

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 66 DU 02 JUILLET 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

7 G-6-09

INSTRUCTION DU 25 JUIN 2009

MUTATIONS A TITRE GRATUIT. EXONERATIONS ET REGIMES SPECIAUX. EXONERATIONS MOTIVEES PAR LA QUALITE DU BENEFICIAIRE. EXONERATION DES DONS ET LEGS CONSENTIS AUX FONDS DE DOTATION. COMMENTAIRES DU II DE L'ARTICLE 141 DE LA LOI N° 2008-776 DU 4 AOUT 2008 DE MODERNISATION DE L' ECONOMIE.

(C.G.I., art. 795)

NOR : ECE L 09 20694J

Bureau C 2

Remarque liminaire : le sigle « CGI » désigne le code général des impôts, le sigle « BOI » le bulletin officiel des impôts et le sigle « DB » la documentation administrative de base.

1. Le II de l'article 141 de la loi n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie¹, qui complète à cet effet d'un 14° l'article 795 du CGI, exonère de droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis aux fonds de dotation.

CHAPITRE 1 : DONS ET LEGS EXONERES

2. Sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit, les dons et legs consentis aux fonds de dotation qui répondent aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200 du CGI².

Section 1 : Description générale des fonds de dotation

3. Les fonds de dotation ont été institués par l'article 140 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 précitée³.

¹ L'article 141 est reproduit en annexe à la présente instruction.

² L'extension de la réduction d'impôt sur le revenu au titre des dons aux œuvres, codifiée au g du 1 de l'article 200 du CGI, résulte elle-même de l'article 140 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 (a du 1° du X de cet article).

³ Une circulaire du 19 mai 2009, publiée au Journal officiel du même jour, apporte des précisions sur l'organisation, le fonctionnement et le contrôle par l'autorité préfectorale des fonds de dotation.

Le fonds de dotation est une personne morale de droit privé à but non lucratif qui reçoit et gère, en les capitalisant, des biens et droits de toute nature qui lui sont apportés à titre gratuit et irrévocable et qui utilise les revenus de la capitalisation en vue de la réalisation d'une œuvre ou d'une mission d'intérêt général ou les redistribue pour assister une personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement de ses œuvres et de ses missions d'intérêt général.

4. Il est créé par une ou plusieurs personnes physiques ou morales (publiques ou privées) pour une durée déterminée ou indéterminée. Il jouit de la personnalité morale (voir également sur ce point le paragraphe n° 6) à compter de la date de publication au *Journal officiel* de la déclaration dont il doit faire l'objet à la préfecture du département dans le ressort duquel il a son siège social (II de l'article 140 précité).

5. Le fonds de dotation est constitué par les dotations en capital qui lui sont apportées auxquelles s'ajoutent les dons et legs qui lui sont consentis.

Le ou les fondateurs peuvent apporter une dotation initiale au fonds. Aucun fonds public, de quelque nature qu'il soit, ne peut être versé à un fonds de dotation. Toutefois, il peut être dérogé à cette interdiction, à titre exceptionnel, pour une œuvre ou un programme d'actions déterminé, au regard de son importance ou de sa particularité. Les dérogations sont accordées par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget.

Les ressources du fonds de dotation sont constituées des revenus de ses dotations, des produits des activités autorisées par les statuts et des produits des rétributions pour service rendu.

Le fonds de dotation peut faire appel à la générosité publique après autorisation administrative dont les modalités sont fixées par décret (décret n° 2009-158 du 11 février 2009). Les dons issus de la générosité publique peuvent être joints à la dotation en capital du fonds de dotation.

6. Un legs peut être fait au profit d'un fonds de dotation qui n'existe pas au jour de l'ouverture de la succession à condition qu'il acquière la personnalité morale dans l'année suivant l'ouverture de celle-ci. Dans ce cas, la personnalité morale du fonds de dotation rétroagit au jour de l'ouverture de la succession (IV de l'article 140 précité).

Section 2 : Conditions de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit

A. CONDITIONS TENANT AUX CARACTERISTIQUES DES FONDS DE DOTATION

7. Bénéficiaire de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit prévue au 14° de l'article 795 du CGI, les dons et legs consentis à des fonds de dotation qui répondent aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200 du même code. Sont donc concernés :

8. a) les fonds de dotation qui répondent aux caractéristiques mentionnées au b du 1 de l'article 200 précité, c'est-à-dire :

- dont l'objet entre dans la liste de ceux limitativement énumérés à l'article 200 du CGI, soit la réalisation d'activités ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises. Sur ce point, il convient de se reporter à la DB 5 B 3311, n° 15 à 25 ;

- et qui sont d'intérêt général au sens du même article 200 du CGI, ce qui suppose que le fonds de dotation n'exerce pas d'activité lucrative, que sa gestion est désintéressée et qu'il ne fonctionne pas au profit d'un cercle restreint de personnes (cf. DB 5 B 3311, n° 12 à 14). Il est précisé que, dans l'hypothèse où un fond de dotation exerce des activités lucratives et des activités non lucratives et remplit les conditions autorisant leur sectorisation (cf. BOI 4 H-5-06), les dons et legs qui lui sont consentis sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit à la condition expresse que ceux-ci soient affectés directement et exclusivement au secteur non lucratif ;

9. b) les fonds de dotation dont la gestion est désintéressée et qui reversent les revenus tirés des dons et versements mentionnés au premier alinéa du 1 de l'article 200 du CGI à des organismes mentionnés aux a à f du 1 du même article⁴ ou à la Fondation du patrimoine dans les conditions mentionnées aux deux premiers alinéas du 2 bis du même article, ou à une fondation ou association reconnue d'utilité publique agréée par le ministre chargé du budget dans les conditions mentionnées au dernier alinéa du même 2 bis.

