mécénat est un soutien matériel apporté, sans contrepartie de la part du bénéficiaire. Le mécénat implique donc une intention libérale, il est effectué de manière désintéressée.

Le code général des impôts et la doctrine fiscale admettent néanmoins que l'entreprise mécène puisse bénéficier de certains avantages en contrepartie de son engagement.

L'association du nom de l'entreprise mécène à l'opération soutenue est une contrepartie « légale » du mécénat qui ne remet pas en cause la qualification juridique et fiscale de l'opération⁴².

Par ailleurs, l'entreprise mécène peut également bénéficier de certains services ou de certains biens de la part de l'organisme soutenu dès lors qu'il existe **une disproportion marquée** entre la valeur du don au titre du mécénat et la valeur des services ou biens obtenus.

⁴¹ Enquête 2005 conduite par le CECOP auprès de 300 dirigeants d'entreprises industrielles en Europe

⁴² Article 238 bis a) du Code général des impôts et instruction du 5 mai 2000, BOI 4 C-2-00 n°3 et suivants

A titre de règle pratique, la valeur des avantages consentis à l'entreprise mécène par l'organisme financé ne doit pas représenter plus du quart de la valeur des dons⁴³.

Dans ce cadre, l'organisme soutenu peut contracter à l'égard de son mécène des obligations en matière de communication :

- citation de l'entreprise dans tous ses communiqués de presse relatifs au projet soutenu
- insertion du logo de l'entreprise et en tant que mécène sur son site internet et dans ses documents de communication
- invitations des clients de l'entreprise et/ou de ses salariés à des événements de l'organisme soutenu en rapport avec le projet (inauguration d'un chantier ou d'une exposition, événement presse autour d'un projet, etc.)
- accueil des salariés de l'entreprise pour les sensibiliser au projet soutenu et les informer sur la politique de mécénat de leur employeur (visite guidée d'un espace naturel ou d'un site restauré grâce au concours de l'entreprise, etc.)

Ces contreparties en termes de communication seront matérialisées dans la convention de mécénat.

En outre, si une entreprise réalise des opérations de mécénat par le biais de sa fondation d'entreprise ou de son fonds de dotation, il est admis qu'une partie du budget de cette structure soit consacrée à des actions de communication autour de ses projets d'intérêt général.

Ces actions, financées par les versements du fondateur dans le cadre du programme d'action pluriannuel, ouvriront droit à réduction d'impôt pour l'entreprise.

Enfin, lorsque qu'une entreprise estime que son engagement en matière de mécénat environnemental n'est pas assez visible, faute pour la presse de faire état de l'implication du mécène, l'entreprise peut, de sa propre initiative, communiquer sur sa politique de mécénat en achetant dans la presse des encarts publicitaires.

De telles dépenses de communication seront déductibles de son résultat comptable et fiscal au titre de ses frais généraux.

b. Parrainage

Le parrainage est le soutien matériel à une manifestation ou à une personne, un produit ou une organisation, en vue d'en retirer un bénéfice direct. Le parrainage est une modalité de publicité et revêt un caractère commercial.

⁴³ Règle énoncée par l'administration dans une instruction du 8 octobre 1999, 5 B-17-99 n° 11 relative au mécénat des particuliers mais qui est étendue aux entreprises par le Ministère de la Culture dans le cadre du mécénat culturel. Cette « règle » n'a toutefois jamais été validée expressément par le Ministère des Finances et doit donc être appliquée avec précaution

Les opérations de parrainage sont destinées à promouvoir l'image du parrain et comportent l'indication de son nom ou de sa marque. Il s'agit pour l'entreprise de réaliser une action de publicité dont elle attend un retour sur investissement proportionné.

Les opérations de parrainage d'une entreprise sont des dépenses de communication qui sont déductibles de son résultat comptable et fiscal mais sont exclusives de toute réduction d'impôt.

Pour l'organisme parrainé, les recettes de parrainage sont des recettes commerciales en principe passibles des impôts commerciaux et fiscalisées⁴⁴.

Afin d'éclairer les entreprises et les porteurs de projet sur la qualification de certaines de leurs opérations, l'administration fiscale a donné quelques exemples pratiques⁴⁵ que nous adaptons au mécénat environnemental :

Exemple n°1

Une entreprise soutient la réalisation par un muséum d'histoire naturelle d'un inventaire de biodiversité. Les résultats de ces travaux sont ensuite exposés au public dans le cadre d'une exposition relative aux espèces menacées.

Le nom de l'entreprise est inscrit sur l'ensemble des supports de communication du musée relatifs à l'exposition. L'entreprise dispose de 200 invitations gratuites pour son personnel, de quatre soirées réservées à des fins de relations publiques (elle assure le paiement de la totalité des frais supplémentaires induits pour le musée) et crée, sur son site Internet, une vitrine valorisant son acte de mécénat et proposant une visite virtuelle de l'exposition.

Il existe une disproportion marquée entre les contreparties offertes (publicité et « prestations ») et le montant du don. Il s'agit de mécénat.

Exemple n°2

Une enseigne de services à la personne soutient financièrement une manifestation destinée à promouvoir l'éco citoyenneté auprès des particuliers et des entreprises organisée par un organisme d'éducation à l'environnement. En contrepartie, l'organisme soutenu fait bénéficier l'enseigne de services à la personne d'une exclusivité de partenariat et la marque de l'entreprise figure sur l'ensemble des supports de communication de la manifestation. De plus, l'enseigne de services à la personne dispose lors de l'événement de plusieurs stands occupés par ses commerciaux qui profitent de la manifestation pour conclure des contrats avec des entreprises ou des particuliers.

Le versement a pour contrepartie un objet commercial manifeste. Il s'agit de parrainage.

⁴⁴ Elles peuvent néanmoins être exonérées d'impôts commerciaux si elles sont perçues dans le cadre de dispositifs particuliers : franchises des activités lucratives accessoires (articles 206 1.bis et 261 7 1° b ou manifestations exceptionnelles (article 261-7-1 c)

⁴⁵ Instruction du 5 mai 2000 précitée

Exemple n°3

Une entreprise de travaux publics offre gratuitement à un organisme de protection du patrimoine naturel la rénovation de son siège social national dans le cadre d'un mécénat de compétences.

Son soutien en nature est valorisé à 800 000 euros. En contrepartie, l'organisme installe un cartel indiquant le nom de l'entreprise de travaux publics dans les salles recevant le public et cite l'entreprise comme mécène sur ses supports de communication.

Il s'agit d'une opération de mécénat en raison de la disproportion marquée entre le don et les contreparties reçues.

Si l'entreprise exigeait, en contrepartie de son mécénat de compétences, que l'organisme fasse exclusivement appel à ses services pour toutes les opérations de rénovation et de construction qu'elle entreprend, par exemple pour ses établissements secondaires en régions, alors la contrepartie serait une prestation directe de services et placerait l'opération sous le régime du parrainage.

FOCUS : MECENAT ET RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENTREPRISE

*La responsabilité sociale des entreprises (RSE) est définie⁴⁶ comme l'intégration **volontaire** par les entreprises de préoccupations sociales et environnementales à leurs activités commerciales et leurs relations avec les parties prenantes.*

En France, la loi sur les nouvelles régulations économiques du 15 mai 2001⁴⁷ impose aux entreprises cotées de préciser dans leur rapport d'activité annuel la manière dont elles prennent en compte les conséquences sociales et environnementales de leurs activités.

L'objectif de cette mesure est de faire prendre conscience aux entreprises de leur impact sur l'environnement et de les conduire à une politique d'évaluation et de progrès.

Les agences de notation extra financières sont particulièrement attentives à tous ces critères non économiques pour évaluer la valeur et la pérennité d'une entreprise.

La responsabilité sociale des entreprises n'est toutefois pas réservée aux grandes entreprises. En tant que démarche volontaire et éthique, elle concerne toutes les entreprises. Les PME et les TPE, plus proches de leurs parties prenantes, disposent même d'un atout dans ce domaine grâce à leur taille qui les rend plus réactives.

Le mécénat d'entreprise est un moyen d'action qui participe à la responsabilité sociale et sociétale de l'entreprise.

⁴⁶ Définition de la RSE par la Commission Européenne

⁴⁷ Loi n°2001-420 dite loi « NRE »

Le mécénat d'entreprise, en particulier dans le domaine environnemental, est un facteur d'intégration de l'entreprise à la société civile et un acte de participation au dialogue civil.

A ce titre, le mécénat environnemental d'une entreprise doit refléter ses valeurs et son éthique et s'inscrire dans une démarche exemplaire de l'entreprise qui anticipe, et va au-delà, des obligations réglementaires et légales imposées à ses activités, notamment dans le cadre du développement durable.

Le mécénat peut donc constituer le prolongement de la politique de développement durable d'une entreprise. Il peut devenir un outil identitaire⁴⁸ de l'entreprise qui lui permet de s'affirmer en dehors de la sphère économique traditionnelle.

II. LES DIFFERENTS TYPES DE MECENAT A DISPOSITION DE L'ENTREPRISE

II.1 Mécénat en numéraire

Cette forme de mécénat est celle qui est la plus couramment pratiquée par les entreprises.

Elle consiste à verser au porteur de projet un soutien financier. Ce versement s'analyse juridiquement en un don manuel qui ne nécessite pas de formalités particulières, quel que soit son montant.

Le mécénat en numéraire peut consister en un seul et unique versement, par exemple afin de permettre au porteur de projet de financer un investissement indispensable à l'opération (acquisition d'un équipement scientifique afin de mener un projet de recherche).

Le soutien financier peut également être échelonné dans le temps, ce qui est souvent le cas dans le cadre de partenariats pluriannuels (bourse de recherche pour un programme scientifique *etc.*).

La convention de mécénat pluriannuelle subordonne le plus souvent le renouvellement du soutien financier à un suivi et à une évaluation du projet et de son avancement, une garantie pour l'entreprise de la bonne utilisation des fonds versés.

⁴⁸ Etude Socio vision Cofremca IFOP de novembre 2007 IFOP commanditée par l'Observatoire de la Fondation de France : le mécénat est pour 95 % des entreprises interrogées un outil identitaire

FOCUS : PRODUIT PARTAGE

Le « produit partage » est le partenariat entre un organisme d'intérêt général et une entreprise dans le cadre duquel cette dernière apporte un financement calculé en partie en fonction des ventes qu'elle réalise auprès du public.

Afin de s'inscrire dans le cadre du mécénat, l'entreprise participant à l'opération de produit partage doit s'engager à verser une somme minimale à l'organisme, quel que soit le résultat des ventes du produit associé à l'opération.

Par ailleurs, l'organisme d'intérêt général ne doit pas plébisciter l'achat des produits distribués par l'entreprise, l'opération risquant alors d'être analysée comme un parrainage publicitaire exclusif du régime du mécénat.

L'opération menée doit être ponctuelle et ne pas excéder une durée d'un mois afin de ne pas grever le chiffre d'affaires de l'entreprise mécène.

Les modalités de l'opération sont fixées dans une convention entre l'entreprise et l'organisme d'intérêt général.

Cette convention doit préciser notamment le montant minimum du don, la durée de l'opération et les conditions d'utilisation du nom de l'organisme d'intérêt général par l'entreprise.

II.2 Mécénat en nature

Cette forme de soutien peut prendre différentes formes : don d'un bien mobilier, immobilier, d'un stock, d'une immobilisation, réalisation gratuite d'une prestation de services ou mise à disposition gratuite de personnel.

Une entreprise pourra, par exemple, donner à une association de protection de la nature un terrain ou un bâtiment dont elle n'aura plus l'utilité et participer à son réaménagement pour des actions d'intérêt général.

Une telle action, purement volontaire de la part de l'entreprise, doit être distinguée des obligations qui peuvent lui être imposées, notamment dans le cadre des mesures de compensation ou de dépollution qui peuvent lui incomber en raison de ses activités.

Le mécénat en nature peut également associer étroitement les collaborateurs de l'entreprise mécène aux projets soutenus, notamment par le biais du mécénat de compétences ou leur simple mise à disposition au profit du porteur de projet.

a. Dons de biens (stocks ou immobilisations)

Le mécénat en nature peut prendre la forme d'un transfert à titre gratuit de biens de l'entreprise vers l'organisme bénéficiaire, qu'il s'agisse d'un don de stocks (ex : marchandises) ou d'immobilisations (ex : matériel informatique, véhicule de transport).

Les opérations de mécénat en nature effectuées par les entreprises sont évaluées sur la base du prix de revient pour le calcul de l'impôt sur les bénéfices. Pour les biens qui figurent dans un compte de stock, le prix de revient correspond à leur valeur en stock. Pour les biens inscrits dans un compte d'immobilisation, l'assiette est évaluée à la valeur vénale du bien au jour du don (sous réserve de constater une sortie d'actif).⁴⁹

b. Mécénat de compétences

Le mécénat de compétences est une forme particulière de mécénat en nature, qui repose sur le transfert gratuit de compétences de l'entreprise vers la structure soutenue, par le biais de salariés volontaires intervenant pendant leur temps de travail.

Le mécénat de compétences est une prestation globale de l'entreprise au profit du porteur de projet, forme privilégiée des transferts de compétences entre l'entreprise mécène et l'organisme soutenu.

Par exemple, une entreprise de services informatiques qui soutient la réalisation d'un inventaire d'espèces par un musée pourra aider cet établissement en faisant réaliser par ses ingénieurs une base de données ou un logiciel adapté.

L'administration fiscale admet parfaitement cette forme de mécénat et indique de façon explicite dans sa doctrine que la réalisation de prestations sans contrepartie est une des formes de mécénat en nature éligible à la réduction d'impôt de 60 %.

Le don est évalué à son prix de revient, soit le coût de revient de la prestation effectuée, c'est à dire celles des moyens mobilisés pour la réaliser (locaux, consommables, frais de transport, de personnel etc.).

L'assiette de la réduction d'impôt est donc assez large et ne se cantonne pas au seul coût en personnel.

La valorisation du mécénat de compétences peut être effectuée par l'entreprise mécène sous sa propre responsabilité, étant précisé qu'elle ne devra pas comprendre de « marge » mais correspondre au seul prix de revient de la prestation.

Il est en effet compréhensible qu'une entreprise ne souhaite pas divulguer ses coûts de revient.

⁴⁹ Toutefois, lorsque l'entreprise effectue un don en nature, la TVA qu'elle a acquittée sur les biens ainsi mis à disposition n'est pas déductible, dès lors que ces biens sont utilisés pour la réalisation d'une opération non imposable.

Il lui appartient alors de compléter le reçu fiscal qui lui est remis par l'organisme soutenu en complétant elle-même la case « valeur des biens ou services reçus »⁵⁰.

c. Mise à disposition de personnel

La mise à disposition de personnel par une entreprise est constitutive d'un don en nature et répond également à la définition fiscale du mécénat⁵¹.

Le don est évalué à son prix de revient, soit la rémunération du salarié mis à disposition et les charges sociales s'y rattachant.

Le salarié mis à la disposition du porteur de projet exercera son activité au profit de celui-ci dans le cadre de son contrat de travail.

Il pourra être affecté à des activités entrant dans ses compétences traditionnelles ou au contraire, élargir le champ de ses activités, et donc de ses compétences, dans le cadre de l'opération de mécénat.

II.3 Mécénat « mixte » (mécénat financier/mécénat de compétences/don de stocks)

Les opérations de mécénat peuvent combiner mécénat financier et mécénat en nature.

Exemple :

Dans le cadre d'un programme de reboisement ou de restauration d'un site naturel, une entreprise du BTP pourrait à la fois verser un soutien financier à son partenaire mais également mettre à sa disposition des engins et des salariés pour effectuer des opérations de déblayage.

II.4 Mécénat « croisé » (solidarité/environnement/patrimoine/culture, etc.)

Ce type d'opération, qui conjugue plusieurs objectifs d'intérêt général est de plus en plus fréquent et permettent à l'entreprise d'affirmer ses valeurs dans différents domaines.

Par exemple, la réalisation de chantiers d'insertion pour la réhabilitation d'un monument culturel situé sur un site remarquable mêle ainsi mécénat de solidarité, mécénat culturel et environnemental.

⁵⁰ Rescrit n°2009-44 du 21 juillet 2009

⁵¹ Instruction 4 C-5-04 du 13 juillet 2004, n° 50

La protection des paysages et des sites révèle souvent une dimension de protection du patrimoine culturel et historique.

La Fondation du Patrimoine illustre parfaitement cette approche « double » du patrimoine, à la fois culturel et naturel.

L'éducation à l'environnement peut aussi être abordée sous un angle culturel par exemple lorsque des enfants sont initiés à la biodiversité marine dans un voilier ancien spécialement réaménagé.

II.5 Mécénat « mutualisé » (clubs d'entreprises, fondation multi entreprises, etc.)

Terrain de rencontres et d'échanges entre le monde de l'entreprise et celui des protecteurs de la nature, le mécénat environnemental peut également être un lien entre entreprises elles-mêmes.

En effet, plusieurs entreprises peuvent ainsi se regrouper au sein d'un territoire donné dans une association (club d'entreprises), ou dans le cadre d'une fondation multi entreprises, pour mener à bien un ou plusieurs projets d'intérêt général.

Afin de diffuser leurs bonnes pratiques et mutualiser leurs ressources, cette modalité de mécénat est particulièrement adaptée aux PME (exemple : club des PME de la Fondation Nicolas Hulot).

Le mécénat d'une entreprise peut favoriser le mécénat d'autres entreprises ce qui engage un cercle vertueux où les porteurs de projet comme les entreprises s'enrichissent de leurs talents respectifs.

FOCUS : LES FORMES DE SOUTIEN DES PARTICULIERS

Dons manuels et appel à la générosité publique

Les simples associations déclarées doivent se « contenter » des dons manuels portant sur des sommes d'argent, des meubles, des équipements, du matériel et consentis du vivant du donateur.

Les porteurs de projet du secteur privé peuvent également faire appel à la générosité publique dans le cadre d'appels aux dons. Ils devront alors se conformer à une procédure de déclaration préalable au lancement de la campagne⁵², ou à une procédure d'autorisation s'il s'agit d'un fonds de dotation.

⁵² Loi n° 91-772 du 7 août 1991

Donations et legs

Les donations comme les legs peuvent porter sur toutes sortes de biens, qu'il s'agisse de meubles (meubles corporels, sommes d'argent, titres, etc.) ou d'immeubles. La spécificité des donations et legs est d'être réalisé par acte authentique, le plus souvent établi par un notaire. Certains biens, comme les immeubles ou les fonds de commerce, ne peuvent être transférés que par acte authentique.

Seules certaines personnes morales de droit public, les fondations, les fonds de dotation et les associations reconnues d'utilité publique peuvent recevoir des donations et legs.

Transmission temporaire d'usufruit

Les porteurs de projet qui sont reconnus d'utilité publique (association ou fondation, voire fonds de dotation), peuvent bénéficier d'une transmission temporaire d'usufruit portant sur tout actif utile pour leurs activités (locaux, matériel, équipements, etc.) ou pouvant lui procurer des revenus (immeubles loués, valeurs mobilières, SICAV, etc.).

Cette modalité de soutien est particulièrement souple et avantageuse pour le donateur qui peut bénéficier fiscalement de cette opération sans affecter durablement son patrimoine.

Dation

Certains établissements publics, comme le Conservatoire du Littoral, peuvent recevoir des biens des contribuables dans le cadre d'une dation en paiement permettant aux contribuables d'acquitter leurs droits de succession, de donation ou leur impôt de solidarité sur la fortune.

Ce mécanisme diffère cependant du mécénat en ce qu'il consiste en un mode d'exécution de ses obligations fiscales pour le contribuable et non pas en un acte désintéressé consenti dans une intention libérale.

