



Université Panthéon-Assas
Paris II

Magistère de juriste d'affaires
3^{ème} année

Les fondations internationales

Aspects juridiques & fiscaux

MÉMOIRE DE FIN D'ANNÉE

sous la direction de Me Pierre-Jean DOUVIER

Marguerite **GALOIS-BOYÉ**

Année universitaire **2010 / 2011**

L'Université Panthéon-Assas (Paris II) Droit-Économie-Sciences Sociales n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans ce mémoire. Ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	6
CHAPITRE 1 : Les fondations en droit français.....	10
Section 1 : Présentation des fondations en France	10
§1- Les différents types de fondations	10
A- La fondation reconnue d'utilité publique	11
B- La fondation d'entreprise	12
C- La fondation sous égide.....	13
§2- Panorama des fondations en France.....	14
A- Le rôle des fondations en France	14
B- Un mécénat qui reste faible malgré les efforts publics	15
C- Un frein au développement du mécénat : le refus de la fiducie-libéralité.....	16
Section 2 : Le régime juridique des fondations	19
§1- La création des fondations	19
A- Les modes de création de la fondation	19
B- Les éléments constitutifs de la fondation	21
C- L'autorisation administrative	22
§2- Le fonctionnement des fondations	24
A- Les ressources des fondations	24
B- L'administration des fondations.....	25
C- La durée des fondations.....	26
§3- Le contrôle des fondations et leur dissolution	27
A- La protection de la dénomination de « <i>fondation</i> ».....	27
B- Le contrôle administratif au cours de la vie de la fondation	28
C- La dissolution de la fondation	29
Section 3 : Les fondations en France – aspects fiscaux	31
§1- L'exonération des impôts commerciaux	31
A- Les exonérations et franchises des impôts commerciaux	31
B- Les modalités d'imposition des activités lucratives	35
C- L'exonération propre aux revenus du patrimoine	36
§2- La fiscalité des donations aux fondations reconnues d'utilité publique	38
A- L'exonération des droits de mutation.....	38
B- Les réductions en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés	39
C- La réduction d'impôt en matière d'ISF	40
§3- Les obligations déclaratives et comptables	41
A- Établissement des comptes annuels et commissaire aux comptes	41
B- La transparence des financements publics	42
C- La transparence des financements privés	43
CHAPITRE 2 : Le droit comparé des fondations	45
Section 1 : Les fondations en Europe.....	45
§1- Études comparatives en Europe	45

A- Définition et statistiques des fondations en Europe	45
B- Le traitement juridique des fondations à travers l'Europe	46
C- Le traitement fiscal des fondations à travers l'Europe	48
§2- Les dons transfrontières	49
A- Le régime originel des dons transfrontières	49
B- La jurisprudence de la CJCE	51
C- Les réformes de 2009 et 2011 en droit français	52
§3- Le projet de statut de fondation européenne	54
A- L'utilité d'un statut de fondation européenne	54
B- L'impulsion donnée par la Commission européenne	56
C- Les résultats de la consultation menée par la Commission européenne	57
Section 2 : La fondation dans les systèmes de <i>common law</i> – aspects juridiques	58
§1- Des structures variées : corporations, trusts et unincorporated associations	58
A- L'institution traditionnelle du <i>trust</i>	58
B- Les autres formes juridiques empruntées par les fondations.....	59
C- La distinction aux Etats-Unis entre <i>private foundation</i> et <i>public charity</i>	61
§2- L'encadrement légal et administratif des fondations	62
A- Les conditions du statut de fondation au Royaume-Uni	62
B- Les conditions du statut de fondation aux Etats-Unis	63
C- Des entités régulées par les autorités publiques : Charity Commission for England and Wales et United States Internal Revenue Service	64
Section 3 : Les fondations dans les systèmes de <i>common law</i> – aspects fiscaux	66
§1- Le régime applicable aux Etats-Unis	66
A- Le régime fiscal commun aux <i>private foundations</i> et <i>public charities</i>	66
B- Les spécificités applicables aux <i>private foundations</i>	68
C- Illustration : le cas des <i>trusts</i> charitables	69
§2- Le régime applicable au Royaume-Uni	70
A- L'exonération des impôts commerciaux	71
B- Les avantages fiscaux des dons des particuliers.....	72
B- Les avantages fiscaux des dons des entreprises	74
CHAPITRE 3 : Les interconnexions entre les systèmes	76
Section 1 : Le droit international privé français des fondations.....	76
§1- Loi applicable à la constitution et au fonctionnement de la fondation	76
A- Le principe : la loi du siège de la fondation (<i>lex rei sitae</i>).....	76
B- Le cas particulier de la fondation par testament.....	78
C- Le cas particulier du <i>trust</i> charitable	79
§2- La reconnaissance des fondations constituées en application d'une loi étrangère	81
§3- L'exercice en France d'une activité par les fondations étrangères	82
A- L'obtention du statut de fondation reconnue d'utilité publique.....	82
B- Le simple exercice d'une activité en France	83
Section 2 : La lutte en droit fiscal français contre l'évasion fiscale réalisée au travers de fondations étrangères.....	84
§1- L'imposition des fondations étrangères au titre de l'ISF et des droits de mutation ..	84
A- Les cas d'imposition à l'ISF et aux droits de mutation.....	84
B- Les modalités de l'imposition au titre des droits de mutation.....	85

C- Les modalités de l'imposition au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.....	86
§2- L'imposition des revenus perçus de fondations étrangères	86
A- La finalité des dispositifs des articles 123 <i>bis</i> et 209 B du CGI	87
B- Le domaine d'application des articles 123 <i>bis</i> et 209 B du CGI.....	88
C- Les faiblesses du dispositif.....	88
§3- La lutte contre le transfert d'actifs hors de France (article 238 <i>bis</i> -0 I du CGI).....	89
A- Le champ d'application du dispositif.....	90
B- Les modalités d'imposition des actifs transférés hors de France	90
C- Des cas limités de l'application aux fondations	91
Section 3 : La lutte sur le plan international contre l'évasion fiscale réalisée au travers de	
fondations	92
§1- Des problèmes d'opacité reprochés aux fondations.....	92
§2- La mise en œuvre d'une réflexion internationale	94
§3- Les réponses apportées par l'OCDE	95
CONCLUSION	98
BIBLIOGRAPHIE	99

INTRODUCTION

Les fondations nourrissent notre inconscient collectif. Les grandes fondations américaines, telles que la Fondation Rockefeller, font partie de notre paysage et illustrent avec éclat la générosité et l'altruisme dont peuvent faire preuve les familles fortunées. Cependant, cette image est quelque peu altérée par les différents scandales que de telles institutions peuvent receler. Les fondations peuvent en effet servir de support à des schémas fiscaux controversés. L'affaire Wildenstein est à cet égard révélatrice. La transmission de la fortune de Daniel Wildenstein, célèbre collectionneur et marchand de tableaux, a été organisée, en partie, au travers de *trusts*, des structures opaques basées dans des paradis fiscaux — Guernesey, les îles Caïman et les Bahamas —, dont il est impossible de savoir qui sont les véritables propriétaires. Ce schéma, relativement répandu, d'utilisation des fondations à des fins successorales et fiscales, crée un certain malaise et illustre le rôle non négligeable des Etats non coopératifs dans l'évasion fiscale internationale. Ainsi, si l'élan naturel en faveur des fondations persiste, il n'est pas dépourvu d'une certaine rancœur face aux détournements à des fins privées et fiscales que ces structures peuvent charrier.

Mais quelles réalités le mot fondation recouvre-t-il ? Le terme fondation est un terme largement répandu dans les divers systèmes de droit, bien qu'il ne recouvre pas les mêmes réalités juridiques selon les juridictions. Le terme désigne une organisation au sens large, dont le panel va de l'organisation purement contractuelle à l'institution, à but philanthropique, comme l'éducation, la religion, la culture ou d'autres activités au service de l'intérêt général. L'un des objets principaux des fondations, à travers le monde, réside ainsi dans le mécénat, entendu au sens large comme la promotion de toute œuvre d'intérêt général : arts et lettres, recherche, éducation, environnement, sport, solidarité, innovation, etc. Au cœur du mécénat, se développe de plus en plus le mécénat d'entreprise qui se définit comme un soutien financier, humain ou matériel apporté sans contrepartie directe par une entreprise. Le terme de mécénat découle du personnage de *Mæcenas*, protecteur des arts et des lettres dans la Rome antique. Il s'est progressivement élargi pour désigner dans le langage courant une personne physique ou morale qui soutient par son influence ou par des moyens financiers un projet culturel ou un artiste.

En droit français, la fondation a fait l'objet d'une définition pour la première fois par la loi 87-571 sur le mécénat du 23 juillet 1987. Cette loi dispose que "*La fondation est 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 oeuvre d'intérêt général et à but non lucratif. Lorsque l'acte de fondation a pour but la création d'une personne morale, la fondation ne jouit de la capacité juridique qu'à compter de la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'Etat accordant la reconnaissance d'utilité publique. Elle acquiert alors le statut de fondation reconnue d'utilité publique*". Ainsi, la fondation en France peut résulter d'un simple acte ou bien acquérir la personnalité morale d'une véritable organisation à travers la reconnaissance d'utilité publique.

Dans les pays de *common law*, les œuvres philanthropiques sont menées par ce que l'on désigne sous le terme générique de « *charity* » ou « *charitable organization* ». Il s'agit d'un type particulier d'organisation à but non lucratif, dont les objectifs sont de nature purement philanthropique. Le mot fondation est très peu usité au Royaume-Uni et ne revêt aucune signification juridique particulière, tout comme aux Etats-Unis où le statut de fondation n'existe pas en droit fédéral. Ainsi, une organisation peut intégrer dans son appellation le mot fondation, sans qu'il s'agisse d'une fondation de nature philanthropique.

Si l'histoire du mécénat s'inscrit dans le temps, puisant ses origines dès la Rome Antique, le mécénat à grande échelle est né et s'est développé principalement aux Etats-Unis. Les pionniers en la matière sont John D. Rockefeller et Andrew Carnegie. Ces deux hommes d'affaires du tournant du XXe siècle ont accumulé des richesses à un stade inédit jusqu'alors et ont décidé, vers la fin de leur vie, de s'en départir au profit de grandes œuvres. Andrew Carnegie a érigé musées et bibliothèques, tandis que Rockefeller a contribué à la fondation de l'Université de Chicago et a créé la Fondation Rockefeller, réunissant près de la moitié de la fortune amassée par ce dernier. La Fondation Rockefeller constitue le premier exemple des fondations modernes, des entités s'inscrivant dans le long terme et dont le but est de permettre le financement d'œuvres d'intérêt général, en dehors de tout contrôle gouvernemental et étatique. L'utilisation des fondations ne s'est cependant pas arrêtée au philanthropisme purement privé. En effet, en 1914, Fredrick Goff, un célèbre banquier, chercha à éliminer les travers du mécénat purement privé et fonda la première « *community foundation* » à Cleveland. Il s'agit d'une fondation prenant la forme d'une société (corporation), capable

d'utiliser des dons privés à des fins d'intérêt général, mais dont le contrôle était dévolu au public, et non pas simplement aux fondateurs.

À la fin de la Seconde Guerre Mondiale, les taux de taxation des revenus ont été fortement relevés aux Etats-Unis, décuplant l'utilisation des fondations et des *trusts* comme outils de défiscalisation. Le Président Harry S. Truman souleva publiquement ce problème dès 1950, ce qui aboutit à l'adoption l'année même d'une loi fédérale établissant une certaine rigueur et instaurant une définition des fondations. Cependant, cette loi ne porta pas atteinte aux avantages fiscaux propres aux fondations, comme en atteste l'utilisation durant cette décennie des fondations comme modèle de refuge fiscal par les conseillers financiers au profit des riches familles. Diverses tentatives de réforme pendant les années 1960 aboutirent à la réforme de la fiscalité de 1969, qui constitue encore aujourd'hui le droit positif en la matière.

Le droit français, quant à lui, est traditionnellement beaucoup plus méfiant à l'égard des fondations. Si la fondation bénéficie initialement sous l'Ancien Régime d'un statut très libéral, le droit canon la soumet par la suite à l'autorisation de l'Évêque, bientôt substituée par un contrôle civil. L'Édit d'août 1749 pose des règles restrictives que la Révolution ne maintient pas. Les fondations sont même supprimées par la loi du 6 mai 1791 et le Code civil ne fait nulle mention des fondations. Cependant, la pratique administrative et la jurisprudence ont heureusement suppléé à la carence du législateur. Les fondations réapparaissent ainsi dans le droit français au travers de la jurisprudence du Conseil d'Etat. L'utilisation des fondations est principalement tournée vers des fins religieuses et culturelles. Les statuts-types approuvés par le Conseil d'État le 23 mars 1896 refondus depuis cette date, marquent une étape importante dans l'histoire des fondations. Au XXe siècle, des projets nombreux ont été élaborés par diverses sociétés de juristes, des propositions de loi ont été déposées, sans qu'aucun résultat substantiel ait été obtenu avant les lois du 23 juillet 1987 et du 4 juillet 1990. L'apparition du mécénat en France, sous l'impulsion des fondations des pays de *common law*, hâta l'évolution des mesures fiscales et juridiques en faveur des fondations, et la nécessité de ne plus tolérer de « fausses » fondations incita le législateur à intervenir. Enfin, les entreprises désirent participer activement au développement d'activités d'intérêt général trouvaient que la procédure de création d'une fondation reconnue d'utilité publique était trop lourde, trop lente, soumise à une procédure étatique dissuasive. Ces raisons expliquent l'adoption des lois de 1987-1990 et la mise en place de dispositifs fiscaux avantageux, renforcés par la loi sur le mécénat du 1er août 2003. Les mécènes disposent ainsi de plusieurs

structures leur permettant de mener à bien leur œuvre. S'ils peuvent toujours recourir à la fondation reconnue d'utilité publique, ils préféreront cependant la fondation d'entreprise.