10. D'une manière générale, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit des dons et legs consentis à des fonds de dotation étant directement liée à l'éligibilité de ces fonds, à raison des dons et versements effectués à leur profit par les particuliers, au régime fiscal du mécénat prévu à l'article 200 du CGI, il convient pour plus de précisions de se reporter à l'instruction publiée le 9 avril 2009 dans la division C de la série 4 FE du *Bulletin officiel des impôts* sous la référence 4 C-3-09⁵.

B. CONDITIONS TENANT AUX LIBERALITES

1. Nature et forme du don

11. Aucune exigence n'est posée quant à la nature du don. Sont notamment éligibles à l'exonération de droits de mutation à titre gratuit, les dons de biens en nature comme de sommes d'argent, quelles qu'en soient les modalités de versement.

De même, aucune exigence n'est posée quant à la forme du don. L'exonération de droits de mutation à titre gratuit s'applique donc que le don soit ou non constaté par un acte et, s'il est constaté par un acte, quelle qu'en soit la forme (acte authentique ou sous seing privé).

2. Cas particulier des legs effectués au profit d'un fonds de dotation qui n'existe pas au jour de l'ouverture de la succession

12. Le IV de l'article 140 de la loi de modernisation de l'économie (cf. n° 6 ci-dessus) prévoit qu'un legs (mais pas un don) peut être fait au profit d'un fonds de dotation qui n'existe pas au jour de l'ouverture de la succession, à condition qu'il acquière la personnalité morale dans l'année suivant l'ouverture de celle-ci.

13. Dans cette situation, le legs est effectué sous condition suspensive. En principe, les héritiers saisis des biens légués sous cette condition sont tenus de les déclarer et d'acquitter les droits de mutation à titre gratuit y afférents. En effet, lorsque la condition est suspensive, le légataire n'a aucun droit certain et actuel sur le legs, dont le montant n'est pas déduit de l'actif recueilli par les héritiers ou légataires universels (cf. DB 7 G 2121, n° 9). Dans ce cas, les droits acquittés sont restituables ou imputables après la réalisation de la condition, c'est-à-dire lorsque le fonds de dotation a acquis la personnalité morale dans le délai d'un an suivant l'ouverture de la succession.

14. Par exception à ce principe, il est admis que l'exonération de droits de mutation à titre gratuit s'applique aux legs consentis à un fonds de dotation qui n'existe pas au jour de l'ouverture de la succession. Toutefois, cette exonération est remise en cause si le fonds de dotation n'acquiert pas la personnalité morale dans le délai d'un an suivant l'ouverture de la succession concernée.

⁴ C'est-à-dire à une fondation ou association reconnue d'utilité publique, à une fondation universitaire ou partenariale mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation, à une fondation d'entreprise, à une œuvre ou à un organisme 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 un établissement d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique public ou privé, d'intérêt général, à but non lucratif, à un organisme dont l'objet exclusif est de verser des aides financières permettant la réalisation d'investissements en faveur des petites et moyennes entreprises (PME) ou de fournir des prestations d'accompagnement à des PME, à une association culturelle et de bienfaisance, à un établissement public du culte reconnu en Alsace-Moselle, à un organisme public ou privé dont la gestion est désintéressée et qui a pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain.

⁵ Cette instruction commente l'extension aux dons et versements effectués aux fonds de dotation, qui résulte de l'article 140 de la loi de modernisation de l'économie du 4 août 2008 (a du 1° et 5° du X de cet article), tant du régime du mécénat des particuliers (CGI, art. 200) que du régime du mécénat des entreprises (CGI, art 238 bis).

CHAPITRE 2 : ENTREE EN VIGUEUR

15. En l'absence de dispositions spécifiques, les dispositions du II de l'article 141 de la loi de modernisation de l'économie s'appliquent à compter du lendemain de la publication de ladite loi au *Journal officiel*, soit à compter du 6 août 2008.

Par conséquent, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit prévue par le 14° de l'article 795 du CGI est susceptible de s'appliquer aux dons et legs effectués au profit des fonds de dotation à compter de cette date⁶.

DB liée : DB 7 G 261

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



⁶ Etant toutefois précisé que le décret qui précise sur plusieurs points le régime juridique des fonds de dotation a été publié au Journal officiel le 13 février 2009 (décret n° 2009-158 du 11 février 2009 relatif aux fonds de dotation).

Annexe

**Article 141 de la loi de modernisation de l'économie
(n° 2008-776 du 4 août 2008, JO du 5 août)**

Article 141

I. - Le I de l'article 885-0 V bis A du code général des impôts est complété par un 8° ainsi rédigé :

« 8° Des fondations universitaires et des fondations partenariales mentionnées respectivement aux articles L. 719-12 et L. 719-13 du code de l'éducation lorsqu'elles répondent aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du présent code. »

II. - L'article 795 du même code est complété par un 14° ainsi rédigé :

« 14° Les dons et legs consentis aux fonds de dotation répondant aux conditions fixées au g du 1 de l'article 200 du présent code. »