III. LE TRAITEMENT DE L'OPERATION DE MECENAT PAR L'ENTREPRISE

III.1 Traitement comptable

Les versements d'une entreprise opérés dans le cadre du dispositif du mécénat sont des charges déductibles du résultat comptable de l'entreprise.

Le plan comptable général prévoit expressément que les dons sont comptabilisés dans le résultat exceptionnel, au compte 6713 « Dons, libéralités », mais ils peuvent également être comptabilisés en charges d'exploitation au compte n° 623 « Publicité, publication, relations publiques » au titre de frais de communication si l'opération est récurrente.

Les opérations de mécénat en nature effectuées par les entreprises sont évaluées :

- pour les biens qui figurent dans un compte de stock, à la valeur en stock
- pour les prestations de services au prix de revient de la prestation offerte (ex : mécénat de compétence)
- pour les biens inscrits dans un compte d'immobilisation, à la valeur vénale du bien au jour du don

La réduction d'impôt octroyée à l'entreprise mécène est comptabilisée en produit.

III.2 Traitement fiscal

Les dépenses de mécénat sont réintégrées extra comptablement au résultat fiscal de l'entreprise.

Fiscalement, la réduction d'impôt constitue un produit non imposable qui doit être déduit extra comptablement sur le tableau 2058 A (liasse fiscale, cerfa n° 10951*8).

La créance d'impôt constatée est utilisée au fur et à mesure de l'imputation de la réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés dû.

Pour l'entreprise qui effectue le don en nature, la TVA qu'elle a acquittée sur les biens ou éléments du service ainsi mis à disposition n'est pas déductible, dès lors que ces biens sont utilisés pour une opération non imposable.

Néanmoins, certains dons peuvent faire l'objet de mesures de tempérament prévues par voie réglementaire ou d'instruction dispensant du reversement de la taxe antérieurement déduite.

Il s'agit :

- des biens de faible valeur, au maximum 60 euros par bénéficiaire et par an
- des biens offerts aux organismes qui les expédient à l'étranger dans le cadre de leur mission humanitaire, éducative ou charitable
- des dons effectués en France à des fondations reconnues d'utilité publique présentant un intérêt général de caractère humanitaire, éducatif, social ou charitable⁵³

⁵³ Doctrine administrative 3 1 1221 n°12

QUATRIEME PARTIE :
LES FONDATIONS, UN DES VEHICULES
DU MECENAT D'ENTREPRISE

La fondation est l'acte juridique par lequel une ou plusieurs personnes (physiques ou morales) décident d'affecter irrévocablement des biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif⁵⁴.

La qualification juridique de « fondation » repose sur la réunion de caractéristiques essentielles qui sont la transmission irrévocable d'un patrimoine prenant la forme d'une libéralité (dons manuels, donations ou legs de biens en numéraire ou en nature) et l'affectation dudit patrimoine au financement d'une œuvre ou d'une activité d'intérêt général dans un but non lucratif.

La fondation répond donc à un double principe : la pérennité et l'irrévocabilité des donations.

Le paysage des fondations en France est particulièrement riche avec pas moins de huit formes juridiques possibles :

- Fondation reconnue d'utilité publique (« légalisation » en 1987)
- Fondation sous égide (1987)
- Fondation d'entreprise (1990)
- Fondation de coopération scientifique (2006)
- Fondation universitaire (2007)
- Fondation partenariale (2007)
- Fonds de dotation (2008)
- Fondation hospitalière (2009)

La fondation hospitalière n'intéressant pas le mécénat environnemental, nous ne traiterons pas de cette forme de fondation.

Le tableau comparatif en annexe au Guide récapitule les particularités de chacune des huit formes de fondations. En pratique, le choix de la forme de fondation s'effectuera en fonction des principaux critères suivants :

- nature des secteurs d'intervention envisagés (enseignement supérieur, recherche ou autres domaines d'intérêt général)
- montant, nature et origine des financements
- composition du patrimoine dévolu
- qualité du ou des fondateurs

Afin de se faire aider dans la création de ces différentes structures, les entreprises pourront obtenir des renseignements auprès des Préfectures et solliciter l'assistance de conseils spécialisés (cabinets d'avocats spécialistes dans le domaine du mécénat ou associations de développement du mécénat).

⁵⁴ Loi 87-571 du 23-7-1987 art .18

I. LA FONDATION RECONNUE D'UTILITE PUBLIQUE (« FRUP »)

La fondation reconnue d'utilité publique est la plus « prestigieuse » et la plus ancienne des fondations.

- **Définition et capacité juridique**

Elle est régie par les articles 18 et suivants de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat et par le décret n° 91-1005 du 30/09/1991.

La FRUP se définit comme l'« *acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif* ».

Une FRUP peut intervenir dans tous les domaines de l'intérêt général et notamment dans l'environnement. Elle peut aussi, si ses statuts l'y autorisent, être « fondation abritante » et « héberger » des fondations sous égide (*cf. Quatrième Partie III.*).

Comme toutes les personnes morales, la FRUP est soumise au respect du principe de spécialité et ne peut se livrer qu'à des activités conformes à son objet d'intérêt général.

L'avantage de la FRUP est indéniablement sa grande capacité juridique : outre le mécénat (y compris le mécénat « ISF »), elle peut recevoir des dons et legs, faire appel à la générosité publique, recevoir des subventions, détenir des titres de participation, disposer des revenus de son patrimoine, et du produits de ses activités propres.

- **Création**

Une FRUP peut être créée par une ou plusieurs personnes physiques et/ou morales de droit privé (il n'y a pas de nombre minimal ou maximal de fondateurs). Une personne morale de droit public peut participer à la création d'une FRUP si elle concourt à la réalisation de sa spécialité. Néanmoins, sa création par une seule et unique personne publique devrait être exceptionnelle.

Une FRUP, comme son nom l'indique, n'est créée qu'après avoir obtenu la reconnaissance d'utilité publique, qui est accordée par décret après avis du Conseil d'État.

La procédure de reconnaissance d'utilité publique est la suivante :

- demande de reconnaissance présentée au bureau « Groupements et Associations » du Ministère de l'intérieur et signée par le (ou les) fondateur(s)
- instruction de la demande (caractère discrétionnaire de l'octroi de la personnalité juridique et pouvoir souverain du ministère de l'Intérieur qui décide s'il fait procéder ou non à l'instruction de la demande dont il est saisi), puis transmission du dossier au Conseil d'Etat (section de l'intérieur)
- avis du Conseil d'Etat

- décret de reconnaissance d'utilité publique (le Gouvernement n'est pas tenu de suivre l'avis du Conseil d'Etat et dispose d'un pouvoir discrétionnaire pour accorder ou refuser la reconnaissance d'utilité publique)
- publication du décret au Journal Officiel ce qui dote la fondation de la personnalité juridique

La rédaction des statuts d'une FRUP n'est pas libre. Il convient de se conformer aux deux modèles de statuts qui ont été approuvés par le Conseil d'Etat le 2 avril 2003 (statuts avec Conseil d'administration ou directoire et Conseil de surveillance). Les possibilités de dérogation existent, mais sont faibles.

Toutes les modifications statutaires d'une FRUP devront être préalablement autorisées selon une procédure analogue à celle décrite ci-dessus.

• **Dotation**

Une FRUP est un groupement de biens constitué au moyen d'une dotation. La dotation est en principe intangible mais peut exceptionnellement être consommable⁵⁵.

Dans la mesure où les revenus issus de la dotation doivent permettre le financement régulier des actions d'intérêt général de la FRUP, cette dotation doit être conséquente. En pratique, le minimum de la dotation initiale exigée par le Ministère de l'Intérieur est d'au moins 1.000.000 euros. Bien que le versement puisse être échelonné sur une période de 10 ans (au maximum), cette obligation opère une sélection inévitable des porteurs de projet candidats au statut de FRUP.

• **Durée**

La FRUP est en principe constituée pour une durée illimitée sauf si elle a un objet qui peut être atteint sous une certaine échéance (exemple : réhabilitation d'un site naturel).

Dans cette hypothèse, la dotation peut-être consommable (les statuts doivent alors prévoir la dissolution de la fondation dès que la dotation est réduite à 10% de sa valeur initiale).

• **Gouvernance**

Deux types de gouvernance sont possibles dans les FRUP :

- La gouvernance « Moniste » avec Conseil d'administration (12 membres au plus) et trois collèges de membres obligatoires ; collège des fondateurs ; collège des membres de droit ; collège de personnes qualifiées (existence de collèges facultatifs : collège des salariés et collège des amis)
- La gouvernance « Dualiste » avec Directoire et Conseil de surveillance

⁵⁵ L'article 12 des statuts types prévoit que les ressources de la FRUP se composent notamment « du revenu de la dotation et de la partie de cette dernière consacrée au financement des actions de la fondation »

Le Directoire est un organe collégial composé de 1 à 5 personnes, nommées par le Conseil de surveillance (12 membres au plus).

L'Etat est représenté au sein du Conseil d'Administration (ou du Conseil de Surveillance) de la FRUP, soit dans le cadre du collège des membres de droit, soit par l'intermédiaire d'un commissaire du Gouvernement participant aux réunions du Conseil avec voix consultative.

- **Contrôle et transparence financière**

La FRUP est tenue de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

Elle doit établir des comptes annuels conformément au règlement n°99-01 du 16 février 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, homologué par l'arrêté interministériel du 8 avril 1999, et conformément à l'avis du CNC du 5 février 2009.

Par ailleurs, une FRUP est soumise au contrôle de la Cour de Comptes lorsqu'elle bénéficie de dons ouvrant droit à avantage et de subventions ou lorsqu'elle fait appel à la générosité publique (la Cour des comptes vérifie la conformité entre les objectifs poursuivis et les dépenses financées).

- **Dissolution**

La dissolution intervient volontairement par décision du Conseil d'administration ou en cas de retrait de la reconnaissance d'utilité publique.

Lorsque la FRUP a été créée pour une durée déterminée avec une dotation consommable, elle est dissoute lorsque la dotation est réduite à 10 % de sa valeur initiale.

En cas de dissolution, les ressources non employées et la dotation sont attribuées à un ou plusieurs établissements analogues, publics ou reconnus d'utilité publique ou à des associations déclarées ayant pour but exclusif la recherche scientifique ou médicale.

FOCUS : LA FONDATION DU PATRIMOINE

La loi du 2 juillet 1996 (loi n° 96-590) a créé la « *Fondation du Patrimoine* », reconnue d'utilité publique par décret du 18 avril 1997.

Conformément à l'article 2 de ses statuts, la "Fondation du Patrimoine" « a pour but de promouvoir la connaissance, la conservation et la mise en valeur du patrimoine national. Elle s'attache à l'identification, à la préservation et à la mise en valeur du patrimoine non protégé.

Elle contribue à la sauvegarde des monuments, édifices, ensembles mobiliers ou éléments remarquables des espaces naturels ou paysagers menacés de dégradation, de disparition ou de dispersion. Elle concourt ainsi à l'emploi, à l'insertion, à la formation et à la transmission des savoir-faire dans les secteurs de la restauration et de la valorisation du patrimoine et des sites. Elle peut attribuer un label au patrimoine non protégé et aux sites.

Les partenariats entre la Fondation du Patrimoine et les porteurs de projets :

En cas de ressources propres insuffisantes pour la réalisation de projets de restauration dont la maîtrise d'ouvrage est assurée par un porteur de projet, la **Fondation du Patrimoine** peut permettre de recueillir les sommes nécessaires à l'aboutissement de ces projets.

La Fondation du Patrimoine collecte les fonds et reverse au maître d'ouvrage l'intégralité des sommes ainsi rassemblées (sous déduction de frais de gestion).

C'est ainsi que, par l'intermédiaire de la Fondation du Patrimoine, une collectivité publique (collectivité territoriale ou établissement public) ou une association peut faire appel à la générosité publique.

Quelques exemples de fondations reconnues d'utilité publique

La Fondation de France.

La Fondation Ensemble (Groupe Pierre & Vacances) : soutien de projets visant à promouvoir un nouveau développement humain intégrant la protection de l'environnement (dont développement des ENR).

La Fondation WWF-France : protection et la conservation de la faune et de la flore, des sites, des eaux, des sols et des autres ressources naturelles.

La Fondation Nicolas Hulot : éducation à l'environnement et soutien au développement de projets en faveur de l'environnement.

La Fondation « Energies pour le monde » : actions humanitaires dans les pays en développement aux moyens de nouvelles techniques sur les ENR.

II. LES FONDATIONS DE COOPERATION SCIENTIFIQUE (« FCS »)

• Définition et capacité juridique

La FCS est régie par les articles 344-1 et suivants du Code de la Recherche⁵⁶.

La FCS est une déclinaison de la FRUP en matière de recherche pour poursuivre un des deux objectifs suivants :

- création d'un « pôle de recherche et d'enseignement supérieur » (PRES)
- création d'un « réseau thématique de recherche avancée » (RTRA) ou un centre thématique de recherche et de soins (CTRS) pour conduire un projet d'excellence scientifique dans un ou plusieurs domaines de recherche

Elle a donc un secteur d'intervention limité à la recherche scientifique et à l'enseignement supérieur.

Ces structures pourront intervenir dans le secteur de l'environnement dans le cadre d'actions de « mécénat croisé » (exemple: recherche scientifique sur la pollution).

Les ressources sont identiques à celles de la FRUP. Elle bénéficie aussi de la grande capacité et perçoit :

- les revenus de la dotation initiale et, en application du caractère consommable de la FCS, de la partie de la dotation consacrée au financement des actions de la fondation
- des subventions ; en l'occurrence, les établissements publics fondateurs peuvent accorder des subventions annuelles parallèlement à la dotation qu'ils apportent
- des dons et legs, appel à la générosité publique, mécénat
- du produit des ventes et des rétributions pour services rendus et notamment des contrats de recherche

• Création

Fonctionnant comme la FRUP, la FCS a des statuts-types imposés. Les statuts sont approuvés par décret.

Par ailleurs, la demande de reconnaissance est instruite par le Ministère de la Recherche.

• Dotation

La dotation initiale est obligatoire. Elle peut être intangible ou consommable. En pratique, la dotation est partiellement consommable. Comme la FRUP, les versements peuvent être échelonnés sur 10 ans maximum. Le montant minimum est en pratique de 1M€.

⁵⁶ Issu de la Loi de programme n°2006-450 du 18 avril 2006 et par les textes sur les sur la FRUP (subsidaire)

- **Durée**

A l'instar de la FRUP, la FCS est en principe constituée pour une durée illimitée sauf si elle a un objet qui peut être atteint sous une certaine échéance (exemple : programme de recherche précis dont la durée peut être déterminée d'avance).

Dans cette hypothèse, la dotation peut-être consommable (les statuts doivent alors prévoir la dissolution de la fondation dès que la dotation est réduite à 10% de sa valeur initiale).

- **Gouvernance**

La FCS est administrée par un Conseil d'administration composé de représentants de chaque membre fondateur et de représentants des enseignants-chercheurs. Elle doit nommer un commissaire du gouvernement et l'instauration d'un conseil scientifique est obligatoire.

- **Contrôle et transparence financière**

Les contrôles sont identiques à la FRUP. La FCS doit ainsi établir des comptes annuels conformément au règlement n°99-01 du 16 février 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, homologué par l'arrêté interministériel du 8 avril 1999 (puis conformément à l'avis du CNC du 5 février 2009) et est soumise au contrôle de la Cour de Comptes (*cf op. cit*).

- **Dissolution**

La dissolution intervient volontairement par décision du Conseil d'administration ou en cas de retrait de la reconnaissance d'utilité publique.

Lorsque la FRUP a été créée pour une durée déterminée avec une dotation consommable, elle est dissoute lorsque la dotation est réduite à 10 % de sa valeur initiale.

En cas de dissolution, les ressources non employées et la dotation sont attribuées à un ou plusieurs établissements publics ou reconnus d'utilité publique ou à des associations déclarées ayant pour but exclusif la recherche scientifique ou médicale.

III. LA FONDATION SOUS EGIDE (« FSE »)

- **Définition et capacité juridique**

La FSE est régie par l'article 20 de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 et par le décret n°91-1005 du 30 septembre 1991.

La FSE n'a ni personnalité morale, ni autonomie juridique.

Sa capacité juridique est celle de sa fondation abritante.

- **Création**

Les FSE sont créées par une convention passée entre une FRUP spécialement habilitée à héberger des FSE et un ou plusieurs fondateur(s) ou donateur(s), particuliers ou entreprises, pour un projet particulier qui relève du domaine d'activité de l'organisme d'accueil.

Leur création peut donc intervenir sans délai, dès signature de la convention de gestion entre la FRUP abritante et les fondateurs.

En pratique, les FSE abritées à cet effet sont en réalité de simples comptes ouverts au sein de la FRUP habilitée par leurs statuts à les abriter, qui les gère conformément aux volontés du (ou des) fondateur(s).

- **Dotation**

De même, la dotation initiale dépend du cahier des charges de l'abritante (avec ou sans dotation). En outre, le financement de « flux » est possible (versement échelonné dans le temps).

- **Durée**

La durée d'une FSE dépend de la convention avec la FRUP abritante.

- **Gouvernance**

La FSE est administrée selon les conditions fixées dans la convention de gestion passée entre les fondateurs et la Fondation abritante. Toutefois, la fondation abritante, seule à disposer de la personnalité morale, engage sa responsabilité au titre des activités de la FSE.

Les fondations abritantes exercent ainsi une étroite surveillance de la fondation abritée et participent à leur organe de direction.

- **Contrôle et transparence financière**

Les droits, biens ou ressources sont gérés par la FRUP abritante conformément aux dispositions de la convention de gestion conclue entre la FRUP abritante et les fondateurs de la FSE.

Les comptes de la fondation sont certifiés par le commissaire aux comptes de la Fondation abritante.

Les FSE qui n'ont pas de personnalité morale délivrent à leurs donateurs des reçus fiscaux émis par leur fondation abritante. Elles peuvent en outre faire bénéficier leurs donateurs particuliers de la réduction d'ISF prévue par l'article 885-0-V bis A.

- **Dissolution**

La dissolution intervient dans les conditions prévues par la convention de gestion.

Quelques exemples de fondations sous égide

La Fondation Rip Curl abritée par la Fondation WWF : financement de projets environnementaux dans plusieurs domaines, comme la protection du littoral et de la montagne, mais aussi l'éducation à l'environnement ou encore l'éco-conception.

La Fondation d'entreprise Nature & Découverte abritée par la Fondation de France : promotion des initiatives en faveur de l'environnement et de la biodiversité.

IV. LA FONDATION UNIVERSITAIRE (« FU »)

- **Définition et capacité juridique**

La FU est régie par les articles L.719-12 et suivants du Code de l'Education⁵⁷, et par le décret n°2008-326 du 7 avril 2008⁵⁸.

La FU a pour objectif d'aider les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel à rechercher des partenariats, publics et privés, nationaux et internationaux, afin de développer des projets pédagogiques, scientifiques, culturels ou professionnels qu'ils entendent promouvoir.

⁵⁷ Issu de la loi n° 2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités

⁵⁸ Les textes concernant les FRUP s'appliquent de manière subsidiaire

La FU bénéficie des droits accordés aux FRUP (« grande capacité ») sans pour autant être soumise à un décret en Conseil d'Etat. Elle peut ainsi diversifier ses ressources : mécénat, dons et legs, appel à la générosité publique, titres de participation, produits de ses activités, prestations de services.

- **Création**

Une FU compte tenu de sa particularité ne peut être créée que par :

- un établissement public de coopération scientifique, culturel et professionnel (« EPCSCP »)
- un établissement public de coopération scientifique (« EPCS »)

Elle peut intervenir dans tous les domaines de l'intérêt général, mais devra respecter les missions de service public de l'établissement fondateur. A ce titre, une FU est constituée sur délibération du Conseil d'administration de l'Université fondatrice.