Ce bref aperçu historique des fondations à travers le monde est révélateur des problématiques auxquelles sont confrontées les fondations, dont la conciliation est parfois malaisée. En effet, le rôle économique et social des fondations est essentiel en ce qu'elles constituent un canal propre à encourager non seulement des secteurs en mal de moyens, mais également l'économie tout entière. Cependant, en raison des flux importants de capitaux qu'elles appellent, ainsi que des avantages fiscaux dont elles bénéficient à travers les divers systèmes juridiques, leur activité doit être strictement encadrée, afin d'éviter les détournements des fonds ainsi soulevés ou l'utilisation de ces structures à des fins purement fiscales. L'équilibre entre ces objectifs est ténu et le penchement en faveur de l'un ou de l'autre peut rompre la dynamique ainsi créée. La soumission des fondations à des contraintes administratives, juridiques et fiscales fortes a tendance à freiner les dons en leur faveur, cependant qu'une trop grande souplesse dans l'encadrement compromettrait l'efficacité du dispositif, au profit d'une capitalisation sauvage et d'une évasion fiscale forcenée. Tout est donc affaire de finesse. Afin que l'étude des fondations internationales permette de visualiser ce balancement incessant, une étude approfondie des régimes juridiques – qui visent à encadrer les fondations et à les soumettre à un contrôle administratif, plus ou moins poussé selon les Etats – et fiscaux – visant, au contraire, à encourager l'activité des fondations par le biais de mécanismes incitatifs – à travers le monde est indispensable. L'étude se concentrera sur les systèmes européens et de *common law* (Chapitres 1 et 2), qui nous sont les plus familiers, avant d'envisager les interconnexions que peuvent connaître ces différents systèmes. En effet, les contraintes imposées aux fondations varient selon les pays, de même que les régimes fiscaux, qui sont plus ou moins incitatifs. Ces différences dans le traitement des fondations encouragent des transferts de biens par-delà les frontières, à la recherche du régime le plus favorable. Si cette concurrence entre régimes juridiques est louable, elle n'est pas exempte de dérives. Les schémas d'évasion fiscale utilisant le biais de fondations se multiplient, appelant une intervention des Etats, non seulement de manière isolée mais également de manière concertée sur la scène internationale (Chapitre 3).

CHAPITRE 1 : Les fondations en droit français

Section 1 : Présentation des fondations en France

La présentation des fondations en France requiert d'envisager, en premier lieu, les différentes formes juridiques qu'elles peuvent revêtir (§1), avant de dresser un panorama des fondations telles qu'elles existent et fonctionnent dans le paysage français (§2).

§1- Les différents types de fondations

Depuis la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 modifiée, qui est le principal texte législatif applicable aux fondations, il existe une définition légale des diverses fondations. Dans une optique généraliste, la fondation recouvre une double définition. Elle constitue en effet à la fois l'acte par lequel un ensemble de biens est donné ou légué par une personne privée à charge d'être affecté durablement à une oeuvre d'intérêt général ; elle est également la personne morale constituée pour la gestion de ces biens et la réalisation de l'oeuvre. Cependant, l'utilisation du terme « *fondation* » ne permet pas de rendre compte de l'ensemble des institutions ou situations dont il est question. En effet, certaines fondations n'ont pas de personnalité morale, telles les fondations dites « *abritées* » ou sous égide, qui ne sont pas sans rappeler, à certains égards, la technique anglo-saxonne du *trust* ou fiducie.

Il existe ainsi trois types principaux de fondations : la fondation reconnue d'utilité publique (A) ; la fondation abritée par une fondation reconnue d'utilité publique, qui est placée sous l'égide de celle-ci et ne dispose pas d'une personnalité morale propre (C) ; la fondation d'entreprise (C). Par ailleurs, certaines fondations reconnues d'utilité publique relèvent d'un régime dérogatoire, telles la Fondation du patrimoine et les fondations de coopération scientifique. En revanche, la Fondation de France relève du droit commun bien qu'elle occupe une place particulière dans le paysage des fondations.

A- La fondation reconnue d'utilité publique

La fondation reconnue d'utilité publique constitue le droit commun et l'expression la plus aboutie de la forme fondative. Elle est à durée indéterminée, dispose de la personnalité morale, peut recevoir des dons et legs et peut faire appel à la générosité publique. Les fondations reconnues d'utilité publique constituent, avec les associations reconnues d'utilité publique, l'une des deux formes d'établissements d'utilité publique, organismes privés dotés de la personnalité morale et dont la finalité d'intérêt général a été reconnue par l'autorité administrative ou, exceptionnellement, par le législateur. Ils ont seuls, en principe, au sein des personnes morales de droit privé, la faculté de recevoir des dons et legs. La loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 a donné, pour la première fois, une définition de référence de la fondation reconnue d'utilité publique : *"La fondation est 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 oeuvre d'intérêt général et à but non lucratif. Lorsque l'acte de fondation a pour but la création d'une personne morale, la fondation ne jouit de la capacité juridique qu'à compter de la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'Etat accordant la reconnaissance d'utilité publique. Elle acquiert alors le statut de fondation reconnue d'utilité publique"*. L'intérêt général requis de l'oeuvre créée signifie que celle-ci peut avoir un intérêt philanthropique, éducatif, scientifique, social, familial ou culturel, sans que cette liste soit exhaustive, et qu'elle ne doit pas concerner les intérêts particuliers ou personnels des fondateurs. L'intérêt général à considérer peut être national mais également local. Le fondateur d'une fondation reconnue d'utilité publique peut être soit un individu soit une pluralité d'individus, réunis ou non en une personne morale préexistante. Ainsi, des sociétés commerciales¹ ou des établissements publics à caractère industriel et commercial² peuvent créer une fondation reconnue d'utilité publique.

À côté des fondations reconnues d'utilité publique relevant du régime général de la loi de 1987, il existe des fondations reconnues d'utilité publique à régime dérogatoire, qui suivent le régime juridique des fondations reconnues d'utilité publique dans la mesure où il n'y est pas dérogé par les textes particuliers qui les organisent, telles la Fondation du patrimoine qui relève des articles L. 143-1 et s. du Code du patrimoine, la Fondation pour les études

¹ L. n° 87-571, art. 18

² L. du 4 juillet 1990, art. 1er

comparatives régie par la loi n°2002-282 du 28 février 2002 ou les Fondations de coopération scientifique régies par les articles L. 344-11 et s. du Code de la recherche.

B- La fondation d'entreprise

La fondation d'entreprise a été créée par la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990 pour fournir aux entreprises un cadre plus souple que les fondations reconnues d'utilité publique. Cette fondation dispose de la personnalité morale, à l'instar de la fondation reconnue d'utilité publique mais est créée seulement pour une durée déterminée, elle ne constitue pas un établissement d'utilité publique et, de ce fait, ne peut ni recevoir des dons et legs (à une petite exception près), ni encore moins faire appel à la générosité publique. La fondation d'entreprise est une personne morale à but non lucratif créée par une société civile ou commerciale, un établissement public à caractère industriel ou commercial, une coopérative ou une mutuelle, en vue de la réalisation d'une oeuvre d'intérêt général³. Cette liste étant limitative, des groupements d'intérêt économique ne peuvent pas participer à la création d'une fondation d'entreprise⁴, pas plus que des personnes physiques ou des établissements publics administratifs, des établissements publics scientifiques et technologiques ou des associations.

La création d'une fondation d'entreprise est plus souple que celle d'une fondation reconnue d'utilité publique, tant sur le fond – en raison de l'absence de dotation initiale, au profit d'un simple "*programme d'action pluriannuel*" – que dans la procédure – elle fait l'objet d'une autorisation administrative par simple arrêté préfectoral susceptible, en outre, d'intervenir de manière tacite. La fondation d'entreprise constitue dès lors le cadre privilégié de l'action des entreprises dans le domaine philanthropique. En témoigne les nombreuses fondations d'entreprise agissant dans le domaine de l'art – telles que la Fondation Henri Cartier-Bresson ou Ricard.

³ L. n° 87-571, art. 19

⁴ Rép. min. budget n° 21408 : JO Sénat Q 6 août 1992, p. 1799

C- La fondation sous égide

L'article 20 de la loi du 23 juillet 1987 modifiée ajoute à la fondation personne morale une autre forme de fondation sans personnalité morale, en ces termes⁵ : *« peut également être dénommée fondation l'affectation irrévocable, en vue de la réalisation d'une oeuvre d'intérêt général et à but non lucratif, de biens, droits ou ressources à une fondation reconnue d'utilité publique dont les statuts ont été approuvés à ce titre, dès lors que ces biens, droits ou ressources sont gérés directement par la fondation affectataire, et sans que soit créée à cette fin une personne morale distincte »*. La fondation sous égide constitue ainsi une affectation de droits patrimoniaux sans personnification, forme qui n'est pas sans rappeler le trust anglo-saxon, dont elle s'est d'ailleurs inspirée. La fondation dite "abritée" ou "sous égide" ne dispose dès lors pas de la personnalité morale et est placée auprès d'une fondation reconnue d'utilité publique – la Fondation de France, pour l'essentiel, mais aussi notamment la Fondation du patrimoine ou l'Institut de France. Cette disposition de la loi du 23 juillet 1987 légalise ainsi en particulier la situation de la Fondation de France qui gère de nombreuses fondations répondant à la définition ci-dessus et n'ayant pas de personnalité morale distincte de celle de la Fondation de France. D'autres fondations telles notamment la Fondation du patrimoine ou l'Institut de France peuvent également, aux termes de leurs statuts, abriter des fondations de ce type.

Une variante de ce modèle existe en matière de coopération scientifique. Aux termes de l'article L. 344-16 du Code de la recherche⁶, une modalité particulière de création des fondations de coopération scientifique consiste en l'affectation irrévocable de leur dotation à une fondation d'utilité publique dans les conditions de l'article 20 de la loi de 1987. Toutefois, précise le texte, la fondation de coopération scientifique ainsi créée est une personne morale distincte liée par convention à la fondation affectataire à laquelle elle peut confier sa gestion. Le régime juridique de ces fondations devrait rester, en principe, aligné sur celui des fondations abritées, dans la mesure toutefois où il n'est pas incompatible avec l'existence d'une personnalité morale distincte.

⁵ L. n° 87-571, art. 20, rédaction issue Ord. n° 2000-916, 19 sept. 2000.

⁶ Rédaction issue L. programme n° 2006-450, 18 avr. 2006 pour la recherche.

§2- Panorama des fondations en France

Un panorama des fondations en France exige non seulement d'analyser leur rôle (A), mais également, et surtout, de se pencher sur leurs forces et leurs faiblesses (B et C).

A- Le rôle des fondations en France

Aux termes de l'article 18 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987, la fondation reconnue d'utilité publique a pour but « *la réalisation d'une oeuvre d'intérêt général et à but non lucratif* ». Cette notion d' « *oeuvre d'intérêt général* » se retrouve également dans la définition de la fondation d'entreprise donnée à l'article 19 de cette même loi. Qu'entendre par « *intérêt général* » ? Il est généralement acquis que l'intérêt général inhérent à la fondation signifie que celle-ci peut avoir en vue la réalisation d'une oeuvre philanthropique, éducative, scientifique, sociale, familiale ou culturelle, cette liste n'étant pas exhaustive. Se trouve ainsi rejetée la poursuite d'intérêts particuliers ou personnels des fondateurs. La grande souplesse de la notion d'intérêt général permet aux fondations d'intervenir dans les domaines les plus divers, comme la recherche médicale, la lutte contre les fléaux sociaux, la défense du patrimoine monumental ou naturel (certains parcs naturels régionaux), la diffusion d'oeuvres d'art, etc. Concernant les fondations d'entreprise, l'instruction du 26 février 1988⁷ précise que cette notion d'intérêt général signifie que l'activité n'est pas lucrative, que la gestion est désintéressée, et que les membres n'en retirent aucun avantage direct ou indirect.

Grâce au patrimoine qu'elles sont chargées de gérer, les fondations peuvent organiser des services dans des secteurs divers – hôpitaux, maisons de retraite, centres de recherche, musées, accueils à caractère social, etc. – ou financer des projets associatifs, des prix, des bourses. Ainsi l'on peut citer l'Institut Pasteur, la fondation d'Auteuil (Orphelins apprentis), le musée Cognac-Jay, les fondations Cartier ou Ronald Mc Donald, la Fondation de France, la Fondation pour la Recherche médicale, etc. Cependant, si la fondation sert de cadre juridique à une multitude d'oeuvres charitables et de mécénat purement privées, elle peut être un instrument de collaboration du secteur public et du secteur privé.

⁷ JCP E 1988, prat. 9355

Les fondations ne peuvent pas intervenir dans un domaine qui ne serait pas prévu par leurs statuts, mais ceux-ci peuvent être rédigés en termes très généraux sur ce point, comme c'est le cas, tout particulièrement, de la Fondation de France.

B- Un mécénat qui reste faible malgré les efforts publics

Les fondations françaises sont peu nombreuses et généralement mal connues du grand public. Elles sont très couramment confondues avec les associations, beaucoup plus nombreuses et populaires. Il est vrai que les deux dispositifs cohabitent et se complètent dans l'espace privé à but non lucratif. De plus, en dépit des mesures successives en faveur du développement du mécénat, les fondations occupent une place réduite (450 fondations d'utilité publique contre 50 000 aux Etats-Unis). Le régime français demeure peu attractif, comme l'illustre l'affaire *François Pinault*, qui a défrayé la chronique en 2005. Cet homme d'affaires français a en effet préféré installer sa fondation abritant sa collection privée d'art en Italie⁸. Quelles raisons peuvent expliquer le faible nombre de fondations en France ?

L'Enquête nationale auprès des fondations menée par la Fondation de France en 2005 dégage trois raisons principales. En premier lieu, l'insuffisant développement des fondations en France provient d'une très forte emprise de l'État sur l'utilité publique et sa crainte de voir se développer une concurrence privée, capable à travers l'accumulation de richesse de constituer un réel contre-pouvoir. Cette méfiance se traduit par un régime d'autorisation préalable et de tutelle contraignant. L'histoire moderne des fondations est néanmoins marquée par la création, à la fin des années soixante, de la Fondation de France, organisme intermédiaire généraliste, chargé de développer le mécénat privé, en permettant la création sous son égide juridique de fondations individualisées de tailles variées. De nombreuses fondations ont ainsi pu voir le jour sous son égide, donnant un nouveau souffle à la philanthropie privée.

La deuxième explication du nombre modeste des fondations françaises est sans nul doute le formidable succès du contrat d'association. Beaucoup plus tardive que la fondation, puisqu'elle a été consacrée par la fameuse loi de 1901, l'association a connu un

⁸ M. GAUVIN, *L'affaire François Pinault : le droit français des fondations à l'épreuve de la mondialisation*, Dr. et patr. 1^{er} juin 2006, p. 40

développement énorme grâce à son régime de liberté. Contrairement à la fondation, l'association n'a besoin ni de moyens financiers, ni donc d'autorisation pour voir le jour. Tandis que 2 109 fondations seulement ont émergé d'une tradition multiséculaire, une centaine d'années a suffi pour créer quelques 880 000 associations.

La dernière raison, bien que beaucoup moins souvent évoquée, est pourtant cruciale pour expliquer le modeste développement des fondations et réside dans le droit successoral français. Le code civil recèle une sérieuse entrave au développement des fondations privées : la réserve successorale, instituée pour protéger la transmission des patrimoines dans les familles. Cette disposition d'ordre public prévoit que les héritiers directs (enfants et parents) recueillent automatiquement une fraction de la fortune du défunt. Le cas échéant, des héritiers s'estimant lésés par d'importantes libéralités faites par le testateur de son vivant, sont fondés à réclamer en justice que leur droit proportionnel soit recalculé sur la base du legs augmenté du montant des libéralités en cause. Ce recours se combine avec une autre disposition légale d'ordre public qui bannit tout « *pacte sur succession future* », c'est-à-dire qui interdit à un héritier potentiel, même volontaire, de renoncer par avance à son droit à l'héritage. Cette insécurité, qui pèse sur toutes les donations importantes faites par des chefs de famille de leur vivant, demeure pleinement d'actualité et continuera certainement quelque temps à freiner l'expansion des fondations françaises et notamment des projets philanthropiques de lignées familiales.

C- Un frein au développement du mécénat : le refus de la fiducie-libéralité

Jusqu'en 2007, la fiducie n'existait pas en droit français, absence que l'on peut expliquer en partie par la méfiance à l'égard de cette institution soupçonnée de véhiculer des évactions fiscales. Au terme d'un long processus, le législateur français, par la loi n°2007-211 du 19 février 2007, a finalement validé et intégré en droit français l'institution de la fiducie, en l'incorporant dans le Code civil aux articles 2011 et s.. La fiducie est désormais définie par l'article 2011 du code civil comme « *l'opération par laquelle un ou plusieurs constituants transfèrent des biens, des droits et des sûretés, ou un ensemble de biens, de droits ou de sûretés, présents ou futurs, à un ou plusieurs fiduciaires qui, les tenant séparés de leur patrimoine propre, agissent dans un but déterminé au profit d'un ou plusieurs bénéficiaires* ».

Cette figure juridique nouvelle est souvent décrite comme un contrat⁹, cette analyse étant corroborée par son insertion parmi les contrats spéciaux. Cependant, la structure du code la décrit comme une manière d'acquérir la propriété. Au-delà d'un accord de volontés, elle représente en effet une relation juridique impliquant trois qualités : le constituant, le fiduciaire et le bénéficiaire¹⁰. Ce qui caractérise la fiducie est en effet un lien, plutôt qu'un support¹¹. La fiducie se distingue notamment de son équivalent anglo-saxon, le *trust*¹², qui relève du statut des biens et non des obligations, et opère une dissociation de la propriété entre *legal ownership* et *equitable ownership*, différente des démembrements que nous connaissons.

La fiducie, telle qu'elle existe dans les autres systèmes juridiques, offre de multiples possibilités d'utilisation. Parmi elles, on distingue la fiducie-gestion, qui vise à faire fructifier des biens en les transmettant à un fiduciaire chargé de les gérer et ayant généralement la possibilité de les aliéner. La technique fiduciaire permet notamment des opérations financières telles que portage et pension, des financements à long terme, l'apurement de dettes, des syndications bancaires, la garantie de risques importants. La fiducie peut également être utilisée à des fins de sûretés¹³. Enfin, selon certains auteurs¹⁴, la fiducie peut revêtir une fonction successorale, car elle permet de réaliser non seulement une fondation par testament, ce qui est une exception à la prohibition des pactes sur succession future, mais aussi une donation entre vifs, le plus souvent indirecte. Cependant, l'utilisation de la fiducie à des fins successorales n'est pas très répandue en droit comparé. Cette utilisation à des fins de libéralité est davantage connue du *trust*, institution de *common law* qui s'apparente à la fiducie mais s'en distingue cependant¹⁵.

Lors de la transposition de la fiducie en droit français, la figure de la fiducie-libéralité a été rejetée, comme l'expose l'article 2013 du Code civil, qui prévoit que « *le contrat de fiducie est nul s'il procède d'une intention libérale au profit du bénéficiaire. Cette nullité est d'ordre public* ». La fiducie dont le constituant sera le bénéficiaire ne posera pas de difficulté. Cependant, lorsque le bénéficiaire n'est pas le constituant, le bénéficiaire doit justifier d'une

⁹ F. ZENATI-CASTAING et T. REVET, *Les biens*, PUF, Droit fondamental, 3^e éd., 2008, n° 255.

¹⁰ R. DAMMANN et V. ROUSSEL, *Fiducie, Les nouvelles opportunités*, Cah. dr. entr., mai-juin 2007

¹¹ F. BARRIÈRE, *La réception du trust au travers de la fiducie*, Litec, Bibl. dr. entr., 2004, n° 338.

¹² M.-F. PAPANDREOU-DETERVILLE, *Droit des trusts et droit des biens*, RLDC 2006, n° 2054.

¹³ C. civ., art. 2372-1

¹⁴ V. notamment I. NAJJAR, *Répertoire de droit civil – Donation*, Dalloz, janvier 2008

¹⁵ V. les développements consacrés au trust dans le chapitre 2 sur le droit comparé des fondations.

créance sur ce dernier au moins égale à la valeur des biens concernés¹⁶ ou verser un juste prix lors du second transfert. C'est cette crainte de la fiducie-libéralité ou, plus précisément, la crainte que la fiducie soit utilisée pour éluder l'impôt sur les transmissions à titre gratuit (donation, succession), qui a freiné l'incorporation de la fiducie en droit français. Cette réticence explique que, dans la loi de 2007, seules des personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés pouvaient constituer une fiducie. Depuis le 1er février 2009, la faculté de recourir à une fiducie à des fins de garantie ou de gestion a été étendue aux personnes physiques et aux personnes morales non soumises à l'impôt sur les sociétés¹⁷. Cependant, la loi réserve toujours la qualité de fiduciaire aux établissements de crédit et certaines institutions et entreprises d'assurance, ce qui éloigne d'autant plus la possibilité pour des personnes physiques d'organiser leur succession *via* la fiducie.

L'encadrement civil de la fiducie est doublé d'un encadrement fiscal. En cas de transmission dans une intention libérale de biens ou droits faisant l'objet d'un contrat de fiducie ou des fruits tirés de leur exploitation, l'administration est en droit d'écarter le contrat et de restituer son véritable caractère à l'opération dans le cadre d'une procédure de rectification¹⁸. L'article 792 *bis* du CGI prévoit dès lors que les droits de mutation à titre gratuit au taux de 60% s'appliquent, assortis d'une majoration de 80%¹⁹. L'intention libérale est caractérisée lorsque la transmission est dénuée de contrepartie réelle ou lorsque l'avantage en nature ou résultant d'une minoration du prix de cession est accordé à un tiers par le fiduciaire dans le cadre de la gestion du patrimoine fiduciaire²⁰.

Selon le professeur Christian Larroumet, il existe une « *méfiance d'ordre civil et fiscal, d'autant plus malvenue dans une telle prohibition de la fiducie-libéralité que celle-ci ne pourrait pas être contraire à l'ordre public successoral. Certes, le droit français connaît la fondation, qui est un autre mécanisme. Cependant, celui-ci est assez lourd et soumis à autorisation et à des contrôles. Ce sont, une fois de plus, les réticences du droit français à un développement d'initiatives altruistes purement privées qui constituent un frein* »²¹. Néanmoins, selon François Barrière, l'existence du mandat à effet posthume, institué par la loi

¹⁶ P. BOUTEILLER, *Loi n° 2007-211 du 19 février 2007 instituant la fiducie*, JCP E 2007. 1404.

¹⁷ L. 2008-776 du 4 août 2008, art. 18 et ordonnance 2009-112 du 30 janvier 2009, art. 1 à 10

¹⁸ LPF, art. L. 64 C

¹⁹ CGI, art. 1729

²⁰ CGI, art. 792 *bis*

²¹ La loi du 19 février 2007 sur la fiducie. *Propos critiques*, Christian Larroumet, D. 2007, p. 1350

n° 2006-728 du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités afin, selon l'exposé des motifs, de « *répondre aux besoins que satisfait, dans d'autres pays, la fiducie successorale* »²², du tutorat d'entreprise, de la location ou du crédit-bail d'actions, des libéralités graduelles et résiduelles, des fondations, font que l'absence d'un cadre général pour la fiducie-libéralité est peut-être moins problématique - en pratique - aujourd'hui qu'hier. Cet auteur souligne néanmoins un problème de cohérence : un régime juridique unique aurait en effet été le bienvenu, une fiducie au domaine d'application plus large²³.

Section 2 : Le régime juridique des fondations

L'analyse du régime juridique des fondations passe, de manière chronologique, par l'étude de la création de la fondation (§1), puis de son fonctionnement (§2), avant de se terminer par la question du contrôle des fondations et de leur dissolution (3).

§1- La création des fondations

Si une fondation peut être créée de diverses manières (A), elle nécessite dans tous les des éléments constitutifs qui ne varient pas, ou peu (B), ainsi qu'une autorisation administrative préalable (C).

A- Les modes de création de la fondation

Les modes de création de la fondation reconnue d'utilité publique sont originaux de par la diversité de l'origine des fonds affectés à la fondation – la fondation reconnue d'utilité publique étant habilitée à recevoir des dons, legs et à faire appel à la générosité publique. La création d'une fondation d'entreprise est beaucoup plus classique, en raison de l'origine strictement encadrée de ses ressources²⁴ et de la liste limitative de ses fondateurs²⁵.