La FU est la déclinaison de la FSE dans le domaine de l'enseignement supérieur et de la recherche.

- **Dotation**

Les personnes publiques ne peuvent apporter plus de 50 % du montant de la dotation initiale. La fraction consommable de cette part de la dotation ne peut excéder 50 %.

Par ailleurs, la dotation initiale est intangible ou consommable (possibilité de consommer la dotation sur au moins 5 ans).

- **Durée**

La durée de la FU est normalement illimitée sauf si sa dotation est consommable.

- **Gouvernance**

La FU est administrée par un conseil de gestion composé de 12 à 18 membres, répartis en trois collèges : le collège des représentants de l'établissement, le collège des fondateurs représentant les personnes physiques ou morales qui ont apporté la dotation, et le collège des personnalités qualifiées compétentes dans le domaine d'activité correspondant à l'objet de la fondation.

Le recteur de l'Académie, chancelier des universités, dans le ressort de laquelle l'établissement abritant la fondation a son siège assure les fonctions de commissaire du Gouvernement auprès de la fondation.

Les entreprises ne plébiscitent pas ce genre de structure dans lesquelles elles n'ont qu'un rôle limité de financeur puisqu'elles ne peuvent disposer que d'un tiers des sièges du conseil de gestion au maximum.

- **Contrôle et transparence financière**

Le conseil d'administration de l'établissement qui abrite la fondation nomme, après avis du conseil de gestion de la fondation universitaire, au moins un commissaire aux comptes et un suppléant, qui peuvent être le commissaire aux comptes de l'établissement et son suppléant.

L'agent comptable de l'établissement qui abrite la fondation établit un compte rendu financier propre à la fondation. Ce compte rendu est annexé au compte financier de l'établissement.

- **Dissolution**

Les règles de dissolution d'une FU sont fixées dans ses statuts. En principe, les ressources non employées et la dotation de la FU doivent être attribuées à l'établissement dont elle dépend.

V. LA FONDATION D'ENTREPRISE (« FE »)

- **Définition et capacité juridique**

La FE est régie par les articles 19 et suivants de la loi n°87-571 du 23 juillet 1987 modifiée, et par le décret n°90-559 du 4 juillet 1990.

La FE peut intervenir dans tous les domaines de l'intérêt général.

Sa capacité financière est limitée aux ressources limitativement énumérées par la loi : versements des entreprises fondatrices (mécénat), subventions, dons des salariés des entreprises fondatrices ou appartenant au même groupe fiscalement intégré, rétributions pour services rendus, revenus de la dotation initiale.

Une FE ne peut donc pas faire appel à la générosité du public. Cette règle est édictée sous peine de retrait de son autorisation.

- **Création**

La FE peut être créée par une seule entreprise ou un seul groupe, ce qui est le plus fréquent.

Cependant, certaines FE, dites « multi entreprises », regroupent des entreprises appartenant à des secteurs d'activités différents.

La FE peut être créée par des sociétés civiles et commerciales, des EPIC, des coopératives, des institutions de prévoyance et mutuelles. Cette liste est limitative⁵⁹.

Contrairement à la FRUP, aucun statut type n'est imposé aux FE, mais le projet de statuts doit indiquer certaines mentions obligatoires⁶⁰ :

- le programme d'action pluriannuel de la fondation d'entreprise
- les sommes correspondantes que les fondateurs s'engagent à verser et le calendrier de versement
- les conditions de nomination et de renouvellement des membres du conseil

Le projet de statuts devrait également contenir :

- la dénomination et le siège de la fondation et ceux de chacun des fondateurs
- son objet et sa durée
- la composition et les attributions du conseil
- les règles relatives à la modification des statuts
- les conséquences d'une éventuelle dissolution de la fondation
- etc.

La constitution de la FE intervient par autorisation préfectorale. Elle dispose de la personnalité morale dès sa publication au JO.

- **Programme d'action pluriannuel et dotation**

Depuis la loi du 4 janvier 2002 relative au Musées de France, les FE n'ont plus de dotation initiale obligatoire mais sont financées au moyen d'un programme d'action pluriannuel (PAP) dont le montant minimum, versé sur une période maximale de 5 ans, est de 150 000 €.

La FE fonctionne grâce à un financement de « flux » qui lui permet d'utiliser ses ressources pour ses activités. A la constitution d'une FE le ou les entreprises fondatrices doivent s'engager à effectuer les versements correspondant au PAP déterminé dans les statuts et dont le montant ne peut être inférieur à 150 000 € par période quinquennale.

De plus, en complément des versements en numéraire dans le cadre du PAP, les fondateurs peuvent soutenir « en nature » la FE.

Ce soutien peut prendre différentes formes dont notamment :

- la prise en charge des frais et dépenses
- la mise à disposition gratuite de locaux, de matériel
- les dons de biens ou de stocks
- la mise à disposition gratuite de personnel
- le mécénat de compétences

⁵⁹ Réponse Fosset, Sénat 6-8-1992, p.1799

⁶⁰ Loi 87-571 art. 19-4 et 19-7 ; Décret 91-1005 art. 3

Pour bénéficier de la réduction d'impôt au titre du dispositif « mécénat », les entreprises fondatrices intègrent leur soutien en nature à leur PAP, sous forme d'avenant à leur engagement annuel.

- **Durée**

La FE est un outil adapté aux entreprises et au mécénat à moyen terme. En effet, la FE n'a pas vocation à être créée pour « l'éternité » et les statuts doivent prévoir une durée de vie précise de 5 ans au minimum. A l'expiration de la période pour laquelle la FE a été créée, les fondateurs, ou certains d'entre eux seulement, peuvent décider la prorogation de la fondation pour une durée au moins égale à trois ans.

- **Gouvernance**

La FE est administrée par un conseil d'administration composé obligatoirement :

- pour les deux tiers au plus par les fondateurs ou leurs représentants et ceux du personnel des entreprises fondatrices
- et pour un tiers au moins de personnes qualifiées extérieures choisies en fonction des domaines d'intervention de la Fondation d'entreprise

La désignation de représentants du personnel de ou des entreprise(s) fondatrice(s) n'est soumise à aucune disposition légale ou réglementaire. Il ne s'agit pas obligatoirement de représentants du personnel au sens de la législation en droit du travail.

Le directeur de la communication ou le directeur des ressources humaines de l'entreprise fondatrice peuvent ainsi être administrateurs de la FE en qualité de représentants du personnel du fondateur.

Les personnes qualifiées sont choisies par les fondateurs ou leurs représentants et nommées lors de la première réunion constitutive du conseil d'administration.

Le conseil d'administration ne comporte donc pas, de droit, de représentant des pouvoirs publics.

Les membres du conseil d'administration exercent leurs fonctions à titre gratuit.

La FE, qui bénéficie de la pleine capacité juridique, a la possibilité de conclure des contrats de travail avec de futurs salariés.

A cet égard, la FE peut conclure un contrat de travail au titre duquel une personne exercera des fonctions de direction générale (ex : délégué général, secrétaire général) pour assurer la gestion quotidienne et opérationnelle de la Fondation.

Le ou les entreprise(s) fondatrice(s) peuvent également choisir de mettre à disposition leur personnel pour assurer le fonctionnement quotidien de la FE.

Ce mécénat en nature sera déclaré dans le cadre d'un avenant au PAP et ouvrira à réduction d'impôt pour le ou les entreprise(s) fondatrice(s).

- **Contrôle et transparence financière**

Le Préfet dispose d'un pouvoir général de surveillance (contrôle de légalité) et doit s'assurer de la régularité du fonctionnement de la FE. Il peut retirer l'autorisation en notifiant sa décision au président de la FE (entraînant ainsi la dissolution de la fondation⁶¹).

Elle doit établir des comptes annuels conformément au règlement n°99-01 du 16 février 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, homologué par l'arrêté interministériel du 8 avril 1999, et conformément à l'avis du CNC du 5 février 2009.

Par ailleurs, la FE doit adresser au Préfet son rapport annuel d'activité, ses comptes annuels et le rapport de son commissaire aux comptes. A ce titre, elle nomme au moins un commissaire aux comptes et un suppléant, choisis sur une liste établie à cet effet⁶².

- **Dissolution**

La dissolution est opérée⁶³ :

- par l'arrivée du terme
- à l'amiable, lorsque tous les fondateurs se retirent
- par le retrait de l'autorisation

Lors de la liquidation, le liquidateur attribuera des ressources non employées à un ou plusieurs établissements publics ou reconnus d'utilité publique dont l'activité est analogue à celle de la fondation dissoute⁶⁴.

Quelques exemples de fondations d'entreprise dans le domaine environnemental

La Fondation d'entreprise POWEO : accès aux énergies renouvelables au profit des populations en difficulté en Afrique afin de les aider à subvenir à leurs besoins essentiels.

La Fondation d'entreprise OCEAN VITAL (PME région nantaise) : protection des océans et de la planète des pollutions d'émissions massives de CO2.

⁶¹ Loi 87-571 art. 19-11

⁶² Code de commerce art. L 822-1

⁶³ Loi 87-571 art. 19-11

⁶⁴ Art 19-12, loi 87-571

La Fondation d'entreprise AIRBUS : soutien d'actions dédiées à l'environnement, et particulièrement préservation de la biodiversité et éducation au développement durable.

La Fondation d'entreprise GDF : soutien d'actions en faveur de la préservation et la réhabilitation de grands sites naturels, mais aussi en faveur de la valorisation et la création de jardins ou de la sauvegarde de chemins de randonnée.

VI. LA FONDATION PARTENARIALE (« FP »)

- **Définition et capacité juridique**

La FP est régie par les articles L.719-13 et suivants du Code de l'Éducation⁶⁵ ainsi que par les textes sur la FE.

La FP intervient dans tous les domaines de l'intérêt général mais son objet doit être en conformité avec les missions de service public de l'établissement fondateur.

A la différence d'une FE, la FP peut bénéficier de donations, legs et mécénat des fondateurs ou de personnes tierces.

- **Création**

La FP est créée par les établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel (EPCSCP) ou établissements publics de coopération scientifique (EPCS) seuls ou avec des entreprises.

La procédure de constitution peut être résumée de la manière suivante :

- dépôt d'un dossier circonstancié de constitution au Recteur d'Académie
- autorisation des statuts par le Conseil d'administration de l'établissement public fondateur et par le Recteur d'Académie
- publication de l'autorisation au Journal officiel (1 mois) par le Recteur d'Académie

Aucun statut type n'est imposé, néanmoins, les statuts de la FP doivent fixer la dénomination, la durée, l'objet, la composition et les attributions du CA, les ressources et documents financiers, etc.

⁶⁵ Issu de la Loi n°2007-1199 du 10 août 2007 relative aux libertés et responsabilités des universités

- **Programme d'action pluriannuel et dotation**

La dotation initiale est facultative dès lors que, comme la FE, elle fonctionne selon le financement de « flux » via un programme d'action pluriannuel (PAP) comparable à celui des FE (*cf. supra Quatrième Partie V*).

- **Durée**

La FP a une durée de vie déterminée.

La durée initiale d'un minimum de 5 ans, peut être prorogée pour une durée supplémentaire d'au moins 3 ans. Cette prorogation nécessite alors de définir un nouveau programme d'action pluriannuel.

- **Gouvernance**

La gouvernance est assurée par un Conseil d'administration et organisée en collèges.

Seul le collège des établissements publics fondateurs, qui détient la majorité des voix, est obligatoire.

La mise en œuvre d'un collège des entreprises fondatrices est facultative.

Ainsi, les statuts devront fixer les pouvoirs des organes dirigeants :

- du Conseil d'administration et du bureau (s'il existe)
- des membres du Bureau (président, vice-président, trésorier, secrétaire ...)

Les fonctions de dirigeant sont gratuites.

- **Contrôle et transparence financière**

Contrairement à la FE dont le contrôle est assuré par le Préfet, le FP fonctionne sous la surveillance du Recteur d'Académie.

Annuellement la FP doit communiquer au Recteur d'Académie:

- le rapport annuel d'activités
- les comptes annuels
- le rapport du CAC

La nomination d'un commissaire aux comptes et d'un suppléant est obligatoire.

La FP doit établir des comptes annuels conformément au règlement n°99-01 du 16 février 1999 du comité de la réglementation comptable relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, homologué par l'arrêté interministériel du 8 avril 1999, et conformément à l'avis du CNC du 5 février 2009.

- **Dissolution**

La dissolution et la liquidation, dès lors que l'EPCSCP fondateur dispose d'une autre FU ou FP, entraîne l'attribution des ressources non employées et de la dotation (si elle existe) à l'une ou l'autre des FU ou FP de l'établissement.

Dans l'hypothèse où l'EPCSCP fondateur n'a pas créé d'autre FU ou FP, les fonds non employés seront repris par l'établissement.

VII. LES FONDS DE DOTATION

En moins d'un an, le nombre de création de fonds de dotation n'a cessé de croître de manière exponentielle.

Il est probable que cette « génération spontanée » n'en est qu'à ses débuts et le fonds de dotation pourrait bien devenir le nouveau véhicule juridique privilégié des porteurs de projet dans le domaine environnemental.⁶⁶

- **Définition du fonds**

Selon sa définition légale⁶⁷ :

« Le fonds de dotation est une personne morale de droit privé à but non lucratif, recevant et gérant des biens et droits de toute nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une œuvre ou d'une mission d'intérêt général (« fonds opérationnel »), 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 (« fonds relais »). »

Ainsi, un fonds de dotation peut intervenir pour l'intérêt général selon deux modalités distinctes :

- le fonds opérationnel qui exerce « en direct » des activités d'intérêt général
- le fonds-relais qui se contente de redistribuer ses revenus à des organismes d'intérêt général

Un même fonds de dotation peut intervenir selon ces deux modalités.

Appartenant à la catégorie des fondations, le fonds de dotation est un groupement de biens affectés à la réalisation d'une ou plusieurs activités d'intérêt général.

⁶⁶ « Photographie des premiers fonds de dotation créés en France » Aklea © , Octobre 2009, en ligne sur le site internet www.aklea.fr

⁶⁷ Article 140 de la loi LME du 4 août 2008

- **Création**

Le fonds de dotation peut être créé par une ou plusieurs personnes morales (OSBL, sociétés commerciales ou civiles, GIE coopératives, mutuelles, institutions de prévoyance, personnes de droit public *etc.*) ou physiques.

La procédure de création des fonds de dotation est très simple et se rapproche de celle des associations déclarées.

En effet, le dépôt des statuts accompagné d'une simple déclaration en Préfecture mentionnant l'objet du fonds et l'identité des administrateurs suffit à sa création alors que les autres fondations doivent être autorisées par les pouvoirs publics⁶⁸.

Le fonds acquiert la personnalité juridique au jour de la publication au Journal Officiel de sa déclaration en Préfecture.

Il n'existe par ailleurs aucun statut type applicable au fonds de dotation.

La loi prévoit seulement que les statuts du fonds de dotation doivent contenir certaines mentions obligatoires :

- dénomination
- adresse du siège
- durée
- objet et moyens d'action
- identité du ou des fondateurs
- montant, composition et modalités d'évolution de la dotation
- dispersion par catégories de placement et de limitation par émetteur
- composition, attributions et conditions de nomination et de renouvellement du conseil d'administration (au moins 3 personnes)
- dissolution, liquidation et dévolution

- **Dotation**

Contrairement aux autres fondations, fondations d'entreprise⁶⁹ ou fondations reconnues d'utilité publique⁷⁰, aucune « mise de fond » minimale n'est exigée des fondateurs lors de la constitution du fonds.

La dotation en capital prévue dans les statuts peut donc n'être que symbolique voire inexistante, les dons et legs qui seront consentis au fonds de dotation au cours de son existence venant accroître cette dotation.

⁶⁸ Préfecture du département pour les fondations d'entreprise et décret du premier ministre en Conseil d'Etat pour les fondations reconnues d'utilité publique

⁶⁹ Programme d'action pluriannuel de 150 000 € minimum dont le versement peut s'échelonner sur une période maximale de 5 ans

⁷⁰ Dotation initiale atteignant en pratique au moins 1 million d'euros

- **Durée**

Le fonds de dotation peut avoir une durée déterminée ou illimitée. La plupart des fonds de dotation créés jusqu'à présent ont une durée de vie illimitée.

- **Gouvernance**

Le ou les fondateurs sont libres d'organiser le fonctionnement et la gouvernance du fonds (sous réserve de prévoir au moins trois administrateurs) selon la formule la plus adaptée à leurs besoins.

- **Contrôle et transparence financière**

En contrepartie de ses larges prérogatives, le fonds de dotation est soumis à des obligations de contrôle plus importantes qu'une simple association.

Le fonds doit établir chaque année un rapport d'activité et des comptes annuels (comprenant le bilan, le compte de résultat et une annexe), qui doivent être soumis à l'approbation du conseil d'administration.

La désignation d'un commissaire aux comptes titulaire et d'un suppléant est obligatoire lorsque le fonds dispose de 10.000 euros au moins de ressources annuelles.

Les comptes annuels du fonds de dotation doivent être publiés (aux frais de ce dernier) sur le site internet de la Direction des Journaux officiels.

Le rapport d'activités, les comptes annuels et le rapport du commissaire aux comptes sont notifiés au Préfet du siège du fonds de dotation.

Le Préfet pourra décider de suspendre l'activité du fonds pendant une durée de six mois au plus s'il constate des dysfonctionnements graves.

Par ailleurs, dès lors que le fonds de dotation aura été autorisé à recourir à la générosité publique, il sera soumis au contrôle de la Cour des comptes⁷¹ qui vérifiera la conformité des dépenses aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique.

- **Financement des activités**

Les activités du fonds de dotation sont financées principalement par les revenus de sa dotation en capital.

La dotation en capital comprend tous les apports matériels des fondateurs (numéraire ou en nature) ainsi que les dons des entreprises et des particuliers consentis ultérieurement au fonds de dotation.

⁷¹ Articles 5 et 7 de la loi n° 91-772 du 7 août 1991

Par dérogation au principe de capitalisation de la dotation, le fonds pourra consommer sa dotation en capital, en tout ou partie, pour financer ses projets. Cette faculté de consommation de la dotation et ses modalités doivent être prévues dans les statuts et nécessite une décision du Conseil d'administration.

Seuls les fonds dont la dotation n'est pas consommable seront exonérés d'impôt sur les sociétés à taux réduit sur leurs revenus de leur patrimoine⁷², à l'instar des fondations reconnues d'utilité publique.

Le fonds de dotation ne peut pas bénéficier de subventions publiques, sauf autorisation exceptionnelle accordée par arrêté conjoint des ministres du budget et de l'économie.

Cependant le fond de dotation peut faire appel à la générosité du public après autorisation administrative.

Les produits des appels à la générosité publique pourront être capitalisés dans la dotation ou immédiatement affectés aux ressources du fonds pour un emploi immédiat.

Afin de les affecter directement au financement de ses projets, le fonds de dotation pourra prévoir dans ses statuts que les produits des appels aux dons sont des ressources (non affectées à la dotation en capital).

Par ailleurs, les fonds de dotation peuvent également disposer de ressources propres tirées des activités autorisées par leurs statuts ainsi que de rétributions pour services rendus et des produits des ventes⁷³.

- **Régime du mécénat applicable au fonds de dotation**

Le législateur prévoit que le fonds de dotation (fonds « relais » ou fonds « opérationnel ») peut permettre à ses donateurs de bénéficier du régime du mécénat (*cf. Première Partie*).

Le régime fiscal d'un fonds de dotation dépend de son caractère opérationnel ou relais.

Si le fonds est opérationnel, il doit correspondre lui-même à la définition d'un organisme d'intérêt général pour être éligible au mécénat.