²² **M. GRIMALDI**, *Le mandat à effet posthume*, Defrénois 2007, art. 38509, n° 5, le qualifiant au demeurant de fiducie ; *Présentation de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités*, D. 2006, chron. 2551, n° 4 ; comp., plus nuancé, **Ph. MALAURIE**, *La réforme des successions et des libéralités*, LPA 9 janv. 2007, p. 11 et s., spéc. p. 14

²³ **F. BARRIÈRE**, *Répertoire de droit civil – Fiducie*, Dalloz, janvier 2008

²⁴ V. les développements consacrés ultérieurement aux ressources de la fondation d'entreprise.

²⁵ L. n° 87-571, art. 19.

La création de fondations reconnues d'utilité publique, perçue comme trop lourde en termes d'engagement financier et de procédure administrative, a été facilitée en 2003 par plusieurs textes. Une fondation reconnue d'utilité publique peut désormais être créée soit directement, soit indirectement. Dans le premier cas, celui de la création directe, le fondateur crée un établissement nouveau au moyen de la donation entre vifs ou de testament. Dans le cas d'une création par donation entre vifs, le fondateur, de son vivant, organise lui-même la fondation. Ce procédé est commode et vu avec bienveillance par les autorités publiques, bien qu'il oblige le fondateur à se dépouiller de son vivant des biens dont il entend doter la fondation. Dans l'hypothèse de la fondation directe par testament, le fondateur lègue ses biens à une oeuvre qui sera créée après sa mort. Jusqu'à la loi du 4 juillet 1990, la fondation directe par testament se heurtait à la jurisprudence de la Cour de cassation qui invoquait l'article 906 du Code civil selon lequel pour être capable de recevoir par testament, il faut être conçu au moment du décès du testateur. Le Conseil d'État, en revanche, admettait la fondation par testament. Depuis 1990, la fondation directe par testament est possible et largement usitée.

Dans le second cas, celui de la création indirecte, le fondateur confie à un établissement déjà existant ou à un légataire le soin de créer la fondation. Dans le cas d'une fondation réalisée par l'intermédiaire d'une personne morale préexistante, le fondateur adresse à une personne morale publique ou privée une libéralité à charge pour cette personne morale d'affecter cette libéralité à l'oeuvre envisagée par le fondateur. À cet effet, l'établissement chargé de la fondation doit avoir aptitude à effectuer le service considéré. Ainsi, si l'État, le département, la commune ont vocation à représenter des intérêts collectifs sur leur territoire respectif, les établissements publics ou d'utilité publique disposent d'attributions spécialisées, qui doivent être respectées. Par conséquent, si la fondation n'entre pas dans les attributions de ces établissements, elle ne saurait être autorisée²⁶. Cette forme de création est très utilisée en ce qu'elle assure la stabilité de la fondation. En effet, une personne morale dispose d'une pérennité dont ne bénéficie pas une personne physique. Lorsque la fondation est créée à l'initiative d'un particulier, le décès de ce dernier peut mettre en péril la poursuite de l'oeuvre entreprise. Enfin, dans le cas d'une fondation réalisée par l'intermédiaire d'un légataire, le fondateur lègue à un particulier certains biens, à charge pour lui de réaliser une oeuvre déterminée. Le particulier a, dans cette hypothèse, la qualité de légataire. Ainsi, lorsque la

²⁶ CE, avis, 13 avr. 1881. – CE, 2 déc. 1881 : DP 1882, 3, p. 21

fondation sera constituée, qu'elle sera née juridiquement, elle recevra ses biens non du testateur, mais du légataire lui-même qui sera devenu propriétaire des biens.

B- Les éléments constitutifs de la fondation

Trois éléments sont fondamentaux dans la constitution d'une fondation reconnue d'utilité publique : la déclaration de volonté du fondateur ; la dotation de la fondation ; la reconnaissance comme établissement d'utilité publique, envisagée ci-dessous.

La déclaration de volonté constitue l'acte préalable à la constitution de la fondation. Unilatéralement une personne exprime la volonté d'affecter certains biens à une oeuvre déterminée. Cette volonté crée une situation juridique sans qu'il soit besoin d'aucun autre acte. La déclaration de volonté peut émaner d'une personne privée ou d'une personne morale publique ou privée ; elle peut enfin avoir pour origine un groupe indéterminé de personnes : c'est le cas d'une fondation réalisée par voie de souscription publique. La dotation, quant à elle, doit permettre à l'oeuvre de vivre, de faire face aux obligations qui sont les siennes. Traditionnellement, la dotation était conçue comme devant être, d'une part, versée intégralement à la création de la fondation et, d'autre part, être suffisamment importante pour pouvoir, sans être entamée, permettre, par les revenus qu'elle est susceptible de générer, de faire fonctionner la fondation. La dotation consiste, par principe, dans la constitution, par le fondateur, d'un capital initial dont les revenus doivent permettre, sans limitation de durée, à la fondation de remplir les missions qui lui sont assignées : ainsi, la fondation revêt un caractère illimité. Néanmoins, ce principe connaît désormais plusieurs atténuations ou adaptations. En premier lieu, la loi du 1er août 2003 permet une constitution progressive de la dotation sur dix ans²⁷. Ensuite, les statuts-type approuvés par l'avis du Conseil d'État du 2 avril 2003 admettent expressément le principe d'une "*fondation à dotation consommable*", si cela correspond à la volonté du ou des fondateurs et si la fondation se donne un objet bien circonscrit et réalisable dans un laps de temps déterminé (par exemple, la rénovation d'un édifice). Aucun texte ne fixe de plancher ni de plafond à la dotation : en pratique, tout dépend du but de la fondation et des charges qu'il implique raisonnablement. La fondation étant une institution privée, on ne peut admettre la création d'une fondation sans aucun financement

²⁷ L. n° 87-571, art. 18-1

privé²⁸. Dans le même esprit, le Conseil d'État a estimé que même si l'initiative de la création d'une fondation est d'origine privée, si la dotation en capital est uniquement d'origine publique il ne peut y avoir fondation²⁹.

Concernant les fondations d'entreprise, la loi de 1990 imposait initialement une dotation. Depuis la loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002, le financement de la fondation d'entreprise est assuré entièrement par le programme d'action pluriannuel visé à l'article 19-7 de la loi de 1987. Ce nouvel allègement du régime des fondations d'entreprise est de nature à en faciliter encore davantage la création, sa contrepartie étant, bien entendu, le risque d'une moins grande pérennité de la fondation. Les statuts de la fondation d'entreprise comprennent ainsi un programme d'action pluriannuel³⁰, dont le montant ne peut être inférieur à 150 000€³¹. Ce programme comporte l'indication des sommes que les fondateurs s'engagent à verser ainsi que leur calendrier de versement qui peut s'étendre sur une période maximale de cinq ans. Les sommes que chaque membre fondateur s'engage à verser sont garanties par une caution bancaire.

C- L'autorisation administrative

La fondation reconnue d'utilité publique et la fondation d'entreprise doivent faire l'objet, pour acquérir la capacité juridique, d'une autorisation administrative. Alors que cette autorisation prend la forme d'un décret de reconnaissance d'utilité publique pour les fondations reconnues d'utilité publique, celle-ci est donnée en des formes plus simples pour les fondations d'entreprise et consiste en un simple arrêté préfectoral, susceptible en outre d'intervenir de manière tacite.

Concernant la fondation reconnue d'utilité publique, la fondation acquiert la capacité juridique à compter de la reconnaissance comme établissement d'utilité publique, qui intervient à la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'État accordant la reconnaissance d'utilité publique. Elle acquiert alors le statut de fondation reconnue d'utilité publique³². Il

²⁸ CE, avis n° 317076, 13 juill. 1976

²⁹ CE, avis n° 318203, 12 oct. 1976. – CE, avis n° 320639, 15 sept. 1977. – CE, avis n° 323270, 5 sept. 1978

³⁰ L. n° 87-571, art. 19-7

³¹ D. n° 91-1005, modifié, art. 7

³² L. n° 87-571, art. 18

existe une exception dans le cas d'une fondation créée par legs : la fondation n'ayant pas d'existence au jour de l'ouverture de la succession, la personnalité morale de la fondation reconnue d'utilité publique rétroagit au jour de l'ouverture de la succession³³ sous la condition qu'elle obtienne, après les formalités de constitution, la reconnaissance d'utilité publique. La demande de reconnaissance est adressée par le fondateur ou son représentant au préfet du département, au préfet de police à Paris – ou bien directement au ministère de l'Intérieur. Le décret de reconnaissance comme établissement d'utilité publique est signé par le Premier ministre et contresigné par le ministre de l'Intérieur³⁴. Le décret de reconnaissance comme le refus de reconnaissance sont des actes administratifs susceptibles de faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir. En principe, le Premier ministre dispose d'un pouvoir discrétionnaire et le juge s'en tient à un contrôle minimum³⁵.

Concernant la fondation d'entreprise, l'autorité administrative compétente pour délivrer l'autorisation légale est le préfet du département du siège de la fondation d'entreprise et à Paris le préfet de Paris. Dans les cinq jours qui suivent le dépôt de la demande d'autorisation, le préfet délivre un récépissé qui mentionne la date de ce dépôt. Le préfet peut prendre une décision expresse accordant l'autorisation et en adresse alors copie au ministre de l'Intérieur. À défaut de décision préfectorale dans le délai de quatre mois, le ou les fondateurs adressent au ministre de l'Intérieur le récépissé et le ministre assure alors, aux frais de la fondation, dans un délai d'un mois à compter de la réception de la décision ou du récépissé, la publication au *Journal officiel* de l'autorisation de la fondation. L'autorisation administrative est également nécessaire pour la modification des statuts et la prorogation de la fondation d'entreprise³⁶.

Les autres formes de fondations font également l'objet d'une autorisation administrative, dans des formes simplifiées. À titre d'exemple, la fondation de Coopération Scientifique fait l'objet d'un décret simple du ministère de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche.

³³ L. n° 87-571, art. 18-2

³⁴ CE, 28 juill. 1995, n° 146878, P. Dabiezies et L. Hamon : Juris-Data n° 1995-049706. – CE, 27 févr. 2006, n° 264447, Michel M.

³⁵ CE, 20 mars 1908, Sté Ste-Marie : Rec. CE 1908, p. 283 ; S. 1910, 3, p. 77, concl. Tardieu. – CE, 28 juill. 1995, n° 146878, P. Dabiezies

³⁶ D. n° 91-1005, art. 10 à 12

§2- Le fonctionnement des fondations

L'origine des ressources des fondations varient selon leur forme juridique (A), ainsi que leur mode d'administration (B) et leur durée (C).

A- Les ressources des fondations

Les ressources des fondations reconnues d'utilité publique et des fondations d'entreprise diffèrent sensiblement. La principale différence tient au fait que les fondations reconnues d'utilité publique sont habilitées à recevoir des dons et legs et à faire appel à la générosité publique, contrairement aux fondations d'entreprise.

Ainsi, les ressources annuelles de la fondation reconnue d'utilité publique se composent : du revenu de la dotation ; des subventions qui peuvent lui être accordées ; du produit des libéralités dont l'emploi est autorisé. Du fait de la jurisprudence, les fondations peuvent bénéficier des legs alors même qu'elles n'ont pas été désignées comme bénéficiaires par le testateur. De plus, la fondation peut posséder toutes sortes d'immeubles y compris des immeubles de rapport, des titres de société, etc. Pour permettre le développement du mécénat, la loi du 23 juillet 1987 a autorisé les établissements d'utilité publique, donc les fondations reconnues d'utilité publique, à recevoir des versements pour le compte des oeuvres d'intérêt général visées au 1. a) de l'article 238 *bis* du Code général des impôts, à condition que leurs statuts aient été approuvés à ce titre par décret en Conseil d'État³⁷. Nonobstant les clauses éventuelles de leurs statuts, les fondations peuvent placer leurs capitaux en valeurs admises par la Banque de France en garantie d'avances³⁸. De même, la fin désintéressée que doit avoir une fondation n'interdit pas qu'elle réalise des opérations commerciales ou industrielles, si le bénéfice qu'elle en retire lui permet de mieux atteindre son objet. La loi n° 2005-882 du 2 août 2005 a introduit dans la loi de 1987 un article 18-3 aux termes duquel dans le cadre d'une opération de cession ou de transmission d'entreprise, une fondation reconnue d'utilité publique peut recevoir des parts sociales ou des actions d'une société ayant une activité industrielle ou commerciale, sans limitation de seuil ou de droits de vote, à la condition que soit respecté le principe de spécialité de la fondation.

³⁷ CGI, art. 238 bis, 1.