S'il s'agit d'un fonds « relais », son éligibilité au mécénat dépend du régime fiscal de l'organisme bénéficiaire des versements.

Il est à noter que les fonds de dotation, contrairement aux fondations reconnues d'utilité publique, ne sont pas éligibles au dispositif mécénat de la loi TEPA qui permet aux donateurs imposables à l'ISF de bénéficier sous certaines conditions d'une réduction de cet impôt égale à 75 % de leur don. Toutefois, les transmissions temporaires d'usufruit devraient être envisageables (*cf. Focus sur les formes de soutien des particuliers*).

⁷² Article 206.5 du Code général des impôts

⁷³ Ces activités ne devront pas être des activités lucratives sauf à être accessoires dans la limite de 60 000 € ou à faire l'objet d'une sectorisation comptable et fiscale

- **Dissolution**

La dissolution du fonds intervient au terme de sa durée si celle-ci est limitée ou de façon volontaire ou judiciaire, notamment en cas de saisine du Préfet pour cause de dysfonctionnements graves du fonds.

A l'issue de la liquidation du fonds, l'actif net restant est attribué selon les dispositions statutaires à un autre fonds de dotation ou à une fondation reconnue d'utilité publique.

Quelques exemples de fonds de dotation dans le domaine environnemental

Le Fonds Danone pour l'Ecosystème ayant vocation à développer « l'Ecosystème »

Le Fonds DIDEROT : réflexion prospective sur l'évolution des sociétés actuelles au regard des grandes transformations démographiques, technologiques, énergétiques, environnementales et géopolitiques (think-tank)

Le Fonds TARA (Agnès b) : soutien de la recherche scientifique française sur l'impact du réchauffement climatique sur les écosystèmes

Le Fonds THOIRY : protection de la biodiversité en soutenant des initiatives relatives à la conservation de la flore et de la faune sauvage

ANNEXES

Annexe 1 : Tableau comparatif des 8 formes de fondations

1- Fondation d'utilité publique 2- Fonds de dotation	3- Fondation d'entreprise 4- Fondation sous égide	5- Fondation de coopération scientifique 6- Fondation partenariale	7- Fondation universitaire 8- Fondation hospitalière
Edition Novembre 2009		© Aklea 2009. Diffusion, reproduction ou extraction interdite sans l'accord d'Aklea Société d'avocats	

	FRUP (1)	FdD (2)	FE (3)	FSE (4)
Principaux textes de référence	L. n° 87-571 du 23/07/1987 modifiée (art. 18) ; D. n° 91-1005 du 30/09/1991	L. n° 2008-776 du 4/08/2008 (art. 140 et 141); D. n° 2009-158 du 11/02/2009	L. n° 87-571 du 23/07/1987 modifiée (Art. 19); D. n° 90-559 du 04/07/1990	L. n° 87-571 du 23/07/1987 modifiée (art. 20); D. n° 91-1005 du 30/09/1991
Définition	Affectation irrévocable d'un patrimoine à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général. Pers. morale à but non lucratif	Affectation irrévocable d'un patrimoine en vue de sa capitalisation, dont les revenus sont utilisés pour soutenir une œuvre d'intérêt général. Pers. morale à but non lucratif	Versement irrévocable de fonds par une ou plusieurs entreprises en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général. Pers. morale à but non lucratif	Affectation irrévocable d'un patrimoine à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général via une fondation abritante. Pas de personne morale
Fondateurs	Une ou plusieurs personnes physiques et/ou morales de droit privé ou de droit public (sous conditions)	Une ou plusieurs personnes physiques et/ou morales (privés ou publics)	Sociétés civiles et commerciales, EPIC, coopératives, institutions de prévoyance et mutuelles	Une ou plusieurs personnes physiques et/ou morales
Personnalité morale	Oui	Oui	Oui	Non
Domaines d'intervention d'intérêt général	Généraliste (culture & mise en valeur du patrim. artistique, recherche, éducation & famille, déf. de l'environnement, social & solidarité, sport, philanthropie & humanitaire,...)	Idem FRUP	Idem FRUP	Idem FRUP + compatibilité avec les missions de la fondation abritante
Procédure de constitution	Demande de RUP instruite par Min. de l'Intérieur et Min. de tutelles; Décret après avis du Cons. d'Etat publié au JORF. Contrôles d'opportunité	Déclaration en Préfecture ; publication au JORF	Autorisation en Préfecture (contrôle de légalité); publication au JORF	Sur délibération de la fondation abritante; Contrôle d'opportunité
Durée	Illimitée sauf dotation consommable	Selon les statuts	Temporaire (au moins 5 ans)	Selon convention avec la fondation abritante
Dotations initiales	Obligatoire (intangibles ou consommables). Versements échelonnés sur 10 ans max. Montant minimum en pratique : 1M€	Dotations en capital facultatives, consommables (impact IS) ou non	Facultatives. Financement de "flux" (Pgr d'action pluriannuel d'au moins 150.000 € par période quinquennale)	Selon cahier des charges de l'abritante : avec ou sans dotation, financement de "flux" possible
Capacité juridique et financière	Grande capacité: mécénat, dons et legs, AGP, immeubles de rapport, titres de participation, etc; Respect du principe de spécialité	Idem FRUP	Capacité limitée	Idem FRUP (capacité de l'abritante)
Gouvernance (CA: Conseil d'Administration)	CA ou Cons. Surveillance-Directoire / Collèges obligatoires: fondateurs (1/3 au plus); représentants de l'Etat (sauf option commissaire du gouvernement); personnalités qualifiées extérieures	Composition libre du CA avec au moins 3 membres	Gestion moniste (CA) / Collèges obligatoires : entreprises fondatrices et représentants du personnel (2/3 au plus); personnalités qualifiées extérieures (1/3 au moins)	Selon cahier des charges de la FRUP abritante
Dispositif fiscal du mécénat	Entreprises : réduction d'IS de 60% Particuliers: réduction d'IR de 66% et réduction d'ISF de 75%	Idem FRUP sauf réduction ISF	Entreprises fondatrices: réduction d'IS de 60% Salariés de l'entreprise fondatrice (et filiales intégrées): réduction d'IR de 66%	Idem FRUP

	1- Fondation d'utilité publique 2- Fonds de dotation	3- Fondation d'entreprise 4- Fondation sous égide	5- Fondation de coopération scientifique 6- Fondation partenariale	7- Fondation universitaire 8- Fondation hospitalière
Edition Novembre 2009		© Aklea 2009. Diffusion, reproduction ou extraction interdite sans l'accord d'Aklea Société d'avocats		
	FCS (5)	FP (6)	FU (7)	FH (8)
Principaux textes de référence	Art. L. 344-11 à L.344-16, C. Recherche ; Textes sur la FRUP (subsidaire)	Art. L. 719-13, C. Education; Textes sur la FE (subsidaire)	Art. L. 719-12, C.Education; D. n°2008-326 du 7/04/2008; Textes sur la FRUP (subsidaire)	Art. L.6141-7-3 du CSP ; D. d'application à paraître
Définition	affectation irrévocable d'un patrimoine à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général (coopération et recherche scientifique). Pers. Morale à but non lucratif	Création par un étabt public d'enseignt sup. ou de recherche (EPCSCP et EPCS) d'une pers. morale à but non lucratif en vue de soutenir ses actions d'intérêt général	Affectation irrévocable d'un patrimoine au sein d'un étabt public d'enseignt sup. ou de recherche (EPCSCP et EPCS) pour soutenir ses actions d'intérêt général. Pas de personne morale	Affectation irrévocable de biens, droits ou ressources apportés par un ou plusieurs établissement(s) public(s) de santé pour la réalisation d'une ou plusieurs œuvres ou activités d'intérêt général et à but non lucratif, afin de concourir aux missions de recherche mentionnées à l' art. L. 6112-1 du CSP
Fondateurs	Pers. publiques/privées composant un Pôle de Rech. et d'Enseignt Sup. (PRES), un Réseau Théma. de Rech. Avancée (RTRA) ou un Centre Théma. de Rech. et de Soins (CTRS)	EPCSCP ou EPCS seuls ou avec des "entreprises" (cf FE)	EPCSCP ou EPCS seuls	Etablissements publics de santé
Personnalité morale	Oui	Oui	Non	Oui
Domaines d'intervention d'intérêt général	Fondation spécialisée : coopération sc. sur prgs de recherches d'excellence	Idem FRUP + conformité aux missions de service public de l'étabt	Idem FRUP + conformité aux missions de service public de l'étabt	Fondation spécialisée : missions de recherche mentionnées à l'article L. 6112-1 du CSP
Procédure de constitution	Demande de RUP instruite par Min. Recherche; Décret "simple"; publication au JORF. Contrôles d'opportunité	Sur autorisation du recteur de l'académie; publication au JORF	Sur délibération du conseil d'adm. de l'Université fondatrice	Approbation des statuts par le Conseil de surveillance de l'établissement public de santé initiateur du projet
Durée	Idem FRUP mais durée limitée plus fréquente	Idem FE	Illimitée sauf dotation consommable	Attente publication du Décret en Conseil d'Etat
Dotations initiales	Idem FRUP; en pratique dotation partiellement consommable	Idem FE	Idem FRUP (possibilité de consommer la dotation sur au moins 5 ans)	Attente publication du Décret en Conseil d'Etat
Capacité juridique et financière	Idem FRUP	Capacité élargie (dons et legs, AGP...) et conformité aux missions de service public	Idem FRUP	Idem FRUP
Gouvernance (CA: Conseil d'Administration)	Gestion moniste (CA avec commissaire du Gvt) / Collèges obligatoires : fondateurs et représentants de chercheurs / Conseil scientifique obligatoire	Gestion moniste (CA). Collège obligatoire: Etabt public fondateur (majoritaire) / Collège des entreprises fondatrices facultatif	Conseil de gestion avec 3 collèges obligatoires: représentants de l'étabt; représ. des fondateurs (1/3 au plus) et personnes qualifiées extérieures + recteur de l'académie (commissaire du Gvt)	Attente publication du Décret en Conseil d'Etat
Dispositif fiscal du mécénat	Idem FRUP	Idem FRUP	Idem FRUP	Idem FRUP; à confirmer pour l'ISF

**Annexe 2 : Fiche technique relative au régime fiscal applicable
aux associations de protection de la nature et de l'environnement**

COMMUNICATIONS ET AVIS Administration - Finances - Affaires internationales

**Lettre du 4 avril 2000 adressée aux présidents d'association relative à l'application de l'instruction fiscale
du 15 septembre 1998 aux associations de protection de la nature et de l'environnement**

NOR: ATEG0090316Y

(Texte non paru au *Journal officiel*)

Les principales difficultés identifiées dès la fin de l'année 1998 pour l'application de l'instruction fiscale du 15 septembre 1998 aux associations de protection de la nature et de l'environnement ont pu être surmontées grâce aux efforts conjugués du secteur associatif et fédératif et des services de mon ministère. Ainsi, après une longue période de gestation et le report au 1^{er} janvier 2000 de l'application de cette instruction, la direction générale des impôts a-t-elle pris en compte les spécificités de ce secteur dont une large fiscalisation a pu être évitée.

Pour ce faire, une fiche fiscale interprétative particulière à nos associations a été établie. Elle a été diffusée aux services locaux des impôts. Le caractère d'intérêt général des missions des associations de protection de la nature et de l'environnement y est reconnu. De même, l'exonération des impôts commerciaux des articles 206.1, 261.7-1^o-b et 1447 du code général des impôts est affirmée au profit des associations de protection de l'environnement, à condition que leurs activités soient non concurrentielles. Cette fiche reconnaît que la plus grande partie de leurs activités sont également reconnues comme non concurrentielles, donc non imposables.

Je vous adresse pour votre information copie de cette fiche. Je vous demande de bien vouloir faire connaître par vos différents réseaux les difficultés éventuellement rencontrées avec les services locaux des impôts. Les courriers pourront être adressés au ministère, sous le timbre DGAD/sous-direction juridique.

Je vous prie de croire, Madame la Présidente, Monsieur le Président, à l'assurance de ma considération distinguée.

DOMINIQUE VOYNET

FICHE

Régime fiscal applicable aux associations de protection de la nature et de l'environnement

Les associations de protection de la nature et de l'environnement participent à la protection des espaces naturels et des paysages, à la préservation des espèces animales et végétales et au maintien des équilibres biologiques qui sont, selon les termes de l'article 1^{er} modifié de la loi n° 76-629 du 10 juillet 1976, des missions d'intérêt général. A ce titre, certaines associations peuvent bénéficier d'un agrément en application de l'article L. 252-1 du Code rural.

Elles sont donc non lucratives.

Les associations de protection de la nature ont pour activité l'animation du débat environnemental, celle-ci revêtant les formes suivantes : actions institutionnelles, actions liées à la conservation des sites et espèces, actions d'information-formation, actions de communication et de diffusion.

Les associations sont en principe exonérées des impôts commerciaux en application des articles 206-1, 261-7. 1° b et 1447 du code général des impôts, sous réserve que leur gestion soit désintéressée (1) et qu'elles n'exercent pas d'activités lucratives.

Cette dernière condition sera appréciée au regard des éléments d'analyse développés ci-après.

1. Actions institutionnelles

Cet ensemble regroupe les actions liées à la participation des associations aux commissions administratives (organismes consultatifs, conseils d'administration de parcs nationaux, comités de gestion de réserves naturelles, conseils départementaux de la chasse...), aux actions de lobbying auprès des pouvoirs publics, à la capacité des associations de se constituer partie civile pour demander réparation de préjudices causés par des infractions aux intérêts collectifs qu'elles défendent, à l'expression de leurs objectifs (manifestations, pétitions)...

Ces actions qui correspondent à une mission d'intérêt général ou collectif ne sont pas concurrentielles.

2. Actions de conservation des sites et des espèces, de protection du cadre de vie

Ces actions regroupent, en particulier, la réalisation d'inventaires d'espèces (faune, flore, milieux), l'entretien et la restauration de sites naturels ou remarquables et la conception de projets d'aménagement du territoire.

Ces actions donnent notamment lieu à la réalisation d'études et de recherches.

Lorsque ces actions sont réalisées sur l'initiative de ces associations et qu'elles reçoivent pour ces actions des aides et subventions qu'elles sollicitent, ces actions sont considérées comme non concurrentielles et donc non lucratives.

Lorsque les études et recherches sont réalisées à la demande de tiers, cette action peut être considérée comme concurrentielle. Elle peut être considérée comme non lucrative si elle est exercée selon des modalités différentes de celles des entreprises du secteur lucratif au regard des critères suivants :

a) Produit :

Le produit proposé doit se caractériser par la mise en oeuvre de compétences propres à l'association, par sa connaissance particulière du milieu naturel et de l'environnement sur lesquels elle exerce habituellement

ses activités ou l'utilisation de moyens qui lui sont propres, dans lesquels figurent le bénévolat. Le produit peut dès lors tendre à satisfaire un besoin qui n'est pas pris en compte par le marché ou qui l'est de façon insatisfaisante.

b) Public :

Les prestations sont réalisées pour le compte de tiers institutionnels (collectivités publiques ou privées). Le critère public au sens de l'instruction du 15 septembre 1998 n'est donc pas pertinent.

c) Prix :

Dès lors que le prix proposé est inférieur d'au moins un tiers au prix qui serait proposé par une entreprise du secteur concurrentiel, le prix pourra être un indice de non-lucrativité.

d) Publicité :

L'association ne doit pas faire de publicité sur les prestations qu'elle est susceptible de réaliser. L'action est considérée comme non lucrative, notamment lorsqu'il apparaît que le produit ne pourrait pas être proposé par un organisme du secteur lucratif.

Dans le cadre de cette action, les associations sont également susceptibles de gérer des réserves naturelles et des centres d'interprétation de la nature et de l'environnement ouverts au public moyennant le paiement d'un droit d'entrée. Dès lors que cette action consiste à montrer dans leur environnement naturel des espèces et leurs habitats dans le cadre plus large d'une mission de préservation des espèces et que les droits d'entrées sont modiques et ont pour objet de financer l'action, celle-ci ne peut être considérée comme concurrentielle et est donc non lucrative.

3. Education et sensibilisation. à l'environnement

Formation entrant dans le cadre de la formation initiale

La participation à des actions pédagogiques à destination de publics en âge scolaire n'est pas une Activité concurrentielle. Entrant dans le cadre du service public d'éducation, elle n'est pas lucrative.

Formation pour adultes

Les actions de sensibilisation à l'environnement à destination des adultes sont conformes à la mission d'intérêt général des associations de protection de la nature et de l'environnement. Elles ne sont pas concurrentielles. et sont donc non lucratives.

Néanmoins, si des actions de formation devaient être développées à destination d'un public professionnel (salariés, entreprises), elles constitueraient une activité de formation professionnelle concurrentielle. Elles ne pourraient alors être considérées comme non lucratives qu'à condition d'être fortement différenciées des actions de formation proposées par des entreprises, notamment sur la base des critères énoncés au 2. En tout état de cause, les formations sont néanmoins considérées comme lucratives lorsqu'elles constituent un service aux entreprises.

A défaut, les associations de protection de la nature et de l'environnement pourraient toutefois bénéficier de l'exonération de TVA de l'article 261-4-4° a du CGI si elles en remplissaient les conditions, tenant notamment à la délivrance d'une attestation, par la direction de la formation professionnelle territorialement compétente.

Le caractère dissociable des actions de formation lucratives et non lucratives ne sera pas remis en cause dès lors que l'association sera en mesure de procéder à une exacte répartition des moyens employés au fonctionnement de chaque secteur (locaux utilisés, heures de formation dispensées, etc.).

4. Diffusion et communication

Les actions de protection de la nature en ce domaine doivent être analysées selon les mêmes principes que pour les autres actions.

a) Vente de petits objets et autres produits promotionnels

Les ventes de tee-shirts, cartes postales, posters et autres produits promotionnels constituent une activité d'achat-revente concurrentielle et donc lucrative sous réserve de l'analyse au regard de la règle des « 4 P ». Les associations qui réalisent ce type de prestations pourront bénéficier de la franchise en faveur des associations qui réalisent moins de 250 000 F de recettes au titre de leurs activités lucratives accessoires.

La diffusion de produits commerciaux créés par les associations de protection de la nature et de l'environnement et destinés à être des supports d'information ou de sensibilisation est considérée comme non lucrative si ces produits ne sont pas diffusés ou produits par des organismes du secteur lucratif.

b) Diffusion d'informations

La diffusion de revues à usage interne ou qui s'effectue par des circuits différents des circuits commerciaux habituels participe à l'animation des associations et à la réalisation des missions d'intérêt général des associations de protection de la nature et de l'environnement. Elle est donc non concurrentielle et non lucrative. Néanmoins, le recours éventuel à des recettes de parrainage (encarts publicitaires) serait susceptible de faire de cette activité une action lucrative de prestation de publicité. Il sera admis que ces recettes de publicité ne seront pas soumises à l'impôt sur les sociétés à condition que les autres financements de la revue demeurent significativement prépondérants.

La diffusion payante d'informations (livres, CD-Rom) constitue une action concurrentielle et lucrative dès lors que les produits sont destinés à une diffusion commerciale et selon des prix couramment pratiqués pour la même catégorie de produits.

S'agissant de la taxe professionnelle, si les activités d'édition, impression et diffusion de la revue spécialisée sont exercées par l'association elle-même, elles seront exonérées à la condition, d'une part, que les annonces et réclames ne couvrent jamais plus des deux tiers de la surface des ces périodiques, d'autre part, que l'ensemble des annonces ou réclames d'un même annonceur ne soit jamais, dans une même année, supérieur au dixième de la surface totale des numéros parus durant cette année.

Il en sera autrement si l'association se contente de la diffusion.