³⁸ L. n° 56-1205, 29 nov. 1956, modifiée par L. n° 87-571, art. 21

Les ressources de la fondation d'entreprise sont bien plus limitées et comprennent³⁹ : les versements des fondateurs ; les subventions de l'État, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics ; le produit des rétributions pour services rendus ; les revenus de la dotation initiale (le cas échéant) et des ressources visées précédemment. Les fondations d'entreprise ne peuvent ainsi recevoir ni dons ni legs. Cela s'explique par la plus grande sécurité apportée par la reconnaissance d'utilité publique et par la finalité de la fondation d'entreprise qui est d'apporter un financement personnel du mécène à une activité. Cependant, la fondation d'entreprise peut, depuis la loi Aillagon n° 2003-709 du 1er août 2003, recevoir des dons effectués par les salariés de l'entreprise ou du groupe auquel appartient l'entreprise. De même, la fondation d'entreprise n'est pas habilitée à faire appel à la générosité publique et cette interdiction est sévèrement sanctionnée par le retrait de l'autorisation administrative, ce qui entraîne la dissolution de la fondation d'entreprise. Cependant, les fondations d'entreprise peuvent bénéficier, à l'instar des fondations reconnues d'utilité publique, des versements effectués dans le cadre de l'article 238 *bis* du Code général des impôts, à la condition cependant que les versements soient reçus, pour leur compte, par un établissement d'utilité publique, dans les conditions prévues à l'article 5 de la loi de 1987.

B- L'administration des fondations

Les fondations ne constituant pas des groupements de personnes, elles ne disposent pas d'assemblée générale, mais leur direction est assurée par un « *conseil d'administration* ».

Le fonctionnement de la fondation reconnue d'utilité publique est déterminé par des statuts-types élaborés par le Conseil d'État⁴⁰, contrairement aux fondations d'entreprise qui ne disposent pas de tels statuts. Sur le modèle des sociétés anonymes, les statuts-type laissent aux fondateurs le choix entre deux modes de gestion : la gestion par un Conseil d'administration et la gestion par un Directoire et un Conseil de surveillance. Les statuts-types peuvent être adaptés, avec l'accord ou à la demande de la section de l'intérieur ou du ministère de l'Intérieur, pour tenir compte de la situation propre à chaque fondation du Conseil d'État. Les

³⁹ L. n° 87-571, art. 19-8

⁴⁰ CE, avis, 2 avr. 2003

fondations reconnues d'utilité publique font l'objet d'une tutelle administrative plus poussée que les fondations d'entreprise⁴¹.

Au sein des fondations d'entreprise, le conseil d'administration organe est composé pour les deux tiers au plus des fondateurs ou de leurs représentants et de représentants du personnel, et pour un tiers au moins, de personnalités qualifiées dans ses domaines d'intervention⁴², nommées par les fondateurs ou leurs représentants. Les membres du conseil exercent leurs fonctions à titre gratuit. Cependant, dans les fondations reconnues d'utilité publique, le conseil comprend également un représentant du ministère de l'Intérieur. Contrairement aux fondations reconnues d'utilité publique, les fondations d'entreprise échappent au contrôle interne des pouvoirs publics. Les attributions du conseil d'administration sont les compétences traditionnelles d'un tel organe. Il prend toutes les décisions dans l'intérêt de la fondation. Il décide des actions en justice, vote le budget, approuve les comptes ; il décide des emprunts. Le président représente la fondation en justice et dans les rapports avec les tiers.

C- La durée des fondations

La fondation reconnue d'utilité publique est créée pour une durée indéterminée. Cependant, vraisemblablement sous l'impulsion des fondations d'entreprise, les statuts-type approuvés par l'avis du Conseil d'État du 2 avril 2003 admettent expressément le principe d'une "*fondation à dotation consommable*", si cela correspond à la volonté du ou des fondateurs et si la fondation se donne un objet bien circonscrit et réalisable dans un laps de temps déterminé. La fondation reconnue d'utilité publique peut ainsi désormais avoir une durée de vie limitée à la réalisation d'une œuvre particulière⁴³.

Au contraire, la fondation d'entreprise est créée pour une durée déterminée qui ne peut être inférieure à cinq ans⁴⁴. Pour garantir la permanence de la fondation d'entreprise pendant cette durée, la loi prévoit qu'aucun fondateur ne peut se retirer de la fondation d'entreprise s'il n'a pas payé intégralement les sommes qu'il s'est engagé à verser. À l'expiration de la période

⁴¹ V. les développements ultérieurs consacrés au contrôle administratif des fondations.

⁴² L. n° 87-571, art. 19-4

⁴³ V. les développements ultérieurs sur la dissolution des fondations reconnues d'utilité publique.

⁴⁴ L. n° 87-571, art. 19-2

initiale prévue, les fondateurs ou certains d'entre eux peuvent décider la prorogation de la fondation pour une durée au moins égale à trois ans (cinq ans dans le texte antérieur à la loi du 4 janvier 2002). Ils s'engagent alors sur un nouveau programme d'action pluriannuel. La prorogation est autorisée et publiée dans les formes prévues pour l'autorisation initiale, sous réserve des adaptations apportées par les articles 11 et 12 du décret du 30 septembre 1991.

Traditionnellement attaché à la notion de fondation, l'on constate que le caractère perpétuel de l'affectation et de la personne morale est aujourd'hui en déclin, comme l'illustre tout particulièrement le cas des fondations d'entreprise.

§3- Le contrôle des fondations et leur dissolution

Le contrôle des fondations passe non seulement par la protection de la dénomination de « *fondation* » (A), mais également par un contrôle administratif tout au long de la vie de la fondation (B), et jusqu'à sa dissolution (C).

A- La protection de la dénomination de « *fondation* »

La loi du 4 juillet 1990, modifiant l'article 20 de la loi du 23 juillet 1987 définit clairement les institutions pouvant seules faire usage, dans leur intitulé, leurs statuts, contrats, documents ou publicités du terme "fondation". Il s'agit des fondations reconnues d'utilité publique et des fondations abritées, dont le statut est déterminé par ce même article 20. Par ailleurs, l'usage du terme "*fondation d'entreprise*" est réservé aux fondations d'entreprises régies par les articles 19 et suivants de la loi de 1987. Les groupements constitués avant la publication de cette loi – beaucoup d'associations sont dans ce cas – qui utilisent dans leur dénomination les termes de fondation ou de fondation d'entreprise, ont dû se conformer à ses dispositions avant le 31 décembre 1991. Les peines prévues pour les présidents, administrateurs ou directeurs des groupements qui utilisent à tort ces termes sont une amende de 3 750 € et, en cas de récidive, une amende de 7 500 €⁴⁵. Par ailleurs, l'article L. 143-14 du Code du patrimoine prévoit que la "*Fondation du patrimoine*" peut seule utiliser cette dénomination. Le fait d'enfreindre les dispositions de cet article est puni d'une amende de 3 750 €

⁴⁵ L. n° 87-571, art. 20 *in fine*.

B- Le contrôle administratif au cours de la vie de la fondation

La tutelle administrative est particulièrement forte sur les fondations reconnues d'utilité publique et se manifeste à divers stades, que ce soit au moment de la création – à raison du décret en Conseil d'État accordant la reconnaissance d'utilité publique –, au cours de fonctionnement ou à la dissolution de la fondation. Ce contrôle est sensiblement allégé pour les fondations d'entreprise.

Durant la vie de la fondation reconnue d'utilité publique, le contrôle de l'État est traditionnellement très étroit, mais il tend aujourd'hui à se desserrer. Le Gouvernement reste néanmoins investi du pouvoir général de surveillance de la régularité du fonctionnement des fondations reconnues d'utilité publique, affirmé dans un avis du 28 juin 1949 du Conseil d'État⁴⁶. Dans cet avis, le Conseil d'État estimait que le Gouvernement doit veiller à ce que les conseils d'administration des fondations se conforment à la fois aux lois en vigueur et à leur propre charte, à ce qu'ils accomplissent les volontés des fondateurs et bienfaiteurs et administrent régulièrement le patrimoine qu'ils représentent. Le ministre au département duquel ressortit la fondation a le droit de faire visiter par ses délégués les divers services dépendant de l'établissement et de se faire rendre compte de leur fonctionnement. Les ministres intéressés peuvent exercer un contrôle sur place des fondations. Celui-ci semble très rarement exercé en pratique. Témoin du desserrement du contrôle étatique, l'autorisation administrative pour la réalisation des actes les plus importants sur le plan patrimonial n'est plus nécessaire que dans l'hypothèse où les statuts de la fondation la prévoient⁴⁷. De même, les dons et legs dont bénéficient les fondations n'ont plus besoin de faire l'objet d'une autorisation par arrêté préfectoral⁴⁸ et sont désormais librement acceptées par les fondations. Les libéralités consenties doivent simplement faire l'objet d'une déclaration au préfet du département où la fondation a son siège, lequel dispose d'un délai pour faire opposition en cas d'inaptitude de l'organisme légataire ou donataire à utiliser la libéralité conformément à son objet statutaire.

⁴⁶ CE, avis n° 248022, 28 juin 1949.

⁴⁷ D. n° 2007-807 du 11 mai 2007.

⁴⁸ C. civ., art. 910 dans sa rédaction issue de l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005.

Les fondations d'entreprise font l'objet d'un contrôle de l'autorité administrative, dont est chargé le préfet du département du siège et, à Paris, le préfet de Paris. Ce contrôle porte sur la régularité du fonctionnement de la fondation⁴⁹. À cet effet, l'administration peut se faire communiquer tous documents et procéder à toutes investigations utiles. Parallèlement, la fondation adresse chaque année à l'autorité administrative un rapport d'activité, auquel sont joints le rapport du commissaire aux comptes et les comptes annuels. Par ailleurs, la fondation d'entreprise est tenue de faire connaître au préfet, dans le délai de trois mois, tous les changements survenus dans son administration ou sa direction⁵⁰. Le commissaire aux comptes participe à ce contrôle. Il peut appeler l'attention du président ou des membres du conseil de la fondation d'entreprise sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'activité qu'il a relevé au cours de sa mission : le conseil est alors tenu d'en délibérer dans les conditions prévues à l'article 19-9 de la loi de 1987. Le même article fait obligation au commissaire, en cas de péril persistant, de rédiger un rapport spécial à l'attention de l'autorité administrative.

C- La dissolution de la fondation

Les causes de dissolution varient selon que la fondation est une fondation reconnue d'utilité publique ou bien une fondation d'entreprise.

La dissolution d'une fondation reconnue d'utilité publique peut résulter soit du retrait de la reconnaissance d'utilité publique soit d'un vote du conseil d'administration ou du conseil de surveillance. Cependant, du fait de la notion de perpétuité inhérente à la fondation reconnue d'utilité publique, la dissolution est un acte assez rare et exceptionnellement grave. Cependant, sous l'influence du régime des fondations d'entreprise, les statuts-type semblent ouvrir la possibilité d'une fondation "*à dotation consommable*", qui n'est autre qu'une fondation à durée déterminée, ouvrant ainsi une nouvelle cause possible à la dissolution de la fondation reconnue d'utilité publique. La liquidation de la fondation est par la suite organisée par le conseil d'administration ou de surveillance et, à défaut, par l'Administration. La dissolution volontaire de la fondation ne prend effet qu'après approbation donnée, en principe, par décret en Conseil d'État pris sur rapport du ministre de l'Intérieur. Par exception, elle peut être donnée par arrêté du ministre de l'Intérieur, lorsque sa décision est conforme à l'avis du

⁴⁹ L. n° 87-571, art. 19-10. – D. n° 91-1005, art. 1er.

⁵⁰ D. n° 91-1005, art. 9

Conseil d'État. Dans les deux cas, le refus d'approbation doit être motivé depuis la loi du 11 juillet 1979 et la circulaire du 10 janvier 1980. Si les statuts contiennent des dispositions relatives à la dévolution des biens, il convient de les appliquer, mais lorsque les statuts de la fondation ne comportent aucune disposition relative à la dévolution de ses biens en cas de dissolution, la fondation est libre d'en disposer.

La dissolution d'une fondation d'entreprise peut résulter soit de l'arrivée du terme, soit du retrait à l'amiable de l'ensemble des fondateurs – à la condition qu'ils aient intégralement payé les sommes qu'ils se sont engagés à verser –, soit du retrait de l'autorisation administrative. Le retrait de l'autorisation administrative s'analyse juridiquement comme l'abrogation de l'arrêté d'autorisation initiale, par conséquent sans effet rétroactif. Les textes ne précisent pas les motifs légaux de retrait. Cependant, l'on peut penser que l'autorisation ne peut être retirée de manière discrétionnaire. Le retrait constitue dès lors la sanction de la violation, par la fondation d'entreprise, des règles de fonctionnement qui s'imposent à elle et dont le préfet doit assurer le contrôle. En cas de dissolution par arrivée du terme ou à l'amiable, un liquidateur est nommé par le conseil d'administration ou, à défaut, par le tribunal de grande instance du siège de la fondation⁵¹. La nomination du liquidateur est publiée au *Journal officiel*. Hors le cas de retrait de l'autorisation administrative, la dissolution de la fondation est publiée au *Journal officiel* à l'initiative du président de la fondation après accord du conseil d'administration ou, à défaut, du liquidateur⁵². Dans tous les cas, la publication est faite aux frais de la fondation et comporte les informations énumérées lors de la publication de l'autorisation⁵³ et mentionne la date de l'acte ayant dissout la fondation, le nom et l'adresse du liquidateur, le montant de l'actif net, l'attributaire des ressources non employées et, le cas échéant, de la dotation⁵⁴. Les ressources non employées et, le cas échéant, la dotation sont attribuées par le liquidateur à un ou plusieurs établissements publics ou reconnus d'utilité publique dont l'activité est analogue à celle de la fondation dissoute⁵⁵.

⁵¹ D. n° 91-1005, art. 15

⁵² D. n° 91-1005, art. 16

⁵³ D. n° 91-1005, art. 6

⁵⁴ D. n° 91-1005, art. 17

⁵⁵ L. n° 87-571, art. 19-12

Section 3 : Les fondations en France – aspects fiscaux

Les fondations bénéficient d'un régime fiscal avantageux, qui réside dans l'exonération des impôts commerciaux (§1) ainsi que dans les diverses réductions d'impôt accordées aux donateurs (§2). En contrepartie, les fondations sont soumises à des obligations comptables et déclaratives (§3).

§1- L'exonération des impôts commerciaux

À condition de ne pas sortir du cadre de la non-lucrativité, les associations et plus généralement les organismes réputés sans but lucratif, dont les fondations, ne sont soumis ni la TVA, ni à l'impôt sur les sociétés ni à la contribution économique territoriale (CET). Certains d'entre eux peuvent également bénéficier d'une franchise de 60 000 € pour leurs opérations commerciales accessoires ou d'exonérations spécifiques à chaque impôt (A). Lorsqu'ils se livrent à des activités lucratives sans pouvoir prétendre à aucun des dispositifs d'exonération prévus en leur faveur, les organismes sans but lucratif peuvent échapper à l'IS pour leurs opérations non lucratives en sectorisant ou filialisant leurs activités lucratives (B). Enfin, même s'ils n'exercent pas d'activité lucrative, ces organismes sont redevables de l'IS, à taux réduit, sur les revenus de leur patrimoine (C).

A- Les exonérations et franchises des impôts commerciaux

Afin de bénéficier de l'exonération générale des impôts commerciaux – IS, TVA et CET –, les fondations doivent remplir trois conditions cumulatives, qui sont communes aux trois impôts⁵⁶ : la gestion de la fondation doit être désintéressée ; son activité ne doit pas concurrencer le secteur commercial ou, s'il y a concurrence, doit s'exercer dans des conditions différentes de celles du secteur marchand ; la fondation ne doit pas entretenir de relations privilégiées avec des entreprises.

Concernant la première condition tenant à la gestion désintéressée, la fondation doit satisfaire trois exigences. En premier lieu, la fondation doit être gérée et administrée à titre bénévole par des personnes n'ayant elles-mêmes, ou par personne interposée, aucun intérêt

⁵⁶ CGI, art. 261, 7-1°-d

direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation, ce qui n'interdit toutefois pas aux dirigeants de percevoir une rémunération sous certaines conditions. En deuxième lieu, la fondation ne doit procéder à aucune distribution directe ou indirecte de bénéfices, sous quelque forme que ce soit. Ainsi, la recherche systématique d'excédents n'est pas interdite, dès lors la fondation les affecte par la suite à l'exécution de ses prestations ou à des projets entrant dans le champ de l'objet non lucratif⁵⁷. Enfin, les membres de la fondation et leurs ayants droit ne peuvent pas être déclarés attributaires d'une part quelconque de l'actif, sous réserve du droit de reprise des apports. Ces critères ont été dégagés par la jurisprudence administrative concernant l'ensemble des associations et organismes sans but lucratif. Ils ont vocation à être appliqués aux fondations.

Concernant la seconde condition, la concurrence est caractérisée, selon le Conseil d'Etat, lorsqu'une entreprise commerciale exerce une activité identique à celle de la fondation, dans la même zone géographique d'attraction et en s'adressant au même public. Lorsqu'une fondation entre ainsi en concurrence avec une entreprise, elle peut toutefois échapper à la taxation si elle exerce son activité dans des conditions différentes de celle des entreprises commerciales⁵⁸.

Enfin, concernant la troisième et dernière condition, les fondations ne doivent pas avoir pour objet de fournir des services à des entreprises qui en retirent un avantage concurrentiel.

Les fondations échappent aux impôts commerciaux – IS, TVA et CET – lorsque leurs activités lucratives accessoires n'excèdent pas 60 000 €. Cette franchise s'applique automatiquement lorsque ses conditions d'application sont réunies. Il n'est pas nécessaire que l'activité lucrative soit sectorisée pour en bénéficier. Il n'est pas possible non plus d'y renoncer, notamment en matière de TVA.

L'application de la franchise des impôts commerciaux est subordonnée au respect de trois conditions cumulatives⁵⁹ : la gestion de l'organisme doit être désintéressée ; les activités non lucratives doivent rester significativement prépondérantes ; le montant des recettes

⁵⁷ CE 21-11-2007 n° 291375 : RJF 2/08 n° 132 ; Inst. 4 H-5-06 n°67

⁵⁸ CE 1-10-1999 n° 170289, Association « Jeune France » : RJF 11/99 n° 1354 ; CE 3-12-1999 n° 133291 : RJF 1/00 n° 35 ; CE 1-3-2000 n° 197584 : RJF 4/00 n° 465

⁵⁹ CGI, art. 206, 1 *bis*, art. 261, 7-1°-b et art. 1478, VI

d'exploitation provenant des activités lucratives encaissées au cours de l'année civile ne doit pas excéder 60 000 € hors TVA et hors revenus du patrimoine. Au regard de la TVA, les recettes à prendre en compte sont celles de l'année civile précédente.

En matière d'impôt sur les sociétés, les fondations bénéficiaires de la franchise restent néanmoins soumises à l'impôt sur les sociétés au taux réduit sur leurs revenus patrimoniaux (V. infra) et à l'impôt sur les sociétés au taux de droit commun au titre des résultats de leurs activités financières lucratives et de leurs participations⁶⁰. En matière de TVA, les fondations exonérées de TVA au titre de leurs activités accessoires lucratives ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA grevant les biens ou services acquis dans le cadre des opérations exonérées. Sont exclues du régime d'exonération les opérations concourant à la production ou à la livraison d'immeubles⁶¹, les livraisons à soi-même de travaux⁶² et les opérations donnant lieu à la perception de revenus patrimoniaux soumis à l'impôt sur les sociétés au taux réduit. Il convient également de préciser que la franchise de 60 000 € et la franchise générale de TVA ne peuvent pas s'appliquer simultanément.

En cas de franchissement du seuil de 60 000 € en cours d'année, la franchise est remise en cause rétroactivement au 1er janvier de l'année en matière d'impôt sur les sociétés, le premier jour du mois suivant le franchissement en matière de TVA et immédiatement en matière de contribution économique territoriale – bien que la fondation ne soit imposée effectivement qu'à compter de l'année suivante. Cependant, les conséquences sont plus graves si la gestion n'est plus désintéressée ou si l'activité non lucrative cesse d'être significativement prépondérante : l'ensemble des activités devient imposable à l'impôt sur les sociétés – et non plus seulement les recettes des activités lucratives isolées dans un secteur d'activité distinct – et la fondation perd le bénéfice de l'exonération de TVA pour l'année entière considérée.

Les fondations bénéficiaires de la franchise ne sont pas assujetties aux obligations comptables des entreprises mais elles doivent, d'une part, tenir un livre aux pages numérotées sur lequel est inscrite, jour par jour, chacune de leurs opérations, d'autre part, suivre

⁶⁰ CGI, art. 206, 1 *bis*

⁶¹ CGI, art. 257, 7°

⁶² CGI, art. 257, 7° *bis*

distinctement les recettes retirées de leurs opérations accessoires lucratives de façon à pouvoir apprécier si celles-ci excèdent ou non le seuil d'application de la franchise.

Dès lors qu'une fondation exerce au moins une activité lucrative, elle entre dans le champ des trois impôts commerciaux, sauf application de la franchise. Cependant, il existe des exonérations légales propres à chaque impôt. Dans ces situations, il n'y a pas de lien systématique entre les trois impôts commerciaux. Les exonérations spécifiques en matière d'impôt sur les sociétés et de contribution économique territoriale n'ont pas – ou uniquement de manière sporadique – vocation à être appliquées aux fondations. La principale exonération intéressant les fondations réside à l'article 261, 4-9° du CGI en matière de TVA. Cet article prévoit une exonération spécifique au profit des organismes légalement constitués agissant sans but lucratif et gérés de manière désintéressée qui poursuivent un objectif de nature philosophique, religieuse, politique, patriotique, civique ou syndicale. Cette exonération a dès lors vocation à concerner les fondations.

Sont ainsi exonérées au titre de l'article 261, 4-9° du CGI les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées qui sont fournies aux adhérents de l'organisme, à la condition que les opérations soient exclusivement rémunérées par la perception d'une cotisation statutaire, que les opérations exonérées se rattachent directement à la défense collective des intérêts moraux ou matériels des membres et que les opérations ne soient pas susceptibles de provoquer des distorsions de concurrence⁶³. Si cet article a vocation, dans l'absolu, à s'appliquer aux fondations, il convient de noter que les fondations – qu'il s'agisse de fondations reconnues d'intérêt public ou de fondations d'entreprise – n'agissent pas dans l'intérêt de leurs membres, mais dans l'intérêt d'une œuvre d'intérêt général, désignée par les membres fondateurs de l'organisme. Qui plus est, les ressources des fondations ne proviennent pas des cotisations de ses « membres » mais des versements effectués par les fondateurs, des subventions et de la générosité publique. La transposition de cet article au cas particulier des fondations paraît donc problématique.

⁶³ Condition résultant de la directive 2006/112/CE

B- Les modalités d'imposition des activités lucratives

Une fondation qui réalise des opérations lucratives ne bénéficiant ni de la franchise de 60 000€, ni des dispositifs spéciaux d'exonération ne perd pas son caractère non lucratif si les opérations lucratives qu'elle réalise sont dissociables de l'activité non lucrative et si celle-ci demeure significativement prépondérante. Le traitement fiscal de l'activité lucrative accessoire varie alors en fonction de l'impôt considéré. Si les activités lucratives devenaient prépondérantes, toutes les activités de l'organisme seraient assujetties à l'impôt sur les sociétés et à la TVA, sauf exonération spécifique. Mais seules les activités lucratives seraient soumises à la contribution économique territoriale.

En matière d'impôt sur les sociétés, une fondation peut, sous certaines conditions, constituer un secteur dit « lucratif », qui sera seul soumis à l'impôt. Il peut également, dans la même optique, filialiser ses activités lucratives. À défaut, tous les revenus de l'organisme, y compris les revenus patrimoniaux, dons, subventions perçus sont soumis à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun. Les fondations sont néanmoins dispensées du versement des acomptes d'impôt sur les sociétés lorsque le chiffre d'affaires du dernier exercice clos est inférieur à 84 000€. En matière de TVA, lorsqu'elles ne peuvent pas bénéficier des exonérations prévues par la loi, les opérations relevant d'une activité économique réalisées par les fondations sont soumises à la TVA selon les règles générales, sous réserve de quelques particularités. En particulier, ces fondations sont obligatoirement placées sous le régime du chiffre d'affaires réel normal. De même, en matière de droit à déduction, les fondations qui exercent concurremment des activités taxées et des activités exonérées doivent constituer deux ou plusieurs secteurs d'activité distincts – un secteur regroupant les activités exonérées ainsi que les ventes taxables excédant la limite de 10%, un secteur spécifique pour chacune des activités au titre desquelles la création d'un secteur distinct est obligatoire et un secteur regroupant les autres activités non taxables. Il existe une particularité concernant la contribution économique territoriale : une fondation qui exerce une activité lucrative est assujettie à cette contribution sur cette seule activité, que son activité principale soit lucrative ou non⁶⁴. La fondation peut cependant sectoriser ses activités lucratives.

⁶⁴ Inst. 4 H-5-06 n°202 et 240

Une fondation exerçant des activités lucratives non exonérées d'impôt sur les sociétés dispose de deux techniques pour cantonner son imposition aux seuls revenus réalisés par ses activités lucratives. La première technique consiste à sectoriser les activités lucratives. Cette sectorisation est possible à la condition que les opérations lucratives soient dissociables, par nature, de l'activité non lucrative et que les activités non lucratives soient significativement prépondérantes. L'autre technique consiste en la filialisation des activités lucratives. Cette filialisation est utile dans le cas où la fondation ne peut pas sectoriser ses activités lucratives en raison de leur caractère prépondérant. Elle prend la forme d'un apport partiel d'actif à une société nouvelle ou préexistante et entraîne cessation totale ou partielle d'entreprise. L'opération peut alors être placée sous le régime de faveur des fusions et opérations assimilées sous certaines conditions. La filiale créée est alors soumise aux impôts commerciaux dans les conditions de droit commun, tandis que la fondation mère conserve son caractère non lucratif si elle se cantonne dans un rôle d'actionnaire passif. Cependant, si la fondation intervient dans la gestion de la filiale, elle est considérée comme ayant une activité lucrative de gestion de titres mais peut sectoriser cette activité. Dans ce cas, les dividendes perçus sont taxables dans les conditions de droit commun, sous réserve de l'application du régime mère-fille⁶⁵.