L'activité de prestation de publicité ne donne pas lieu à imposition à la taxe professionnelle dès lors qu'elle n'implique pas la mise en œuvre de moyens d'exploitations spécifiques et affectés à cette activité (matériels, locaux).

5. Actions spécifiques des fédérations d'associations de protection de la nature et de l'environnement

Animation du réseau :

Les actions qui consistent en la représentation, la défense des intérêts collectifs des membres du réseau ne constituent pas une activité concurrentielle et ne sont donc pas soumises aux impôts commerciaux.

NOTE (S) :

(1) La présence aux conseils d'administration de membres ayant des activités professionnelles liées à la protection de la nature et de l'environnement ne remet pas en cause le caractère désintéressé de la gestion de l'association lorsque celle-ci ne leur procure pas de débouchés supplémentaires.

Annexe 3 : Article 238 bis du CGI

1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :

a) D'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général 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, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation universitaire, d'une fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation ou d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;

b) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations culturelles ou de bienfaisance et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés, d'intérêt général, à but non lucratif ;

d) Des sociétés ou organismes publics ou privés, agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;

e) D'organismes publics ou privés, y compris de sociétés de capitaux dont les actionnaires sont l'Etat ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités territoriales, dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'oeuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des oeuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence ;

e bis) De projets de thèse proposés au mécénat de doctorat par les écoles doctorales dans des conditions fixées par décret ;

e ter) De sociétés, dont l'Etat est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles ;

e quater) Des sociétés nationales de programme mentionnées à l'article 44 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et affectés au financement de programmes audiovisuels culturels ;

f) De la " Fondation du patrimoine " ou d'une fondation ou une association qui affecte irrévocablement ces versements à la " Fondation du patrimoine ", en vue de subventionner la réalisation des travaux prévus par les conventions conclues en application de l'article L. 143-2-1 du code du patrimoine entre la "Fondation du patrimoine" et les propriétaires des immeubles, personnes physiques ou sociétés civiles composées uniquement de personnes physiques et qui ont pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elles sont propriétaires.

Les immeubles mentionnés au premier alinéa du présent f ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale. Toutefois, ces dispositions ne sont pas applicables lorsque la gestion de l'immeuble est désintéressée et que les conditions suivantes sont cumulativement remplies :

1° Les revenus fonciers nets, les bénéfices agricoles, les bénéfices industriels et commerciaux et les bénéfices des sociétés commerciales, augmentés des charges déduites en application du 5° du 1 de l'article 39, générés par l'immeuble au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ;

2° Le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux, après affectation des subventions publiques et des sommes visées au 1° du présent f.

Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société ne doivent pas avoir conclu une convention avec la " Fondation du patrimoine " en application de l'article L. 143-2-1 précité, être propriétaires de l'immeuble sur lequel sont effectués les travaux ou être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral du propriétaire de cet immeuble. Lorsque l'immeuble est détenu par une société mentionnée au premier alinéa, les associés ne peuvent pas être dirigeants ou membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ou d'une société qui entretiendrait avec la société donatrice des liens de dépendance au sens du 12 de l'article 39. Les dirigeants ou les membres du conseil d'administration ou du directoire de la société donatrice ne peuvent être un conjoint, un ascendant, un descendant ou un collatéral des associés de la société civile propriétaire de l'immeuble.

Les dons versés à d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées par le ministre chargé du budget dont l'objet est culturel, en vue de subventionner la réalisation de travaux de conservation, de restauration ou d'accessibilité de monuments historiques classés ou inscrits ouvrent droit à la réduction d'impôt dans les mêmes conditions.

g) De fonds de dotation :

1° Répondant aux caractéristiques mentionnées au a ;

2° Ou dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements mentionnés au premier alinéa du présent 1 à des organismes mentionnés aux a à e bis ou à la Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux quatre premiers alinéas du f, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au sixième alinéa du même f. Ces organismes délivrent aux fonds de dotation une attestation justifiant le montant et l'affectation des versements effectués à leur profit.

Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat, recevoir des versements pour le compte d'oeuvres ou d'organismes mentionnés au a.

Lorsque la limite fixée au premier alinéa est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond défini au premier alinéa.

La limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre du présent article.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

2. (abrogé).

3. (abrogé).

4. Ouvrent également droit, et dans les mêmes conditions, à la réduction d'impôt prévue au 1 les dons versés aux organismes agréés dans les conditions prévues à l'article 1649 nonies et dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements tels que définis au 1 de l'article 12 du règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché commun en application des articles 87 et 88 du traité (Règlement général d'exemption par catégorie) ou de fournir des prestations d'accompagnement à des petites et moyennes entreprises telles qu'elles sont définies à l'annexe I à ce règlement.

L'agrément est délivré à l'organisme s'il s'engage à respecter continûment l'ensemble des conditions suivantes :

1° La gestion de l'organisme est désintéressée ;

2° Ses aides et prestations ne sont pas rémunérées et sont utilisées dans l'intérêt direct des entreprises bénéficiaires;

3° Les aides accordées entrent dans le champ d'application de l'article 15 du règlement (CE) n° 800 / 2008 de la Commission du 6 août 2008 précité ;

4° Le montant versé chaque année à une entreprise ne devra pas excéder 20 % des ressources annuelles de l'organisme ;

5° Les aides ne peuvent bénéficier aux entreprises exerçant à titre principal une activité visée à l'article 35.

L'agrément accordé aux organismes qui le sollicitent pour la première fois porte sur une période comprise entre la date de sa notification et le 31 décembre de la deuxième année qui suit cette date. En cas de demande de renouvellement d'agrément, ce dernier, s'il est accordé, l'est pour une période de cinq ans.

Un décret fixe les modalités d'application du présent article, notamment les dispositions relatives aux statuts des organismes bénéficiaires des dons, les conditions de retrait de l'agrément et les informations relatives aux entreprises aidées que les organismes communiquent au ministre ayant délivré l'agrément.

Annexe 4 : Article L 80C du Livre des Procédures fiscales

L'amende fiscale prévue à l'article 1740 A du code général des impôts n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2° de l'article L. 80 B, s'il relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts.

Un décret en Conseil d'Etat précise les conditions d'application du présent article.

Annexe 5 : Instruction 4 C 5 - 04 du 13 juillet 2004

Bulletin officiel des impôts

Ministère des finances

Direction générale des impôts

Série 4 - Fiscalité des entreprises

Division C - Frais et charges

**Frais et charges (BIC, IS, dispositions communes). Mesures en faveur du mécénat.
Versements effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général**
(C.G.I., art. 200 bis, 220 E, 238 bis, 238 bis-0 A, 238 bis-0 AB, 238 bis A, 238 bis AA et 238 bis AB)

4 C-5-04

NOR : ECOF0410024J

PRESENTATION

Les articles 6 et 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1er août 2003) et l'article 16 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) comportent diverses mesures visant à encourager le mécénat d'entreprise.

En premier lieu, le I de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le dispositif de l'article 238 bis du code général des impôts qui permettait aux entreprises de déduire du montant de leur résultat, dans la limite de 2,25 0/00 ou de 3,25 0/00 de leur chiffre d'affaires selon le type d'organisme bénéficiaire, les dons qu'elles avaient effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général. Ce dispositif de déduction est remplacé par une réduction d'impôt égale à 60 % des versements et la limite de prise en compte des versements est portée à 5 0/00 du chiffre d'affaires.

Parallèlement, le I de l'article 6 susvisé et l'article 16 de la loi de finances pour 2004 étendent le bénéfice des dispositions de l'article 238 bis précité à l'ensemble des organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée qui ont pour activité principale la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques.

Par ailleurs, le IV de l'article 6 déjà cité permet désormais aux entreprises qui acquièrent des instruments de musique et les prêtent à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande de bénéficier des dispositions prévues à l'article 238 bis AB du code général des impôts. Le III du même article 6 abroge les articles 238 bis A et 238 bis AA du code général des impôts, dont les dispositions sont désormais intégrées dans la nouvelle rédaction de l'article 238 bis déjà cité.

Enfin, l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le champ d'application des articles 238 bis-0 A et 238 bis-0 AB du code général des impôts.

Les modifications apportées au 4 de l'article 238 bis par l'article 40 de la loi pour l'initiative économique (loi n° 2003-721 du 1er août 2003) et par les I et II de l'article 15 de la loi de finances pour 2004 (loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) sont commentées dans une instruction séparée.

La présente instruction présente ces dispositions.

INTRODUCTION

1. La loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1er août 2003) et la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003) comportent diverses mesures visant à encourager le mécénat d'entreprise.

2. En premier lieu, le I de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le dispositif de l'article 238 bis du code général des impôts. Dans sa rédaction antérieure à l'entrée en vigueur de la loi susvisée, ce dispositif permettait aux entreprises de déduire du montant de leur résultat, dans la limite de 2,25 0/00 ou de 3,25 0/00 de leur chiffre d'affaires selon le type d'organisme bénéficiaire, les dons qu'elles avaient effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général. Désormais, les entreprises ne peuvent plus déduire ces versements du montant de leur résultat mais peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 60 % desdits versements. En outre, la limite de prise en compte de ces versements est portée à 5 0/00 du chiffre d'affaires, quel que soit le type d'organisme bénéficiaire des dons (cf. Chapitre 1).

3. Par ailleurs, l'article 16 de la loi de finances pour 2004 étend le bénéfice des dispositions de l'article 238 bis précité à l'ensemble des organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée qui ont pour activité principale la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques. Il est à noter que le I de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations avait, dans un premier temps, étendu les dispositions de l'article 238 bis du code général des impôts aux seuls organismes dont l'activité principale est l'organisation de festivals (cf. Chapitre 1).

4. En outre, le IV de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations permet désormais aux entreprises qui acquièrent des instruments de musique et les prêtent à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande de bénéficier des dispositions prévues à l'article 238 bis AB du code général des impôts (cf. Chapitre 2).

5. Parallèlement, le III du même article 6 abroge les articles 238 bis A et 238 bis AA du code général des impôts, dont les dispositions sont désormais intégrées dans la nouvelle rédaction de l'article 238 bis déjà cité.

6. Enfin, l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations modifie le champ d'application des articles 238 bis-0 A (réduction d'impôt pour les dons en faveur de l'achat par l'Etat ou toute personne publique d'un trésor national) et 238 bis-0 AB (réduction d'impôt pour l'acquisition d'un trésor national) du code général des impôts (cf. Chapitres 3 et 4).

7. Il est également précisé que l'article 1er de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations et l'article 55 de la loi de finances rectificative pour 2003 comportent également des mesures visant à encourager les dons des particuliers. Ces dispositions sont commentées dans l'instruction 5 B-9-04 publiée au Bulletin officiel des impôts le 9 avril 2004.

Sauf mention contraire, les articles cités sont ceux du code général des impôts et de ses annexes.

CHAPITRE 1 : REDUCTION D'IMPOT POUR LES DONN EFFECTUES PAR LES ENTREPRISES EN FAVEUR D'OEUVRES OU D'ORGANISMES D'INTERET GENERAL

Section 1 : Situation actuelle

8. Les entreprises peuvent, en application de l'article 238 bis, déduire du montant de leur résultat les dons en nature ou en numéraire faits à certains organismes dans la limite de 2,25 0/00 ou 3,25 0/00 de leur chiffre d'affaires et dans les conditions exposées dans la DB 4 C 711.
9. L'application de la limite de 2,25 0/00 du chiffre d'affaires concerne les dons effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général.
10. Ces organismes doivent répondre aux conditions fixées à l'article 238 bis et exposées dans la documentation de base 4 C 712 (être d'intérêt général, exercer leur activité en France et avoir un des caractères prévus par la loi - 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).
11. Il est rappelé que la condition d'intérêt général est présumée remplie lorsque l'organisme ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes, ne fait pas l'objet d'une gestion intéressée et n'exerce pas d'activités lucratives au sens de l'article 206-1 et de l'instruction 4 H-5-98 publiée au Bulletin officiel des impôts le 15 septembre 1998.
12. Par ailleurs, il est rappelé que lorsqu'un organisme sans but lucratif répondant aux conditions mentionnées ci-dessus au paragraphe n° 10 exerce des activités lucratives et des activités non lucratives, et que les conditions permettant la sectorisation des activités lucratives sont remplies (cf. BOI 4 H-1-99), les dons qu'il reçoit peuvent bénéficier des dispositions de l'article 238 bis à la condition que ces dons soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif.
13. Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'association dispose d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris si elle souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés.
14. Les organismes ne respectant pas les conditions mentionnées aux paragraphes n° 10 à 13 et qui délivrent irrégulièrement des certificats, reçus ou attestations permettant à un contribuable d'obtenir une déduction du revenu ou du bénéfice imposables, ou une réduction d'impôt, sont passibles d'une amende fiscale égale à 25 % des sommes indûment mentionnées sur ces documents (article 1768 quater).
15. La limite de 2,25 0/00 est également applicable aux versements faits à des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics, ou privés à but non lucratif agréés par le ministre du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture et, en application de l'article 238 bis A, aux versements effectués au profit des sociétés ou organismes publics ou privés agréés à cet effet par le ministre de l'économie et des finances, en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique.
16. L'application de la limite majorée de déductibilité de 3.25 0/00 du chiffre d'affaires est réservée aux dons effectués en faveur d'associations ou fondations reconnues d'utilité publique, ou de musées de France et répondant aux conditions mentionnées au paragraphe n° 10, d'associations culturelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs, et d'établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle.

Section 2 : Situation nouvelle

17. Les dons effectués par les entreprises au profit des organismes cités supra à la section 1 ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % des versements pris dans la limite unique de 5 0/00 du chiffre d'affaires des entreprises donatrices.

18. Corrélativement, ces versements ne sont plus déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Sous-section 1 : Champ d'application de la mesure

A. ENTREE EN VIGUEUR

19. Les nouvelles dispositions de l'article 238 bis issues de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, s'appliquent pour les versements effectués par les entreprises au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003.

20. Les entreprises dont l'exercice ne coïncide pas avec l'année civile ne bénéficient des nouvelles dispositions qu'à compter de l'exercice ouvert au-delà de cette date.

21. Exemple :

L'entreprise A clôt son exercice comptable au 30 avril de chaque année. Elle ne pourra bénéficier des nouvelles dispositions en faveur du mécénat qu'à compter de son exercice ouvert le 1er mai 2003. Les dons versés au cours de l'exercice allant du 1er mai 2002 au 30 avril 2003 peuvent bénéficier de l'ancien dispositif.

B. ENTREPRISES CONCERNEES

22. Peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés selon un régime réel d'imposition.

23. Ne peuvent donc bénéficier des nouvelles dispositions les entreprises dont les résultats imposables sont évalués par application d'un pourcentage au montant des recettes déclarées (cas des exploitants soumis au régime des micro-entreprises). En effet, les dépenses effectuées au titre du mécénat d'entreprise sont comprises dans l'abattement forfaitaire appliqué à ces recettes et sont donc déjà déduites du résultat imposable.

24. Ces dispositions sont indépendantes de celles applicables aux particuliers. Par suite, lorsqu'elles remplissent les conditions prévues par la loi, les personnes physiques peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue par l'article 200 au titre des dons et versements qu'elles consentent à titre privé. Bien entendu, le même versement ne peut ouvrir droit à la fois à la réduction d'impôt de l'article 238 bis et à celle prévue en faveur des particuliers par l'article 200. Les dispositions applicables aux particuliers sont commentées dans l'instruction 5 B-9-04 publiée au Bulletin officiel des impôts le 9 avril 2004.

25. Par ailleurs, ne peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité les entreprises exonérées de l'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition particulière (exemple : les sociétés coopératives agricoles d'approvisionnement et d'achat exonérées par l'article 207-1-2°). En effet, en pratique, ces organismes ne peuvent jamais imputer la réduction d'impôt qui, n'étant par ailleurs pas restituable, est définitivement perdue.

26. En revanche, les entreprises exonérées partiellement ou temporairement de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu par application d'un abattement sur le montant de leur résultat imposable (entreprises exonérées en application des articles 44 sexies, 44 sexies A, 44 octies et 44 decies) peuvent bénéficier de la réduction d'impôt susvisée soit au cours d'un exercice " exonéré " lorsqu'elles sont

redevables de l'impôt en raison du dépassement des limites d'exonération, soit lorsqu'elles imputent la réduction d'impôt calculée au titre d'un exercice " exonéré " sur l'impôt dû au titre d'un exercice postérieur qui ne bénéficierait pas de l'exonération (cf. exemple, paragraphe n° 80).

C. ORGANISMES BENEFICIAIRES DES DONS

I. Organismes bénéficiaires du précédent dispositif

27. Les différentes catégories d'organismes qui bénéficiaient du dispositif du mécénat antérieurement à l'adoption de la loi du 1er août 2003 bénéficient du nouveau dispositif dans les mêmes conditions.

28. Il est par ailleurs précisé que les dons effectués par une entreprise à une collectivité publique, telle que l'Etat ou une collectivité territoriale, peuvent ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis à condition que les dons soient affectés à une activité d'intérêt général présentant un des caractères mentionnés à ce même article. L'examen de la condition d'intérêt général s'effectue selon les modalités exposées dans l'instruction 4 H-5-98 précitée. Il est à ce titre précisé que l'examen de la gestion désintéressée n'a pas à être effectué dans le cadre d'activités exercées par une collectivité publique.

En ce qui concerne les établissements publics, il est précisé que lorsque l'établissement exerce à la fois des activités lucratives et des activités non lucratives, les versements n'ouvrent droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis que si les dons restent affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif. Cette dernière condition ne peut être considérée comme remplie que si l'établissement public dispose d'une comptabilité distincte pour les secteurs lucratif et non lucratif, y compris s'il souhaite soumettre l'ensemble de ses activités à l'impôt sur les sociétés.

29. Les dispositions précédemment codifiées à l'article 238 bis A (cf. paragraphe n° 15), abrogé par la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, sont désormais intégrées à l'article 238 bis.

II. Ouverture du dispositif aux organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité la présentation au public de spectacles vivants ou cinématographiques.

30. Les dispositions en faveur du mécénat sont désormais étendues aux organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'oeuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, à la condition que les versements soient affectés à cette activité.

Le bénéfice du dispositif aux organismes susvisés est subordonné au respect de différentes conditions.

1. Conditions tenant à la nature de l'organisme concerné

31. Sont concernés par les nouvelles dispositions les organismes publics (opéras, théâtres, orchestres constitués en régie ou sous forme d'établissement public national ou local...) et les organismes privés (associations, fondations...) dont la gestion est désintéressée.

32. La nécessité pour l'organisme d'être géré de manière désintéressée conduit à exclure du dispositif les spectacles présentant un des caractères mentionnés au paragraphe n° 30 et qui seraient proposés par des sociétés commerciales.

33. La notion de gestion désintéressée s'apprécie selon les conditions précisées à l'article 261-7-1°-d. Cet article prévoit une limitation du nombre de dirigeants pouvant être rémunérés en fonction du montant des ressources de l'organisme et limite la rémunération maximale pouvant être versée à chacun de ces dirigeants à trois fois le plafond visé à l'article L. 241-3 du code de la sécurité sociale.

34. Toutefois, si le nombre de dirigeants rémunérés par une association est supérieur au nombre déterminé en application de l'article 261-7-1°-d précité, il sera admis que le caractère désintéressé de sa gestion ne sera pas remis en cause si la rémunération brute mensuelle totale versée à chacun de ces dirigeants de droit ou de fait n'excède pas les trois quarts du SMIC.

2. Conditions tenant à l'activité exercée

35. Les organismes visés au paragraphe n° 30 ne peuvent bénéficier du dispositif que lorsque la présentation au public des spectacles précités constitue leur activité principale. Cette notion s'apprécie en fonction de différents critères tant physiques (affectation des locaux, du personnel) que financiers (part du chiffre d'affaires généré par cette activité).