C- L'exonération propre aux revenus du patrimoine

Les organismes sans but lucratif sont en principe tous redevables de l'impôt sur les sociétés sur les revenus patrimoniaux qui ne se rattachent pas à leurs activités lucratives, au taux réduit de 24%, 15% ou 10% selon la nature des revenus en cause. Ils ne supportent en revanche ni l'imposition forfaitaire annuelle, ni la contribution sociale additionnelle à l'impôt sur les sociétés⁶⁶. Cette exonération n'est pas spécifique aux fondations et concerne l'ensemble des établissements publics, associations et collectivités sans but lucratif. Cependant, les fondations reconnues d'utilité publique et les fondations abritées sont totalement exonérées de l'impôt sur les sociétés à raison des revenus de leur patrimoine depuis la loi de finance du 30 décembre 2004.. Par conséquent, les développements suivants concerneront les seules fondations d'entreprise.

⁶⁵ Inst. 4 H-5-06 n° 259 à 262

⁶⁶ CGI, art. 206, 5

Les revenus du patrimoine recouvrent des revenus immobiliers et mobiliers. Ainsi, les revenus provenant de la location des immeubles bâtis et non bâtis détenus par les fondations (d'entreprise) sont soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 24%. Le revenu imposable est un revenu net, égal à la différence entre les recettes et le montant réel des charges, amortissements compris, exposées au cours de la période d'imposition. Sont également imposés au taux de 24% les bénéfices agricoles ou forestiers, qui doivent en principe être retenus pour leur montant réel. Enfin, la plupart des revenus mobiliers sont imposables au titre des revenus du patrimoine, bien qu'il existe des exonérations, concernant par exemple les produits des bons de caisse soumis à retenue à la source, les intérêts des livrets A et des comptes d'épargne-construction, etc. Cependant, les dividendes distribués par les sociétés françaises, qui faisaient l'objet d'une exonération antérieurement à la loi de finance pour 2010⁶⁷, sont désormais imposables au taux unique de 15% pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2009. Les revenus mobiliers sont imposés à des taux différents selon leur nature. Ainsi, sont imposés au taux de 24% les produits de créances non négociables, dépôts, cautionnements et comptes courants, les produits des bons ou contrats de capitalisation, les revenus de valeurs mobilières étrangères autres que les dividendes, encaissés en France ou à l'étranger, sous réserve de l'application des conventions internationales ; les avances, prêts ou acomptes reçus en qualité d'associés de sociétés de capitaux. Enfin, sont imposés au taux de 10% les revenus d'obligations et titres assimilés, les produits des titres de créance négociables sur un marché réglementé, les primes de remboursement attachées à certains titres ou contrats, les produits des parts de fonds communs de créances⁶⁸ et les revenus des caisses de retraite et de prévoyance provenant des opérations qu'elles sont autorisées à effectuer sur le marché monétaire ou hypothécaire ainsi que sur les intérêts de leurs dépôts bancaires⁶⁹.

La base taxable à l'impôt sur les sociétés au taux réduit est constituée par la somme algébrique des trois catégories de revenus patrimoniaux imposables. Les déficits fonciers des exploitations agricoles et forestières peuvent s'imputer sur les revenus mobiliers perçus au cours du même exercice. S'il subsiste un déficit, ce dernier est reportable sur les revenus des années suivantes. Les fondations doivent souscrire chaque année, dans les délais de droit commun, la déclaration de leurs revenus sur un imprimé spécial n° 2070. L'impôt calculé au taux de 24%, 15% ou 10% doit être acquitté spontanément à la recette des impôts lors du

⁶⁷ Loi 2009-1674 du 30-12-2009, art. 34

⁶⁸ CGI, art. 219 *bis*

⁶⁹ CGI, art. 219 *quater*

dépôt de la déclaration⁷⁰. Il ne donne lieu à aucun versement d'acompte. La contribution sur les revenus locatifs est, le cas échéant, versée selon les mêmes modalités.

§2- La fiscalité des donations aux fondations reconnues d'utilité publique

Les fondations bénéficient indirectement des dispositifs fiscaux destinés à encourager le mécénat, tels que renforcés, en particulier, par la loi n° 2003-709 du 1er août 2003 en faveur du mécénat. Les donations effectuées à leur profit sont ainsi exonérées des droits de mutation (A) et ouvrent droit à des réductions d'impôt au titre de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés (B), ainsi qu'au titre de l'ISF (C).

A- L'exonération des droits de mutation

En vertu de l'article 795, 2° du CGI, les dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé sont exonérés de droits de mutation à titre gratuit. Les donations et legs consentis aux fondations reconnues d'utilité publique et aux fondations abritées à travers elles sont donc exonérées de droit de mutation. Cette rédaction de l'article 795-2° du CGI résulte de l'article 14 de la loi sur le développement du mécénat⁷¹. Sous le régime antérieur à l'entrée en vigueur de la loi du 23 juillet 1987, une distinction devait être faite entre organismes à caractère culturel ou artistique et organismes à caractère scientifique. S'ils bénéficiaient tous de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit, pour les dons et legs qui leur étaient consentis le bénéfice de cette exonération était soumis à un agrément préalable donné par le ministre du budget pour les premiers, alors que l'exonération s'appliquait de plein droit aux organismes à caractère scientifique. Un agrément préalable n'était nécessaire que pour les organismes autres que les établissements publics ou d'utilité publique⁷². L'article 14 de la loi sur le mécénat a supprimé l'agrément préalable et la distinction entre les organismes selon leur objet. Désormais, bénéficient donc, de plein droit, de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis aux établissements qui réunissent les deux conditions ci-après : constituer un établissement public

⁷⁰ CGI, ann. III, art. 362

⁷¹ L. n° 87-571, 23 juill. 1987 : Dr. fisc. 1987, n° 31-32, comm. 1491

⁷² CGI, art. 795-3° dans sa rédaction antérieure

ou d'utilité publique ; affecter leurs ressources exclusivement à des oeuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé.

De même, l'article 788, III du CGI prévoit que les dons effectués par les bénéficiaires d'une succession ou d'un legs au profit des fondations reconnues d'utilité publique sont déductibles de l'assiette des droits de succession incombant à l'héritier ou au légataire. Cet abattement est soumis à la double condition que la libéralité soit effectuée, à titre définitif et en pleine propriété, dans les six mois suivant le décès et que soient jointes à la déclaration de succession des pièces justificatives répondant à un modèle fixé par un arrêté du ministre chargé du budget attestant du montant et de la date de la libéralité ainsi que de l'identité des bénéficiaires.

B- Les réductions en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés

Les dons effectués par des particuliers au profit de fondations reconnues d'utilité publique, des fondations abritées et des fondations d'entreprise sont déductibles de leur impôt à hauteur de 66 % dans la limite de 20 % de leur revenu imposable. Le taux s'élève à 75 %, plafonné à 510 € à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, pour les versements effectués au profit d'organismes sans but lucratif qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté, qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite des soins à des personnes en difficulté⁷³. Pour bénéficier de la réduction d'impôt attachée aux dons, les contribuables doivent joindre à leur déclaration de revenus les reçus qui leur sont remis par les organismes bénéficiaires des versements – bénéficiaires finaux en cas de dons à des fondations abritées. À défaut, la réduction d'impôt peut être refusée, sans proposition de rectification préalable.

Les versements effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés au profit des fondations d'entreprise et fondations reconnues d'utilité publique à 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 ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60% de leur montant,

⁷³ CGI, art. 200, 1 *ter*

pris dans la limite d'un plafond unique de 5 pour 1000 du chiffre d'affaires hors taxes réalisé par ces entreprises⁷⁴. Le bénéfice de ces réductions est étendu par l'article 10 de la loi de finances pour 2007 aux dons réalisés au profit de la Fondation du patrimoine⁷⁵. Lorsque les dons excèdent le plafond de 5 pour mille, l'excédent est reporté successivement sur les cinq exercices suivants et ouvre droit à réduction d'impôt dans les mêmes conditions, après prise en compte des versements de l'exercice. La réduction d'impôt s'impute sur l'impôt dû au titre de l'année de réalisation des versements dans les entreprises soumises à l'impôt sur le revenu et sur le solde de l'impôt dû au titre de l'exercice au cours duquel les versements sont effectués dans les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés.

C- La réduction d'impôt en matière d'ISF

Les redevables qui effectuent des dons au profit des fondations reconnues d'utilité publique, ainsi qu'au profit des fondations universitaires ou partenariales, peuvent imputer sur le montant de leur ISF 75% du montant de leurs versements dans la limite de 50 000€⁷⁶. Ces dons peuvent être effectués en numéraire ou en pleine propriété de titres admis aux négociations sur un marché réglementé français ou étranger. Les dons doivent être versés à des organismes dont le siège est situé en France ou, depuis le 1er janvier 2010, à des organismes agréés situés dans un Etat de l'Union européenne, en Norvège ou en Irlande. Si ces derniers ne sont pas préalablement agréés par l'administration fiscale, le donateur doit produire, dans le délai légal de déclaration, les pièces justificatives attestant que l'organisme présente des caractéristiques similaires aux organismes français éligibles⁷⁷.

Les dons pris en compte sont ceux effectués entre la date limite de dépôt de la déclaration d'ISF de l'année précédant celle de l'imposition et la date de dépôt de la déclaration de l'année d'imposition. La fraction des versements donnant lieu à la réduction d'ISF ne peut pas ouvrir droit à un autre avantage fiscal, notamment à la réduction d'impôt sur le revenu. De même, les dons pris en compte pour la détermination de la réduction d'impôt sont exclus du champ d'application des droits de mutation à titre gratuit⁷⁸.

⁷⁴ CGI, art. 238 *bis*

⁷⁵ CGI, art. 156, I, 3° et art. 200, 2 *bis*

⁷⁶ CGI, art. 885-0 V *bis* A

⁷⁷ Loi 2009-1674 du 30 décembre 2009, art. 35

⁷⁸ CGI, art. 757 C

§3- Les obligations déclaratives et comptables

En contrepartie des nombreux avantages fiscaux prévus en faveur des fondations, ces dernières sont soumises à des obligations comptables (A) et déclaratives, leur permettant d'assurer la transparence de leurs financements publics (B) et privés (C).

A- Établissement des comptes annuels et commissaire aux comptes

Les établissements d'utilité publique, dont les fondations reconnues d'utilité publique, peuvent, lorsque leurs statuts ont été approuvés par décret en Conseil d'État, recevoir des versements pour le compte d'oeuvre d'intérêt général. Ces établissements et ces oeuvres doivent établir des comptes annuels selon les principes définis au Code du commerce. L'article 18 de la loi du 23 juillet 1987, complété par l'article 1er, II de la loi du 4 juillet 1990 soumet en effet toutes les fondations reconnues d'utilité publique aux dispositions des trois premiers alinéas du II de l'article 5 de la loi de 1987 qui prévoient, de manière générale l'obligation d'établir des comptes annuels selon les principes définis au Code de commerce et la nomination d'un commissaire aux comptes et d'un suppléant choisis sur la liste mentionnée à l'article L. 225-219 du Code de commerce. Les peines prévues par l'article L. 242-8 du Code de commerce sont applicables aux dirigeants des personnes morales qui n'auront pas établi les comptes annuels précités. L'autorisation accordée aux établissements d'utilité publique de recevoir des versements pour le compte d'oeuvres ou d'organismes est rapportée par décret en Conseil d'État en cas de non-observation de l'obligation d'établir des comptes annuels ou de nommer au moins un commissaire aux comptes. Ces dispositions concernent tout particulièrement la Fondation de France.

Les fondations d'entreprise sont également tenues d'établir une comptabilité selon des règles impératives et de désigner des commissaires aux comptes en application de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales. Aux termes de l'article 19-9 de la loi de 1987, la fondation doit établir chaque année un bilan, un compte de résultats et une annexe. Les sanctions sont celles de l'article L. 242-8 du Code de commerce. La fondation dont les ressources dépassent un certain seuil défini par voie réglementaire est tenue d'établir une situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible, un compte de résultat

prévisionnel, un tableau de financement et un plan de financement. Ces documents sont analysés dans des rapports écrits sur l'évolution de la fondation d'entreprise, établis par le conseil d'administration ; ils sont communiqués au commissaire aux comptes. La loi impose à la fondation d'entreprise de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant choisis sur la liste mentionnée à l'article L. 225-219 du Code de commerce. Ils exercent leurs fonctions dans les conditions prévues par ce code. Le commissaire aux comptes peut appeler l'attention du président et des membres du conseil d'administration sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'activité de la fondation. Il peut demander que le conseil d'administration en délibère en sa présence. En cas d'inobservation de ces dispositions, le commissaire aux comptes établit un rapport adressé à l'autorité administrative.