36. Par ailleurs, ces organismes sont susceptibles de bénéficier des dispositions en faveur du mécénat quel que soit leur régime fiscal, y compris si leurs activités sont considérées comme lucratives.

3. Conditions tenant à l'objet des spectacles présentés au public

37. Les oeuvres présentées au public doivent impérativement présenter un caractère dramatique, lyrique, musical, chorégraphique, cinématographique ou de cirque.

38. Revêtent un caractère dramatique, lyrique ou chorégraphique les représentations théâtrales dont l'action s'organise autour d'un thème central (comédies, tragédies, drames, vaudevilles, opéras, opérettes, ballets classiques, modernes ou folkloriques et récitals de danse qui constituent une des formes du théâtre de mime, théâtres de marionnettes...etc.).

39. Les cirques sont les établissements qui présentent des spectacles équestres ou d'animaux dressés et des exercices acrobatiques.

40. Les oeuvres musicales comprennent notamment les concerts symphoniques, concerts de musique légère, concerts de musique de chambre, concerts de musique moderne pouvant inclure une composante plastique, graphique ou vidéo, concerts de jazz, concerts " pop " et, d'une manière générale, les harmonies (choeurs, chorales ou d'instruments, ou les deux ensemble).

41. Les organismes qui présentent des oeuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence sont expressément exclus du dispositif.

42. Les oeuvres cinématographiques présentant un caractère pornographique ou incitant à la violence sont celles visées à l'article 12 de la loi de finances pour 1976 (loi n° 75-1278 du 30 décembre 1975) et figurant sur une liste établie par le ministre chargé de la culture, après avis de la commission de classification des oeuvres cinématographiques.

43. Les représentations théâtrales à caractère pornographique sont désignées par le ministre chargé de la culture après avis d'une commission dont la composition est fixée par arrêté du même ministre.

44. Les réclamations et les recours contentieux relatifs à ces décisions sont instruits par le ministre chargé de la culture.

4. Conditions tenant à l'affectation des dons

45. Le bénéfice du dispositif est subordonné à l'affectation des dons à l'activité de présentation au public d'oeuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque. A défaut d'une telle affectation, l'organisme est passible de l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater (cf. paragraphe n° 14).

D. PROCEDURE DE RESCRIT

46. Le nouvel article L. 80 C du livre des procédures fiscales issu du III de l'article 1 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, prévoit que l'amende fiscale prévue à l'article 1768 quater (cf. paragraphe n° 14) n'est pas applicable lorsque l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à un organisme qui a demandé, dans les mêmes conditions que celles prévues à l'avant-dernier alinéa du 2° de l'article L. 80 B, s'il relève de l'une des catégories mentionnées aux articles 200 et 238 bis. La demande doit être préalable à l'opération en cause et effectuée à partir d'une présentation écrite, précise et complète de la situation de fait. Ces nouvelles dispositions seront commentées dans une instruction séparée.

E. FORME DES DONNS ET ESTIMATION DES BIENS DONNES

47. Comme dans le précédent dispositif, les versements peuvent être effectués en numéraire ou en nature.

48. Lorsque les dons sont effectués en nature (par exemple, don d'un bien mobilier ou immobilier ou réalisation d'une prestation sans contrepartie), l'évaluation s'effectue selon les modalités prévues à la documentation de base 4 C 711.

49. Toutefois, le montant résultant de l'évaluation de ces biens qui était, avant l'adoption de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, déduit du résultat imposable de l'entreprise donatrice doit être réintégré extra-comptablement sur l'imprimé 2058-A de la liasse fiscale. En effet, les versements effectués au titre de l'article 238 bis dans sa nouvelle rédaction ne sont plus déductibles du résultat fiscal mais ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant (cf. paragraphes nos 17 et 18).

50. Par ailleurs, peut constituer un don en nature la mise à disposition de personnel au profit d'une association répondant à la condition d'intérêt général et présentant un des caractères prévus à l'article 238 bis. Ainsi, une entreprise qui met gratuitement un de ses salariés à disposition d'une association, quelques heures par semaine peut bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité. Bien entendu, le salarié mis à disposition d'un organisme répondant aux conditions susvisées devra exercer réellement et effectivement une activité au sein de cet organisme. Le don sera évalué à son prix de revient, c'est-à-dire rémunération et charges sociales y afférentes. Les dons effectués en application de l'article 238 bis déjà cité n'étant plus déductibles du résultat fiscal, le montant résultant de cette évaluation devra être réintégré extra-comptablement dans les conditions précisées au paragraphe n° 49.

F. CONTREPARTIE DES VERSEMENTS EFFECTUES AU TITRE DU MECENAT

51. Comme antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la " prestation " rendue par l'organisme bénéficiaire des dons. Les dispositions mentionnées à la section 1 de l'instruction 4 C-2-00 du 5 mai 2000 demeurent applicables.

Sous-section 2 : Détermination de la réduction d'impôt

52. La réduction d'impôt visée à l'article 238 bis dans sa nouvelle rédaction est égale à 60 % des versements effectués par les entreprises au profit d'oeuvres ou d'organismes visés au C, sous-section 1, dans la limite de 5 0/00 du chiffre d'affaires des entreprises donatrices.

A. PLAFOND D'ELIGIBILITE DES VERSEMENTS

53. Le chiffre d'affaires à prendre en considération pour la détermination de la limite de prise en compte des versements est le chiffre d'affaires hors taxes réalisé par l'entreprise au titre de l'exercice au cours duquel les versements sont effectués. Pour les entreprises étendant leur activité hors de France métropolitaine et des départements d'Outre-Mer, il ne doit être tenu compte que du chiffre d'affaires correspondant aux bénéficiaires imposables dans la métropole ou lesdits départements.

54. Le chiffre d'affaires retenu pour l'appréciation du plafond d'éligibilité des versements effectués au titre de l'article 238 bis comprend, pour les sociétés holding, les dividendes et produits financiers.

B. VERSEMENTS CONCERNES PAR LE PLAFOND

55. Le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires s'applique aux versements effectués en application de l'article 238 bis, mais également aux versements effectués au titre de l'article 238 bis AB.

56. Il est rappelé que l'article 238 bis AB précité permet aux entreprises qui achètent des oeuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, de déduire extra-comptablement du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. La déduction pratiquée au titre de cet article ne peut excéder le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires, minoré des versements effectués en application de l'article 238 bis. 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.

57. Exemple :

L'entreprise A a réalisé au cours de l'exercice 2003 un chiffre d'affaires de 1 M Euro. Par ailleurs, elle a effectué au cours du même exercice des dons aux oeuvres pour un montant de 4.000 Euro et a acquis une oeuvre d'artiste vivant pour un montant de 20.000 Euro.

La limite globale de prise en compte des versements est de : 1 M Euro x 5 0/00 = 5.000 Euro.

Les versements effectués au titre de l'article 238 bis étant de 4.000 Euro, l'entreprise A ne peut plus déduire au titre de l'article 238 bis AB que 1.000 Euro (5.000 Euro - 4.000 Euro) alors qu'elle aurait pu, en l'absence de plafond global, déduire 20.000 Euro / 5 = 4.000 Euro. Le montant n'ayant pu être déduit au cours de l'exercice 2003 (4.000 Euro - 1.000 Euro, soit 3.000 Euro) ne peut être reporté. Il est définitivement perdu.

C. SORT DES VERSEMENTS EXCEDANT LE PLAFOND

58. Les versements excédant le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires au cours d'un exercice N peuvent donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement dudit plafond.

59. Toutefois, si l'entreprise réalise également en N des dépenses en application de l'article 238 bis AB (cf. chapitre 2 infra), les excédents de versements réalisés au titre de l'article 238 bis et reportés au titre d'exercices antérieurs ne peuvent donner lieu à réduction d'impôt que si la somme des dépenses effectuées au titre de l'exercice N en application des articles 238 bis et 238 bis AB précités n'atteint pas le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires.

60. En pratique, il convient, après avoir calculé le montant du plafonnement, de suivre la démarche suivante (cf. schéma ci-après).

Si les dépenses effectuées par l'entreprise en application du seul article 238 bis sont inférieures au plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires, il convient de vérifier si l'ajout des dépenses réalisées au titre de l'article 238 bis AB conduit à un dépassement du plafond susvisé.

- Dans l'affirmative, la réduction d'impôt sera égale à 60 % des dépenses réalisées au titre de l'article 238 bis précité. Les dépenses effectuées en application de l'article 238 bis AB précité ne pourront être déductibles extra-comptablement que dans la proportion du plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires non utilisée dans le cadre des dépenses effectuées en application de l'article 238 bis déjà cité.

- Dans la négative, l'entreprise pourra déduire extra-comptablement la fraction de ses dépenses réalisées au titre de l'article 238 bis AB (un cinquième du prix d'acquisition) et pourra utiliser les excédents de versements effectués au titre de l'article 238 bis précité et reportés d'exercices antérieurs, dans la limite globale du plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires. Les excédents de versement constatés au titre des exercices antérieurs entrent dans le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice suivant l'ordre dans lequel ils sont apparus. La réduction d'impôt sera égale à 60 % des dépenses effectuées en application de l'article 238 bis précité au titre de l'exercice et des exercices antérieurs.

Si les dépenses effectuées au titre du seul article 238 bis dépassent le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires, la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis précité est égale à 60 % du plafond et les dépenses excédentaires pourront donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices. Par ailleurs, le plafond étant atteint, les versements effectués au titre de l'article 238 bis AB ne peuvent être déduits du résultat de l'exercice ni être reportés.

La détermination du montant de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis s'effectue selon la démarche résumée par le schéma suivant :

- les dépenses effectuées en application de l'article 238 bis de l'exercice ouvrent droit en totalité à la réduction d'impôt de 60 %.
- les dépenses effectuées au titre de l'article 238 bis AB sont entièrement déductibles ;
- les dépenses effectuées en application de l'article 238 bis reportées au titre d'exercices antérieurs peuvent entrer dans le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice N jusqu'à atteinte du plafond. Ces excédents de versement sont pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt selon l'ordre dans lequel ils sont apparus.
- la réduction d'impôt est égale à 60 % des dépenses effectuées en application de l'article 238 bis ;
- les dépenses effectuées en application de l'article 238 bis AB ne sont déductibles que dans la limite de la fraction de plafond non utilisée ;
- les excédents reportés au titre d'exercices antérieurs ne peuvent être utilisés pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice N.

61. Exemple n° 1 :

Entre 2003 et 2009, l'entreprise B, qui n'a pas acquis d'oeuvres d'artistes vivants, a effectué au titre de l'article 238 bis, les dépenses suivantes :

(1) Il s'agit du solde de 2003 pouvant être utilisé.

(2) L'excédent reporté au titre de l'exercice 2003 n'ayant pu être utilisé qu'à hauteur de 4.000 Euro (2.000 Euro en 2004 et 2.000 Euro en 2008), il en résulte un reliquat de 1.000 Euro qui ne peut plus être utilisé après le cinquième exercice de report. Il est donc définitivement perdu. Seul reste reportable l'excédent de 2.000 Euro constaté au titre de 2006.

62. Exemple n° 2 :

L'entreprise C a effectué des dons à des organismes d'intérêt général dans les mêmes conditions que l'entreprise B mais a parallèlement acquis une oeuvre d'artiste vivant mentionnée à l'article 238 bis AB pour un montant de 25.000 Euro en 2005.

(1) Versements effectués au titre de l'article 238 bis, dans la limite du plafond

(2) Il s'agit du montant de déduction " théorique ", soit un cinquième du prix d'acquisition de l'oeuvre

(3) Il s'agit de la fraction des versements effectués au titre de l'article 238 bis au cours de l'exercice et qui dépassent le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires.

(4) Ce sont les versements effectués en application de l'article 238 bis reportés au titre des exercices antérieurs et qui peuvent être pris en compte après les versements de l'exercice et la fraction de versement déduite au titre de l'article 238 bis AB. Cette dernière ne pouvant être reportée lorsqu'elle n'est pas totalement utilisée, il paraît plus intéressant pour l'entreprise de l'utiliser avant les versements effectués en application de l'article 238 bis et reportés au titre d'exercices antérieurs.

(5) Il s'agit de la somme des versements de l'exercice et de ceux des exercices reportés d'exercices antérieurs et utilisés au titre de l'exercice, dans la limite du plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires.

(6) Les dépenses effectuées au titre de l'article 238 bis AB ne sont déductibles qu'à hauteur du plafond global de 5 0/00 du chiffre d'affaires, après prise en compte des versements effectués au titre de l'article 238.

(7) Les excédents de versement non utilisés au titre d'un des cinq exercices suivant leur constatation sont définitivement perdus. L'excédent de versement constaté au titre de l'exercice 2003 devait être utilisé au plus tard pour le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice 2008. A défaut d'utilisation, il ne peut plus être reporté.

Commentaire : Les dépenses effectuées en 2003 au titre de l'article 238 bis sont supérieures au plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires. L'excédent non utilisé (5.000 Euro) est reporté et pourra être utilisé pour le calcul de la réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants après prise en compte des versements effectués au cours de chacun de ces exercices et, le cas échéant, de la fraction déductible des dépenses effectuées au titre de l'article 238 bis AB.

En 2004, les dépenses de l'exercice (8.000 Euro) étant inférieures au plafond (10.000 Euro) et l'entreprise n'ayant pas effectué de dépenses au titre de l'article 238 bis AB, elle peut utiliser les excédents reportés au titre de l'exercice 2003 dans la limite du plafond (soit 10.000 Euro - 8.000 Euro = 2.000 Euro). En 2005, l'entreprise réalise des dépenses au titre de l'article 238 bis précité égales au plafond (10.000 Euro). De ce fait, elle ne peut déduire, au titre de cet exercice, la fraction du prix d'acquisition de l'oeuvre qu'elle aurait été en droit de déduire en vertu de l'article 238 bis AB et ne peut pas utiliser les reports de versements constatés au titre d'exercices antérieurs.

En 2008, les dépenses de l'exercice effectuées au titre de l'article 238 bis précité (8.000 Euro) sont inférieures au plafond de 5 0/00 (10.000 Euro). L'entreprise peut donc déduire une fraction des dépenses qu'elle a réalisées au titre de l'article 238 bis AB dans la limite du plafond de 10.000 Euro, soit 2.000 Euro. En revanche, le plafond étant atteint du fait de la prise en compte de ces dernières dépenses, le solde de l'excédent constaté en 2003 (3.000 Euro, soit 5.000 Euro - 2.000 Euro utilisés en 2004) qui ne pouvait être utilisé que jusqu'en 2008 ne peut être reporté. Il est définitivement perdu.

D. SORT DES EXCEDENTS DE VERSEMENTS CONSTATES AU TITRE D'EXERCICES ANTERIEURS A L'ENTREE EN VIGUEUR DES NOUVELLES DISPOSITIONS

63. Le VI de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations prévoit que les excédents de versement constatés au cours d'exercices antérieurs à ceux ouverts à compter du 1er janvier 2003 et qui n'ont pas pu être déduits du résultat imposable, peuvent donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivant leur constatation, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond global de 5 0/00 du chiffre d'affaires prévu au 1 de l'article 238 bis.

64. Exemple :

L'entreprise D a effectué au cours de son exercice 2002, des dons aux oeuvres pour un montant de 5.000 Euro, son chiffre d'affaires étant de 1.000.000 Euro. Elle n'a pu déduire ses versements de son résultat qu'à hauteur du plafond de 2,25 0/00 de son chiffre d'affaires (ancien plafond prévu par l'article 238 bis), soit la somme de 2.250 Euro. Le montant excédentaire, soit 5.000 Euro - 2.250 Euro = 2.750 Euro pourra entrer dans le calcul de la réduction d'impôt de l'exercice 2003 à condition que la somme des versements effectués au titre de l'exercice 2003 et des excédents reportés au titre de 2002 ne dépassent pas le nouveau plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires.

E. OBLIGATIONS DECLARATIVES

I. Entreprises soumises à l'impôt sur le revenu

65. Conformément aux dispositions prévues à l'article 49 septies X de l'annexe III, les entreprises doivent joindre une déclaration spéciale n° 2069-M-SD (cf. annexe 2) à leur déclaration de résultat de la période d'imposition ou de l'exercice en cours lors de la réalisation des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis.

1. Entreprises individuelles

66. Indépendamment du dépôt, par l'entreprise individuelle, de la déclaration spéciale n° 2069-M-SD (cf. paragraphe n° 65 et annexe 2), les personnes physiques titulaires de la réduction d'impôt doivent reporter sur leur déclaration de revenus, dans une case prévue à cet effet, le montant de la réduction d'impôt figurant sur la déclaration spéciale et joindre à leur déclaration de revenus, lorsqu'ils disposent de réductions d'impôt mécénat non imputées au titre d'années antérieures, un état de suivi de la réduction d'impôt (cf. annexe 4).

2. Sociétés de personnes

67. Les sociétés de personnes ayant engagé des dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis ne pouvant utiliser directement cette réduction d'impôt, celle-ci est transférée à leurs membres. Ces derniers doivent porter sur leurs déclarations de revenus, dans une case prévue à cet effet, 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. Ils doivent en outre déposer avec leur déclaration de revenus, lorsqu'ils disposent de réductions d'impôt mécénat non imputées au titre d'années antérieures, un état de suivi de la réduction d'impôt (cf. annexe 4).

II. Personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés

68. Les modalités de dépôt des déclarations relatives aux crédits d'impôt seront prochainement modifiées dans le cadre du transfert du recouvrement de l'impôt sur les sociétés de la Direction générale de la comptabilité publique à la Direction générale des impôts qui interviendra à compter du 1er novembre 2004. Dès lors, deux situations peuvent se présenter :

- Entreprises devant acquitter le solde de l'impôt sur les sociétés avant le 1er novembre 2004 :

69. Les entreprises non membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer avec leur déclaration de résultat une déclaration spéciale mentionnée au paragraphe n° 65 et adresser un exemplaire de cette déclaration au comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt. En outre, les sociétés mères d'un groupe fiscal doivent déposer, avec ces documents, une copie des déclarations spéciales de leurs filiales.

70. Les sociétés membres d'un groupe de sociétés n'ayant pas le statut de société mère doivent déposer un exemplaire de la déclaration spéciale avec leur déclaration de résultat et en adresser un second exemplaire à la société mère, seule redevable de l'impôt sur les sociétés, qui pourra imputer la réduction d'impôt sur l'impôt dû. Ces mêmes sociétés n'étant pas redevables de l'impôt sur les sociétés, elles n'ont pas à déposer d'état de suivi auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés.

- Entreprises devant acquitter le solde de l'impôt sur les sociétés à compter du 1er novembre 2004 :

71. Les entreprises non membres d'un groupe fiscal au sens de l'article 223 A ainsi que les sociétés mères de tels groupes doivent déposer la déclaration spéciale mentionnée au paragraphe n° 65 et, lorsqu'elles disposent de réductions d'impôt de même nature non imputées sur l'impôt dû au titre d'exercices antérieurs, l'état de suivi de ces réductions d'impôt (imprimé n° 2069-MS1-SD, cf. annexe 3) auprès du comptable chargé du recouvrement de l'impôt sur les sociétés lors du paiement du solde de cet impôt. En outre, les sociétés mères d'un groupe fiscal doivent déposer avec ces documents une copie des déclarations spéciales de leurs filiales.

Pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, la déclaration spéciale n'est donc plus jointe à la déclaration de résultat, à l'exception des déclarations spéciales souscrites par les sociétés membres d'un groupe fiscal mais n'ayant pas le statut de société mère, qui doivent annexer la déclaration spéciale mentionnée au paragraphe n° 65 à leur déclaration de résultat et en transmettre un exemplaire à la société mère qui en déposera une copie avec le relevé de solde de l'impôt sur les sociétés auprès du comptable chargé du recouvrement de cet impôt, lors du paiement du solde de l'impôt sur les sociétés.

Sous-section 3 : Utilisation de la réduction d'impôt

A. CAS GENERAL

72. La réduction d'impôt définie à l'article 238 bis s'impute sur l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû par le contribuable ou le foyer fiscal. S'agissant de l'impôt sur les sociétés, la réduction d'impôt s'impute sur le solde de l'impôt.

73. Toutefois, lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû au titre des cinq années (ou exercices) suivant celle (ou celui) au titre de laquelle (ou duquel) la réduction d'impôt est constatée.

74. Ces dispositions s'appliquent tant aux entreprises soumises à l'impôt sur le revenu (article 200 bis) qu'à celles soumises à l'impôt sur les sociétés (article 220 E).

75. Il est précisé que ce report de la réduction d'impôt se cumule avec le report des versements excédant le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires (cf. paragraphes 58 à 62). Il existe donc un double suivi en base et en impôt (cf. exemple au paragraphe n° 80 infra).

76. L'article 49 septies XB de l'annexe III précise que la réduction d'impôt calculée au titre des dépenses visées à l'article 238 bis réalisées au cours d'un exercice est utilisée en paiement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés avant les réductions d'impôt de même nature calculées au titre d'années ou d'exercices antérieurs. Les réductions d'impôt reportables au titre d'années ou d'exercices antérieurs s'imputent alors par ordre d'ancienneté.

77. Exemple :

L'entreprise E, soumise à l'impôt sur les sociétés, bénéficie des réductions d'impôt suivantes au titre des dépenses visées à l'article 238 bis.

(1) Le report de la réduction d'impôt calculée au titre de l'exercice 2003 n'ayant pu être utilisé en paiement de l'impôt dû au titre des cinq exercices suivants (2004 à 2008), il ne peut plus être utilisé. Il est donc définitivement perdu et ne peut être reporté en 2009.

Si l'entreprise E était soumise à l'impôt sur le revenu, elle bénéficierait des modalités de report dans des conditions identiques. Toutefois, l'entrepreneur individuel ou l'associé de la société de personnes n'étant pas en mesure de connaître en N le montant de l'impôt sur le revenu dû au titre de cette même année - il ne recevra son avis d'imposition qu'en N + 1 - il ne peut savoir quel sera le montant de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N.

L'état de suivi de la réduction d'impôt que l'entrepreneur individuel ou l'associé de société de personnes sera tenu de souscrire en N + 1 s'il dispose de réductions d'impôt non imputées au titre d'années antérieures (cf. paragraphes 66 et 67 et annexe 4) permettra de déterminer la répartition de la réduction d'impôt utilisée au titre de l'année N, à partir des éléments déclarés en N sur la déclaration n° 2042 et des éléments figurant sur l'avis d'imposition reçu en N + 1.

B. CAS PARTICULIER DES ENTREPRISES EXONERÉES D'IMPOT SUR LE REVENU OU D'IMPOT SUR LES SOCIÉTÉS

78. En pratique, le bénéfice de la réduction d'impôt visée à l'article 238 bis ne peut se cumuler avec le bénéfice d'une exonération particulière d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés. En effet, les entreprises exonérées d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés en vertu d'une disposition particulière ne sont pas en mesure d'imputer cette réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés ou l'impôt sur le revenu puisqu'elles ne sont pas redevables de l'un ou l'autre de ces impôts et que la réduction d'impôt susvisée n'est pas restituable (cf. paragraphe n° 25).

79. Cependant, les entreprises exonérées de manière temporaire d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés, ou exonérées en vertu d'un abattement pratiqué sur leurs résultats imposables, bénéficient du dispositif dans les conditions de droit commun.

80. Exemple :

L'entreprise F a été créée le 1er janvier 2003 dans une zone franche urbaine. Elle bénéficie donc d'une exonération totale d'impôt sur les sociétés durant ses soixante premiers mois d'activité en vertu de l'article 44 octies. Au cours de la période 2003-2009, elle a réalisé, au titre de l'article 238 bis, les dépenses suivantes.

(1) Il s'agit des excédents de versement de 2005, le solde de 2003 non utilisé (1.500 Euro) est définitivement perdu.

(2) Il s'agit d'une partie de la réduction d'impôt calculée au titre de 2003 et non encore utilisée.

(3) Le solde de la réduction d'impôt calculée au titre de 2003 n'ayant pu être utilisé en paiement au titre des cinq exercices suivants est définitivement perdu. Il ne peut être reporté en 2009.

(4) Il s'agit des réductions d'impôt calculées au titre des exercices 2004 à 2007 qui n'ont pas encore été utilisées. Le solde de la réduction d'impôt de l'année 2003 qui n'a pu être utilisé en paiement de l'impôt du au titre des cinq exercices suivant sa constatation est définitivement perdu (1.500 Euro - 500 Euro = 1.000 Euro).

C. ENTREPRISES SOUMISES AU REGIME DES SOCIETES DE PERSONNES

81. Les sociétés de personnes et assimilées n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés ne peuvent bénéficier elles-mêmes de la réduction d'impôt au titre de leurs dépenses visées à l'article 238 bis.

82. La réduction d'impôt est donc transférée aux membres de ces sociétés et groupements au prorata de leurs droits.

83. Exemple :

Soit une SNC G, qui n'a pas opté pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés, et dont le capital est réparti comme suit :

- X (personne physique) qui détient 40 % du capital ;
- Y (personne morale soumise à l'impôt sur les sociétés) qui en détient 60 %.

La SNC G a effectué durant l'exercice 2003 des dépenses visées à l'article 238 bis pour un montant de 5.000 Euro, le plafond de versement étant par hypothèse de 10.000 Euro.

La réduction d'impôt, égale à 60 % de ces versements soit (5.000 x 60 % = 3.000 Euro), ne peut être utilisée directement par la société G. Elle est donc répartie entre X (3.000 Euro x 40 %), soit 1.200 Euro, et Y (3.000 Euro x 60 %), soit 1.800 Euro.

Ces deux montants sont respectivement imputés sur l'impôt sur le revenu dû par X et l'impôt sur les sociétés dont Y est redevable.

Si la réduction d'impôt ne peut être imputée en totalité sur l'impôt sur le revenu ou sur l'impôt sur les sociétés, l'excédent non imputé peut être utilisé, comme dans le cas général exposé aux paragraphes n° 72 à 77, en paiement de l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés dû respectivement au titre des cinq années ou exercices suivants.

D. ENTREPRISES SOUMISES AU REGIME DES GROUPES DE SOCIETES

84. La réduction d'impôt et le plafond d'éligibilité des versements sont calculés au niveau de chacune des sociétés pouvant bénéficier de ce dispositif.

85. De même, les excédents de versement constatés par une entreprise ne peuvent être pris en compte dans le calcul des réductions d'impôts des cinq exercices suivants qu'au niveau de cette entreprise.

86. Conformément aux nouvelles dispositions codifiées au e de l'article 223 O, la société mère est substituée aux sociétés du groupe pour l'imputation, sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de chaque exercice, des réductions d'impôt dégagées par chaque société du groupe en application de l'article 238 bis.

87. Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû par la société mère sur l'ensemble des résultats du groupe au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel la réduction d'impôt est constatée.

88. Exemple :

Les entreprises B, C et D sont membres du groupe fiscal dont A est la société mère. Les éléments suivants sont tirés de la comptabilité de chaque société du groupe au titre de l'exercice 2003.

Commentaire : La société mère A pourra imputer sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de l'exercice 2003 une réduction d'impôt égale à 450 Euro + 540 Euro, soit 990 Euro.

Les versements effectués par la société B qui excèdent le plafond de 5 0/00 du chiffre d'affaires (soit 100 Euro) pourront entrer dans le calcul de la réduction d'impôt, propre à cette société, calculée au titre des cinq exercices suivants.

Ces versements excédentaires ne peuvent entrer dans le calcul de la réduction d'impôt " groupe " de l'exercice 2003, même si les autres sociétés du groupe n'ont pas atteint le plafond de versements.

I. Sort de la réduction d'impôt née avant l'entrée dans le groupe

89. La réduction d'impôt " mécénat " constatée par une société filiale au titre d'un exercice au cours duquel elle n'était pas encore membre du groupe, qui ne peut être transmise à la société mère du groupe, est utilisée dans les conditions prévues à l'article 220 E (cf. paragraphes nos 73 et 74).

90. En pratique, la société filiale qui n'aura pas, avant son entrée dans le groupe, imputé la réduction d'impôt constatée au titre d'un exercice antérieur à cette entrée, ne pourra l'utiliser qu'au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe, à condition que le délai d'utilisation de la réduction d'impôt prévu à l'article 220 E précité ne soit pas dépassé. En effet, pendant cette période dans le groupe, la société filiale n'est plus redevable de l'impôt sur les sociétés.

91. Exemple :

En 2003, la société B a bénéficié d'une réduction d'impôt de 5.000 Euro au titre des dépenses de mécénat réalisées au titre de cet exercice. Elle a pu imputer 2.000 Euro sur le montant de l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable au titre de cet exercice.

Le 1er janvier 2004, la société B entre dans le groupe fiscal dont A est la mère. Elle sort de ce groupe à compter du 1er janvier 2006.

Le solde de réduction d'impôt non utilisé par la société B (3.000 Euro), qui ne peut être transmis à la société mère, pourra être imputé sur l'impôt sur les sociétés dû par la société B au titre de l'exercice 2006.

Si la sortie du groupe n'était intervenue qu'après le 1er janvier 2009, la réduction d'impôt de la société B aurait été définitivement perdue.

92. Par ailleurs, les excédents de versement constatés par une société filiale au titre d'exercices antérieurs à son entrée dans le groupe peuvent être pris en compte dans le calcul de la réduction d'impôt dans les conditions précisées au paragraphe n° 85.

II. Sort de la réduction d'impôt en cas de sortie du groupe

93. La société filiale qui sort d'un groupe ne peut imputer les réductions d'impôt dégagées au titre des dépenses de mécénat qu'elle a engagées pendant sa période d'appartenance au groupe. Il en est de même

des réductions d'impôt constatées par l'entreprise durant sa période d'appartenance au groupe et calculées à partir des excédents de versements reportés au titre d'exercices antérieurs à son appartenance au groupe (cf. paragraphe n° 92). En revanche, cette société pourra imputer, le cas échéant, les réductions d'impôt qu'elle a constatées avant son entrée dans le groupe et qui n'ont pas encore été imputées (cf. paragraphe n° 90).

94. Les excédents de versement constatés par la société sortie du groupe et qui n'ont pas été pris en compte pour le calcul de la réduction d'impôt peuvent être pris en compte, dans les conditions précisées au paragraphe n° 85, dans le calcul de la réduction d'impôt de la société à compter de son exercice de sortie.

95. La sortie du groupe d'une société dont une ou plusieurs réductions d'impôt ont été prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt " groupe " n'entraîne donc aucune rectification du résultat d'ensemble du groupe.

III. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation du groupe

96. En cas de cessation du groupe, les réductions d'impôt " groupe " qui n'ont pu être imputées par la société mère sont imputables dans les conditions prévues à l'article 220 E par cette dernière sur l'impôt sur les sociétés dont elle est redevable à compter de l'exercice de cessation du groupe.

E. CAS PARTICULIERS

I. Sort de la réduction d'impôt en cas de cessation de l'entreprise

97. En cas de cessation d'entreprise, la fraction de réduction d'impôt qui ne peut être imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre du dernier exercice est définitivement perdue.

II. Sort de la réduction d'impôt en cas de fusion

98. En application de l'article 220 E, la fraction de réduction d'impôt mécénat qui excède l'impôt sur les sociétés est utilisée pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivants celui au titre duquel elle est constatée.

99. En cas d'opération de fusion, la fraction de réduction d'impôt non utilisée par la société apporteuse est transférée à la société absorbante qui l'utilisera pour le paiement de son propre impôt jusqu'à expiration du délai d'imputation mentionné au paragraphe n° 73.

Ce transfert n'est pas subordonné à la condition que l'opération de fusion soit placée sous le régime spécial des fusions prévu à l'article 210 A.

CHAPITRE 2 : DEDUCTION SPECIALE DES DEPENSES D'ACQUISITION D'OEUVRES ORIGINALES D'ARTISTES VIVANTS ET D'INSTRUMENTS DE MUSIQUE

Section 1 : Dispositions actuelles

100. En application de l'article 238 bis AB, les entreprises qui achètent des oeuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, peuvent déduire (extra-comptablement sur l'imprimé n° 2058 A de la liasse fiscale) du résultat de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, une somme égale au prix d'acquisition. Cette déduction ne doit toutefois

pas excéder la limite de 3,25 0/00 du chiffre d'affaires, minorée du total des versements effectués au titre des articles 238 bis et 238 bis A.

101. Le bénéfice de la déduction susvisée est subordonné à l'exposition à titre gratuit de l'oeuvre au public (dans un musée, dans l'entreprise ou lors de manifestations) pour une période correspondant à la période sur laquelle la déduction du bien est étalée, soit cinq ans et à l'inscription de la somme déduite à un compte de réserve spéciale au passif du bilan.

Ces dispositions sont commentées dans la documentation de base 4 C 75 et dans l'instruction 4 C-6-02 du 24 octobre 2002, n° 76 et suivants.

Section 2 : Dispositions nouvelles

102. Le IV de l'article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations a modifié le dispositif de l'article 238 bis AB.

Sous-section 1 : Augmentation de la limite de déductibilité des versements

103. Comme dans le précédent dispositif, les entreprises qui achètent des oeuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent 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. Toutefois, les sommes sont désormais déductibles dans la limite de 5 0/00 du chiffre d'affaires, diminuée des versements effectués en application de l'article 238 bis.

Sous-section 2 : Aménagement des conditions d'exposition au public

104. La déduction spéciale prévue à l'article 238 bis AB est subordonnée à la condition essentielle d'exposition de l'oeuvre, à titre gratuit, dans un lieu accessible au public.

105. L'exposition de l'oeuvre, qui est la contrepartie essentielle et obligatoire de l'avantage fiscal accordé à l'entreprise par la collectivité, peut être réalisée :

- dans les locaux de l'entreprise ou lors de manifestations organisées par elle ou par un tiers (un musée, une collectivité territoriale ou un établissement public auquel le bien aura été confié : cf. ci-après). Dans ce cas, le bien doit être situé dans un lieu effectivement accessible au public. L'oeuvre ne doit donc pas être placée dans un local réservé à une personne ou à un groupe restreint de personnes. Tel serait le cas notamment si le bien était situé dans un bureau personnel, dans une résidence personnelle, ou si le lieu d'exposition était réservé aux seuls clients et/ou aux seuls salariés de l'entreprise ou à une partie d'entre eux. Une entreprise qui exposerait l'oeuvre dans un lieu accessible aux seuls clients et salariés de l'entreprise et également au profit d'un public plus large, à l'occasion d'une manifestation annuelle ponctuelle, ne pourrait bénéficier de la déduction fiscale susvisée dans la mesure où l'oeuvre n'est exposée que ponctuellement au profit d'un public large, et non pendant toute la période de cinq ans ;
- dans un musée auquel le bien est mis en dépôt, dans les conditions précisées dans la documentation administrative 4 C 72 n° 34 ;
- par une région, un département, une commune ou un de leurs établissements publics ou un établissement public à caractère scientifique, culturel ou professionnel, dans les conditions prévues dans la documentation administrative 4 C 72 n° 33.

106. Quelles que soient les modalités d'exposition au public adoptées par l'entreprise, le public doit être informé du lieu d'exposition et de sa possibilité d'accès au bien. L'entreprise doit donc communiquer l'information appropriée au public, par des indications attractives sur le lieu même de l'exposition et par tous moyens promotionnels adaptés à l'importance de l'oeuvre.

107. Par ailleurs, la nouvelle rédaction de l'article 238 bis AB, qui reprend la doctrine administrative, prévoit désormais expressément que la durée d'exposition de l'oeuvre doit être égale à la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes.

Sous-section 3 : Extension du dispositif aux acquisitions d'instruments de musique

108. La loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations a étendu le bénéfice du dispositif présenté supra aux entreprises qui achètent des instruments de musique et s'engagent à les prêter à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande.

A. INSTRUMENTS CONCERNES

109. Tous les instruments de musique sont susceptibles d'être concernés par le dispositif.

B. ARTISTES INTERPRETES CONCERNES

110. Sont considérés comme artistes interprètes :

- Les personnes qui suivent une formation musicale dans un établissement ou une école visée ci-après ou qui ont une qualification musicale d'un diplôme correspondant à un cycle 3 de conservatoire national de région ou d'école nationale de musique ou d'un équivalent européen. Les étudiants et anciens étudiants des conservatoires nationaux supérieurs de musique de Paris et de Lyon sont réputés remplir ces conditions de niveau ;
- Les personnes qui exercent, à titre professionnel, une activité d'artiste-interprète.

C. CONDITIONS POUR BENEFICIER DU DISPOSITIF

I. Conditions générales

111. Pour bénéficier de la déduction prévue à l'article 238 bis AB, l'entreprise doit s'engager à prêter l'instrument de musique à titre gratuit aux artistes-interprètes qui en font la demande.

112. L'entreprise doit pouvoir justifier cet engagement notamment en démontrant qu'elle a procédé à la publicité de son offre de prêt auprès du public potentiellement concerné.

113. L'entreprise doit également pouvoir justifier que les instruments prêtés l'ont été à des artistes interprètes ayant le niveau requis (cf. paragraphe n° 110).

II. Conditions d'ordre comptable

114. La déduction que peut opérer l'entreprise s'effectue selon les mêmes modalités (inscription de l'instrument à un compte d'actif immobilisé et d'une somme égale à la déduction opérée dans une réserve spéciale au passif du bilan et déduction du prix de l'instrument sur cinq années par fractions égales) que pour les oeuvres d'artistes vivants (cf. supra, paragraphe n° 101).

115. En cas de changement d'affectation, de cession de l'instrument ou de prélèvement sur le compte de réserve spéciale au cours d'une année ou d'un exercice, la somme inscrite à la réserve est réintégrée au résultat de l'année ou de l'exercice concerné.

D. MODALITES DE DEDUCTION DU PRIX D'ACQUISITION DES INSTRUMENTS DE MUSIQUE

116. La déduction du prix d'acquisition des instruments de musique s'effectue dans les mêmes conditions que celles concernant les oeuvres originales d'artistes vivants exposées dans la documentation de base 4 C 753.

CHAPITRE 3 : REDUCTION D'IMPOT POUR LES DONS EN FAVEUR DE L'ACHAT PAR L'ETAT OU TOUTE PERSONNE PUBLIQUE D'UN TRESOR NATIONAL

117. Le II de l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations a étendu le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis- 0 A aux versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie. Par ailleurs, le I de l'article 14 susvisé pérennise le dispositif en supprimant l'obligation d'effectuer les versements précités avant le 31 décembre 2006.

118. Avant les modifications apportées par la loi susvisée, l'article 238 bis-0 A disposait que les entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel pouvaient bénéficier d'une réduction d'impôt égale à 90 % des versements effectués en faveur de l'achat de trésors nationaux par l'Etat ou toute personne publique.

119. Cette mesure, issue de l'article 23 de la loi relative aux musées de France (loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002) est commentée dans l'instruction 4 C-6-02 publiée au Bulletin officiel des impôts le 24 octobre 2002.

Section 1 : Entrée en vigueur

120. A défaut d'indication dans la loi, l'extension de l'article 238 bis-0 A aux versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie s'applique aux versements effectués par les entreprises à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi, à savoir :

- à Paris, un jour franc après la date de publication de la loi au journal officiel (2 août 2003), soit le 4 août 2003 ;
- en province, le surlendemain de l'arrivée du journal officiel au chef lieu de canton.

Section 2 : Champ d'application de la mesure

Sous-section 1 : Entreprises concernées

121. La déduction prévue à l'article 238 bis 0 A est instituée en faveur des entreprises imposées à l'impôt sur les sociétés d'après leur bénéfice réel, quel que soit leur objet.

122. Sont concernées toutes les personnes morales de droit public et de droit privé visées à l'article 206 (DB 4 H-11).

123. Peuvent bénéficier de cette réduction d'impôt les entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés selon le régime du bénéfice réel normal ou simplifié, de droit ou sur option.

Exemples : SA, SCA, SARL n'ayant pas opté pour le régime fiscal des sociétés de personnes, SNC ayant opté pour l'impôt sur les sociétés, coopératives, établissements publics exerçant des activités lucratives...

124. Sont exclues les entreprises qui ne sont pas soumises à l'impôt sur les sociétés :

- soit parce que leurs résultats sont imposés entre les mains de leurs associés dans les conditions prévues à l'article 8 ;

- soit parce qu'elles bénéficient d'une exonération de l'impôt sur les sociétés.

125. Sont également exclues de ce bénéfice les entreprises exonérées par une disposition particulière de l'impôt sur les sociétés sur la totalité de leur bénéfice (ex : article 44 sexies et octies).

Les entreprises exonérées partiellement de l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier de la réduction d'impôt sur l'impôt sur les sociétés dû sur la part de leur bénéfice non exonéré (ex : article 44 octies, en ce qui concerne les trois périodes de douze mois suivant la période d'exonération totale).

Sous-section 2 : Biens concernés

126. Conformément à l'alinéa 2 de l'article 238 bis-0 A, sont susceptibles d'ouvrir droit à la réduction d'impôt de 90 % prévue à l'alinéa 1 du même article les versements effectués par les entreprises en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

127. La réduction d'impôt n'est applicable qu'après avis motivé de la commission prévue à l'article 7 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992, codifié à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.

128. La commission susvisée est composée de représentants de l'Etat et de personnalités qualifiées. Elle est présidée par un membre du Conseil d'Etat nommé par décret.

Section 3 : Procédure d'acceptation de l'offre de versement

129. Pour ouvrir droit à la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis- 0 A, les versements effectués par l'entreprise doivent faire l'objet d'une acceptation par le ministre chargé du budget et le ministre chargé de la culture.

130. La procédure d'acceptation de l'offre de versement est identique à celle prévue pour les versements effectués en faveur de l'acquisition de trésors nationaux (cf. instruction 4 C-6-02 n° 15 à 24).

Section 4 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

131. La réduction d'impôt s'applique dans les conditions prévues dans l'instruction 4 C-6-02 n° 25 à 36.

CHAPITRE 4 : REDUCTION D'IMPOT POUR L'ACQUISITION D'UN TRESOR NATIONAL - ASSOULPISSEMENT DES MODALITES DE MISE EN DEPOT DU BIEN

132. Conformément aux dispositions prévues à l'article 238 bis-0 AB, les entreprises peuvent bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés égale à 40 % des sommes qu'elles consacrent à l'achat de biens culturels faisant l'objet à la date d'acquisition d'un refus de certificat d'exportation.

133. Le bénéfice de la réduction d'impôt visée au paragraphe n° 132 est subordonné au respect des conditions suivantes :

- le bien ne doit pas avoir fait l'objet d'une offre d'achat de l'Etat dans les conditions fixées par l'article L. 121-1 du code du patrimoine issu de l'article 9-1 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 ;

- l'entreprise s'engage à consentir au classement du bien comme monument historique en application de l'article 16 de la loi du 31 décembre 1913 sur les monuments historiques, codifié à l'article L. 622-4 du code du patrimoine. Cet engagement doit être pris dans la demande déposée auprès des autorités administratives ;

- le bien ne doit pas être cédé avant l'expiration d'un délai de dix ans à compter de la date d'acquisition de ce bien figurant sur l'acte de vente, la facture ou l'attestation de vente ;

- durant cette période de dix ans, le bien doit être placé en dépôt auprès d'un musée de France.

134. En outre, la réduction d'impôt est subordonnée à l'obtention d'un agrément du ministre de l'économie et des finances qui se prononce après avis de la commission mentionnée supra au paragraphe n° 127.

135. Les modalités d'application de ces dispositions sont commentées dans l'instruction administrative 4 C-6-02 n° 37 à 68.

136. Le III de l'article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations, codifié au d de l'article 238 bis-0 AB, permet désormais aux entreprises de placer également le bien, acquis en application des dispositions mentionnées dans le présent chapitre, en dépôt auprès d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'Etat ou placée sous son contrôle technique.

137. Ces dispositions s'appliquent à compter de l'entrée en vigueur de la loi susvisée (cf. paragraphe n° 120).

Annoter : documentation de base 4 C 711 ; 4 C 712 ; 4 C 713 ; 4 C 714 ; 4 C 75 ; 4 C 752 ; 4 C 753 et BOI 4 C-6-02 du 24 octobre 2002.

Marie-Christine LEPETIT

La Directrice de la législation fiscale

1

Article 6 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1er août 2003).

I. - L'article 238 bis du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Le 1 est ainsi rédigé :

" 1. Ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % de leur montant les versements, pris dans la limite de 5 0/00 du chiffre d'affaires, effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit :

a) D'oeuvres ou d'organismes d'intérêt général 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, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice. Ces dispositions s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes ;

b) De fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou des musées de France et répondant aux conditions fixées au a, ainsi que d'associations culturelles ou de bienfaisance qui sont autorisées à recevoir des dons et legs et des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle. La condition relative à la reconnaissance d'utilité publique est réputée remplie par les associations régies par la loi locale maintenue en vigueur dans les départements de la Moselle, du Bas-Rhin et du Haut-Rhin lorsque la mission de ces associations est reconnue d'utilité publique. Un décret en Conseil d'Etat fixe les conditions de cette reconnaissance et les modalités de procédure permettant de l'accorder ;

c) Des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif, agréés par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture ;

d) Des sociétés ou organismes publics ou privés agréés à cet effet par le ministre chargé du budget en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique ;

e) D'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale l'organisation de festivals ayant pour objet la présentation au public d'oeuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, à la condition que les versements soient affectés à cette activité. Cette disposition ne s'applique pas aux organismes qui présentent des oeuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence.

Les organismes mentionnés au b peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'Etat, recevoir des versements pour le compte d'oeuvres ou d'organismes mentionnés au a.

Lorsque la limite fixée au premier aliéna est dépassée au cours d'un exercice, l'excédent de versement peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond défini au premier alinéa.

La limite de 5 0/00 du chiffre d'affaires s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre du présent article.

Les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable. " ;

2° Les 2, 3 et 5 sont abrogés.

II. - 1. L'article 200 bis du même code est ainsi rédigé :

" Art. 200 bis. - La réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis est imputée sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur le revenu dû au titre des cinq années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée.

Un décret fixe les obligations déclaratives et les modalités d'imputation des dispositions du présent article.
"

2. Après l'article 220 D du même code, il est inséré un article 220 E ainsi rédigé :

" Art. 220 E. - La réduction d'impôt définie à l'article 238 bis est imputée sur l'impôt sur les sociétés dû au titre de l'exercice au cours duquel les dépenses ont été réalisées. L'excédent éventuel est utilisé pour le paiement de l'impôt sur les sociétés dû au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel elle est constatée.

Un décret fixe les obligations déclaratives et les modalités d'imputation des dispositions du présent article.
"

III. - Les articles 238 bis A et 238 bis AA du même code sont abrogés.

IV. - L'article 238 bis AB du même code est ainsi modifié :

1° Les deuxième et troisième alinéas sont ainsi rédigés :

" La déduction ainsi effectuée au titre de chaque exercice ne peut excéder la limite mentionnée au premier alinéa du 1 de l'article 238 bis, minorée du total des versements mentionnés au même article.

Pour bénéficier de la déduction prévue au premier alinéa, l'entreprise doit exposer dans un lieu accessible au public le bien qu'elle a acquis pour la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes. " ;

2° Après le troisième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

" Sont également admises en déduction dans les conditions prévues au premier alinéa les sommes correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique. Pour bénéficier de la déduction, l'entreprise doit s'engager à prêter ces instruments à titre gratuit aux artistes-interprètes qui en font la demande. " ;

3° Dans la deuxième phrase du quatrième alinéa, après les mots : " de l'oeuvre ", sont insérés les mots : " ou de l'instrument ".

V. - Les dispositions des I à IV s'appliquent aux versements effectués au cours des exercices ouverts à compter du 1er janvier 2003.

VI. - Les excédents de versement constatés au cours d'exercices antérieurs à ceux ouverts à compter du 1er janvier 2003 et qui n'ont pas été déduits du résultat imposable peuvent donner lieu à réduction d'impôt, dans les conditions prévues au huitième alinéa du 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, au titre des cinq exercices suivant leur constatation.

VII. - Le 1 de l'article 223 O du code général des impôts est complété par un e ainsi rédigé:

" e) Des réductions d'impôt dégagées par chaque société du groupe en application de l'article 238 bis. "

Article 14 de la loi relative au mécénat, aux associations et aux fondations (n° 2003-709 du 1er août 2003).

I. - Dans le premier alinéa de l'article 238 bis-0 A du code général des impôts, les mots : " avant le 31 décembre 2006 " sont supprimés.

II. - Après le premier alinéa du même article, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

" Cette réduction d'impôt est également applicable, après avis motivé de la commission prévue à l'article 7 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 précitée, aux versements effectués en faveur de l'achat des biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie. "

III. - Le d de l'article 238 bis-0 AB du même code est complété par les mots : ", d'un service public d'archives ou d'une bibliothèque relevant de l'Etat ou placée sous son contrôle technique ".

Article 16 de la loi de finances pour 2004 (n° 2003-1311 du 30 décembre 2003).

Au e du 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, les mots : " l'organisation de festivals ayant pour objet " sont supprimés.

© Ministère des finances

28 juin 2008 JOURNAL OFFICIEL DE LA RÉPUBLIQUE FRANÇAISE Texte 50 sur 186

Décrets, arrêtés, circulaires
TEXTES GÉNÉRAUX
**MINISTÈRE DU BUDGET, DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA FONCTION PUBLIQUE**

Arrêté du 26 juin 2008 relatif à la justification des dons effectués au profit de certains organismes d'intérêt général mentionnés aux articles 200 et 885-0 V bis A du code général des impôts

NOR : BCFL0812032A

Le Premier ministre et le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique,
Vu le code général des impôts, notamment ses articles 200 et 885-0 V bis A, ainsi que l'article 299 *nonies* de l'annexe III à ce code,
Arrêtent :

Art. 1er. – Les pièces justificatives prévues au premier alinéa du 5 de l'article 200 du code général des impôts et les attestations prévues à l'article 299 *nonies* de l'annexe III au même code sont établies conformément au modèle annexé au présent arrêté.

Art. 2. – L'arrêté du 1er décembre 2003 relatif à la justification des dons effectués au profit d'oeuvres ou d'organismes visés à l'article 200-1 du code général des impôts est abrogé.

Art. 3. – Le directeur général des finances publiques est chargé de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au *Journal officiel* de la République française.

Fait à Paris, le 26 juin 2008.

Le Premier ministre,
Pour le Premier ministre et par délégation :
Le secrétaire général du Gouvernement,
SERGE LASVIGNES

*Le ministre du budget, des comptes publics
et de la fonction publique,*
ERIC WOERTH

Reçu au titre des dons
A certains organismes d'intérêt général
Articles 200,238 bis et 885-0 V bis A du code général des impôts (CGI)

Bénéficiaire des versements

Nom ou dénomination :

.....

Adresse :

N° Rue

.....

Code Postal Commune

Objet :

.....

.....

.....

Cochez la case concernée (1) :

- Association ou fondation reconnue d'utilité publique par décret en date du/...../..... publié au Journal officiel du/...../..... ou association située dans le département de la Moselle, du Bas-Rhin ou du Haut-Rhin dont la mission a été reconnue d'utilité publique par arrêté préfectoral en date du/...../.....
- Fondation universitaire ou fondation partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation
- Fondation d'entreprise
- Œuvre ou organisme d'intérêt général
- Musée de France
- Etablissement d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique public ou privé, d'intérêt général, à but non lucratif
- Organisme ayant pour objet exclusif de participer financièrement à la création d'entreprises
- Association culturelle ou de bienfaisance et établissement public des cultes reconnus d'Alsace-Moselle
- Organisme ayant pour activité principale l'organisation de festivals
- Association fournissant gratuitement une aide alimentaire ou des soins médicaux à des personnes en difficulté ou favorisant leur logement
- Fondation du patrimoine ou fondation ou association qui affecte irrévocablement les dons à la Fondation du patrimoine, en vue de subventionner els travaux prévus par les conventions conclues entre la Fondation du patrimoine et les propriétaires des immeubles (article L. 143-2-1 du code du patrimoine)
- Etablissement de recherche public ou privé, d'intérêt général, à but non lucratif
- Entreprise d'insertion ou entreprise de travail temporaire d'insertion (articles L. 5132-5 et L. 5132-6 du code du travail)
- Associations intermédiaires (article L. 5132-7 du code du travail)
- Ateliers et chantiers d'insertion (article L. 5132-15 du code du travail)
- Entreprises adaptées (article L. 5132-13 du code du travail)
- Agence nationale de la recherche (ANR)
- Société ou organisme agréé de recherche scientifique ou technique (2)
- Autre organisme :
-

(1) ou n'indiquez que les renseignements concernant l'organisme

(2) dons effectués par les entreprises

Donateur

Nom : Prénoms :

Adresse :

Code postal Commune

Le bénéficiaire reconnaît avoir reçu au titre des dons et versements ouvrant droit à réduction d'impôt, la somme de :

Euros

Somme en toutes lettres :

Date du versement ou du don :/...../.....

Le bénéficiaire certifie sur l'honneur que les fonds et versements qu'il reçoit ouvrent droit à la réduction d'impôt prévue à l'article (3): 200 du CGI 238 bis du CGI 885-0 V bis A du CGI

Forme du don :

Acte authentique Acte sous seing privé Déclaration de don manuel Autres

Nature du don :

Numéraire Titres de sociétés cotés Autres

En cas de don en numéraire, mode de versement du don :

Remise d'espèces Chèque Virement, prélèvement, carte bancaire

(3) L'organisme bénéficiaire peut cocher une ou cases.

L'organisme bénéficiaire peut, en application de l'article L. 80 C du livre des procédures fiscales, demander à l'administration s'il relève de l'une des catégories d'organismes mentionnées aux articles 200 et 238 bis du code général des impôts.

Il est rappelé que la délivrance irrégulière de reçus fiscaux par l'organisme bénéficiaire est susceptible de donner lieu, en application des dispositions de l'article 1740 A du code général des impôts, à une amende fiscale égale à 25% des sommes indûment mentionnées sur ces documents.

(4) notamment : abandon de revenus ou de produits ; frais engagés par les bénévoles, dont ils renoncent expressément au remboursement

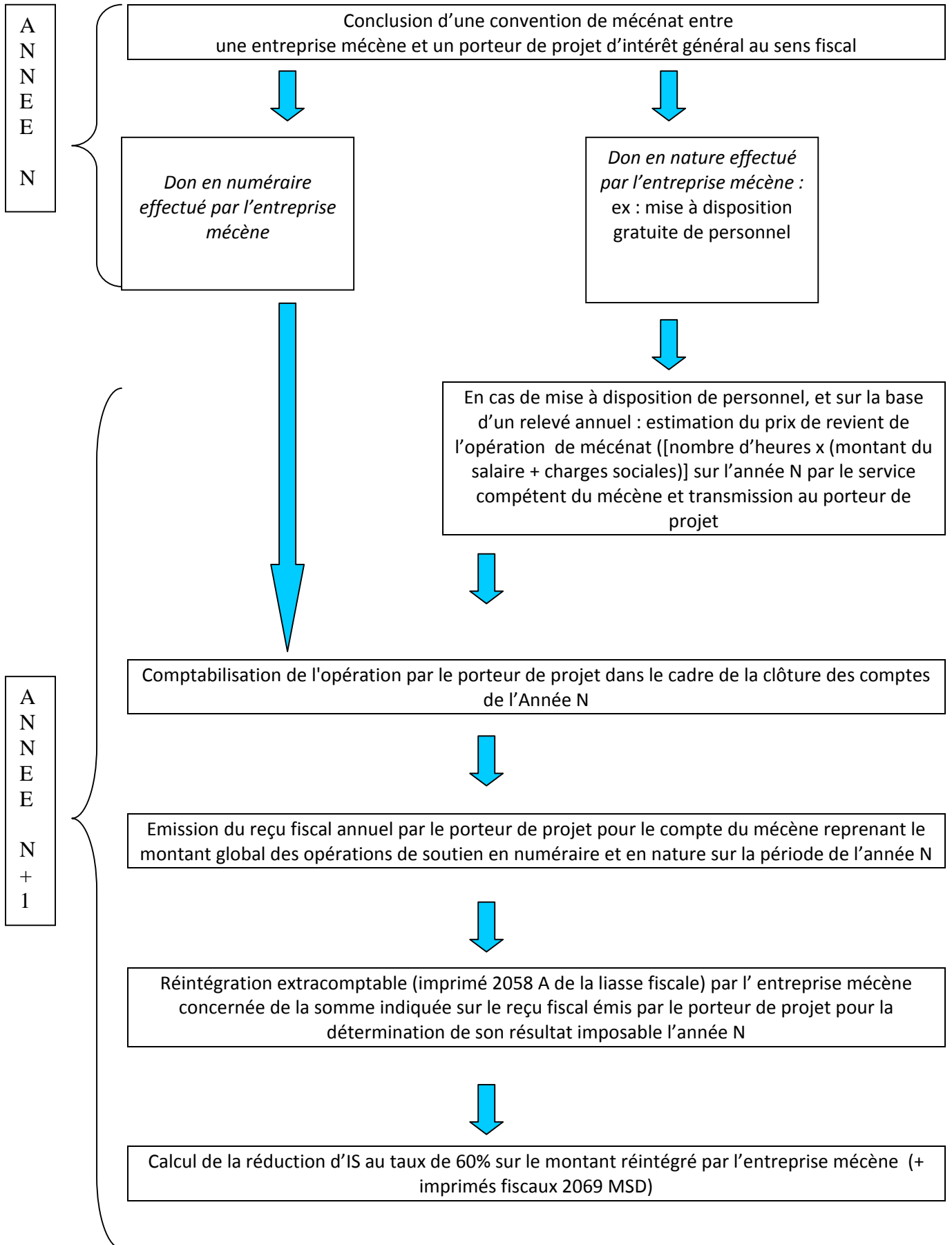
Date et signature

...../...../.....

|

|

Annexe 7 : Schéma récapitulatif du régime du mécénat



Directrice de publication : Michèle PAPPALARDO
Dépôt légal : mai 2010
ISBN : 978-2-911089-94-7
ISSN : en cours

Ressources, territoires, habitats et logement
Énergie et climat Développement durable
Prévention des risques Infrastructures, transports et mer

**Présent
pour
l'avenir**

Ministère de l'Écologie, de l'Énergie, du Développement durable et de la Mer,
en charge des Technologies vertes et des Négociations sur le climat
Commissariat général au développement durable
3, place de Fontenoy - 75007 PARIS

www.developpement-durable.gouv.fr