B- La transparence des financements publics

Les fondations ont vocation à recevoir des subventions de personnes morales de droit public. En contrepartie de ces avantages, à la fois les fondations et les personnes morales de droit public sont tenues d'obligations assurant la publicité et la transparence de ces financements.

L'article 4-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat prévoit en son alinéa 2 que les fondations qui reçoivent un montant annuel de dons qui excède un seuil fixé par décret sont soumises aux prescriptions de l'article L. 612-4 du Code de commerce. Cet article, modifié par l'ordonnance n° 2005-856 du 28 juillet 2005 prévoit que : *« Toute association ayant reçu annuellement des autorités administratives, au sens de l'article 1er de la loi du 12 avril 2000, ou des établissements publics à caractère industriel et commercial une ou plusieurs subventions dont le montant global dépasse un seuil fixé par décret, doit établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe dont les modalités d'établissement sont fixées par décret. Ces associations doivent assurer, dans des conditions déterminées par décret en Conseil d'État, la publicité de leurs comptes annuels et du rapport du commissaire aux comptes. Ces mêmes associations sont tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant »*. Le décret n° 2006-335 du 21 mars 2006 fixant le montant des subventions et des dons reçus à partir duquel les fondations sont soumises à certaines obligations comptables⁷⁹ fixe le montant visé

⁷⁹ D. n° 2006-335, 21 mars 2006 : Journal Officiel 23 Mars 2006

au deuxième alinéa de l'article 4-1 de la loi du 23 juillet 1987 à 153 000 euros, montant maintenu malgré les décrets successifs⁸⁰.

Les obligations de transparence concernent également les personnes morales de droit public qui accordent des subventions aux fondations. Le décret n° 2006-887 du 17 juillet 2006 impose aux personnes morales de droit public de publier sous forme électronique la liste des subventions qu'elles ont accordées aux associations et fondations⁸¹. Ce texte s'inscrit dans la droite ligne de la politique de transparence financière instaurée par la loi du 12 avril 2000 organisant les rapports entre les associations bénéficiant de subventions et les organismes publics financeurs. À l'exception des communes de moins de 3 500 habitants, les personnes morales de droit public doivent rendre accessible au public gratuitement et par voie électronique la liste des subventions accordées dans l'année. Elles doivent en préciser le montant et la nature – subvention financière, prêt, garantie ou avantage en nature –, ainsi que les nom et adresse de l'organisme bénéficiaire. Elles ont, en principe, jusqu'au 30 avril suivant la fin de leur exercice pour le faire⁸². Le ministère chargé de la vie associative devra, à partir de ces listes, établir un bilan annuel national afin de mesurer l'implication et le soutien des collectivités territoriales et locales au secteur associatif⁸³.

C- La transparence des financements privés

Les organismes faisant appel à la générosité publique doivent établir un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public, qui précise notamment l'affectation des dons par type de dépenses. Ce compte d'emploi est déposé au siège social de l'organisme ; il peut être consulté par tout adhérent ou donateur de cet organisme qui en fait la demande. Les modalités de présentation de ce compte d'emploi sont fixées par arrêté du Premier ministre pris après avis d'une commission consultative composée des représentants des ministères concernés, de la Cour des comptes et des associations. *“Lorsque ces organismes ont le statut d'association ou de fondation, ils doivent en outre établir des comptes annuels comprenant un bilan, un compte de résultat et une annexe. Dans ce cas l'annexe comporte le compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public*

⁸⁰ V. C. com., art. D. 612-5

⁸¹ D. n° 2006-887, art. 1er

⁸² D. n° 2006-887, art. 2

⁸³ D. n° 2006-887, art. 3

prévu au premier alinéa. Le compte d'emploi est accompagné des informations relatives à son élaboration ”⁸⁴.

⁸⁴ L. n° 1991-772, 7 août 1991, art. 4, rédaction ord. n° 2005-856, 28 juill. 2005, art. 8, applicable aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2006

CHAPITRE 2 : Le droit comparé des fondations

Section 1 : Les fondations en Europe

§1- Études comparatives en Europe

À travers l'Europe, les fondations s'inscrivent dans des traditions culturelles variées. Malgré leurs visages multiples, des traits communs se dégagent à travers l'Europe, que ce soit au niveau de la définition même de la fondation (A) ou bien de leur régime juridique (B) et fiscal (C).

A- Définition et statistiques des fondations en Europe

Les fondations font l'objet d'une attention particulière à travers l'Europe et sont placées au centre des discussions concernant l'économie, la politique sociale et environnementale. Ce rôle central trouve son explication dans l'objet même des fondations, la poursuite de l'intérêt général. Les fondations ne constituent cependant pas un phénomène nouveau. Les dons d'origine privée existaient déjà au Moyen-Age, mais les fondations ont connu un essor considérable au cours du XXème siècle. La notion juridique de fondation varie selon les Etats membres, bien que l'on puisse dégager des éléments de définition communs aux différents systèmes juridiques. Ainsi, dans l'essentiel des pays européens, les fondations sont des organismes sans but lucratif qui disposent d'une source de revenus propre, provenant généralement de dons ou de dotations en capital ; elles disposent de leur propre organe de direction, de nature collective ; elles utilisent leurs ressources financières en faveur de l'éducation, de la santé, du domaine social, de la recherche, de la culture et autres œuvres d'intérêt général, en effectuant des dons à des tiers ou bien en menant à bien de véritables projets. Bien que les fondations présentent des spécificités nationales dues à l'environnement culturel et juridique dans lequel elles évoluent, le concept de fondation tel que défini ci-dessus englobe la majorité des fondations présentes en Europe de nos jours. Les fondations peuvent être regroupées en quatre grandes catégories, selon l'origine de leurs financements : les fondations dites « *indépendantes* », les fondations d'entreprise au sens large, les fondations

recevant des fonds publics, les fondations dites « *communautaires* » qui défendent des intérêts locaux ou communautaires.

Selon une étude menée en 2005 par le Centre européen des fondations⁸⁵, les Etats membres de l'Union européenne compteraient environ 200 000 organisations ayant le statut de fondation ou se revendiquant comme telles. Dans les quinze Etats membres de l'Union européenne les plus anciens – ceux ayant intégré la Communauté avant l'élargissement de 2004 –, le nombre de fondations s'élève à environ 62 000 au tournant du XXIème siècle, soit une moyenne d'environ 16 fondations pour 100 000 habitants. Les secteurs dans lesquels les fondations investissent le plus varient selon les pays. En France, les fondations sont actives principalement dans le secteur de la santé, de la science et dans le domaine social, alors que dans des pays comme la Belgique et l'Italie, les fondations interviennent davantage en faveur des arts et de la culture. Les fondations utilisent leurs ressources en effectuant des dons, parfois en offrant des prêts ou des garanties et/ou en développant leurs propres programmes d'action. L'étude du Centre européen des fondations établit que sur les 62 000 fondations identifiées dans ces quinze Etats ayant intégré l'Union européenne avant 2004, 26 000 de ces fondations, localisées dans 9 de ces pays, font état d'un budget total avoisinant les 51 milliards d'euros – c'est-à-dire une moyenne d'environ 2 millions d'euros par fondation. Les fondations allemandes apparaissent comme les plus riches et les plus actives, avec des ressources s'élevant à 35 milliards d'euros en 1999, alors que les fondations françaises ne disposaient en 2001 que d'environ 3 milliards d'euros, soit à peine 10% du budget des fondations allemandes.

B- Le traitement juridique des fondations à travers l'Europe

Le régime des fondations n'est pas encore unifié au niveau de l'Union européenne, bien qu'un statut de fondation européenne soit en projet. De nombreuses études comparatives ont néanmoins été menées afin de déterminer les points communs et différences des vingt-sept régimes applicables aux fondations à travers l'Europe. La principale étude comparative a été menée par le Centre européen des fondations en 2007⁸⁶.

⁸⁵ **European Foundation Center**, *Foundation Facts & Figures Across the Etats-Unis – Associating Private Wealth for Public Benefit*, avril 2005

⁸⁶ **European Foundation Center**, *Comparative Highlights of Foundation Law*, 2007

Dans la moitié des États membres de l'Union européenne – à titre d'exemple en France, au Royaume-Uni, en Espagne, au Portugal –, la loi applicable aux fondations requiert que ces dernières agissent uniquement dans l'intérêt général. Cependant, certains systèmes juridiques – tels que l'Allemagne, les Pays-Bas, la Grèce – autorisent les fondations à poursuivre également des intérêts privés, par exemple en faveur des intérêts de la famille, des proches des fondateurs, de l'éducation des enfants du fondateur, etc. Certains systèmes, comme l'Autriche, la Belgique ou l'Italie, distinguent deux types de fondations selon leurs finalités : les fondations au service de l'intérêt général et les fondations qui agissent dans des buts purement privés.

Une des constantes du régime applicable aux fondations à travers l'Europe est le contrôle de l'autorité administrative. En effet, la plupart des États membres de l'Union européenne exigent que les fondations fassent l'objet d'une déclaration auprès d'une autorité publique ou d'une juridiction. Seuls certains États membres, comme la France, le Luxembourg, la Finlande, l'Allemagne et la Grèce, exigent une autorisation préalable de l'administration.

Dans la plupart des États membres, la loi n'exige pas de capital minimum. Cependant, il est généralement requis que les fondations disposent des moyens nécessaires pour accomplir leur œuvre. L'Autriche, la République Tchèque, le Danemark, la Finlande, Malte, la Slovaquie et l'Espagne exigent un capital minimum lors de la création de la fondation, qui peut s'élever jusqu'à 70 000€ en Autriche pour les fondations agissant dans des buts purement privés. Les autres États membres – comme la Bulgarie, Chypre, l'Estonie, l'Irlande, la Lettonie, la Lituanie, le Luxembourg, les Pays-Bas, la Pologne, la Slovénie, la Suède et le Royaume-Uni – n'exigent aucun capital minimum.

Dans la majorité des États membres de l'Union européenne, les fondations sont dirigées par un organe collectif. La plupart des États membres exigent que l'organe collectif comprenne au moins trois membres. De même, la plupart des États exigent un organe de supervision, le plus souvent laissé à la discrétion des fondateurs.

Les fondations sont autorisées à exercer des activités économiques dans la plupart des pays européens, bien que la majorité des États impose des limitations quant à la nature des activités autorisées. Par exemple, si l'Allemagne et la Suède n'imposent pas de restriction

particulière sur les activités économiques que les fondations sont à même d'exercer, le Portugal, au contraire, autorise les activités économiques à la condition qu'elles soient affectées à la réalisation des objectifs poursuivis par la fondation. L'Allemagne et la Pologne autorisent les fondations à exercer des activités économiques, sans aucune restriction.

C- Le traitement fiscal des fondations à travers l'Europe

Dans tous les Etats membres de l'Union européenne, des avantages fiscaux sont octroyés aux fondations « *d'intérêt général* » au sens large. Cependant, les critères d'octroi des avantages fiscaux ne sont pas unifiés à travers l'Europe. Une entité peut être considérée « *d'intérêt général* » dans un Etat membre et ne pas l'être dans un autre Etat membre. De plus, les procédures d'obtention des avantages fiscaux diffèrent considérablement selon les Etats considérés. Le traitement fiscal des revenus tirés des différentes activités économiques auxquelles peuvent se livrer les fondations peut cependant être divisé en trois catégories. Ainsi, au Luxembourg, aux Pays-Bas ou en Pologne, l'ensemble des revenus des activités économiques est taxé, que ces activités soient en lien ou non avec l'activité de la fondation. La plupart des Etats membres – tels que la France, le Portugal ou la Finlande – imposent les activités économiques qui sont sans rapport avec l'activité de la fondation mais exonèrent les activités économiques en lien avec l'activité et les objectifs de la fondation. Enfin, des Etats comme l'Allemagne, la Hongrie ou le Royaume-Uni exonèrent la totalité des revenus des fondations, quelle que soit l'activité économique à l'origine du revenu. Quant aux revenus du patrimoine, ils sont exonérés dans la plupart des Etats membres. Le cas de la France est particulier et a été envisagé précédemment (V. Chapitre 1, Section 1, Paragraphe 3, C-L'exonération propre aux revenus du patrimoine).

Les dons effectués au profit des fondations « *d'intérêt général* » sont en général exonérés des impôts commerciaux ainsi que des droits de mutation à titre gratuit dans la majorité des Etats membres de l'Union européenne. Cependant, en Belgique et au Luxembourg, les dons sont imposables au titre des droits de mutation à titre gratuit, à des taux réduits. Les dons effectués par les particuliers et par les entreprises donnent droit à des réductions d'impôt dans la plupart des systèmes juridiques. Seule la Slovaquie ne prévoit aucune réduction d'impôt au profit des donateurs, alors que la Finlande, la Lituanie, Malte et la Suède ne prévoient de réduction d'impôt qu'au profit des dons effectués par des

entreprises. Ces avantages fiscaux sont le plus souvent plafonnés à un certain pourcentage des revenus, sauf à Chypre et au Royaume-Uni qui n'imposent aucune limitation et sauf en Irlande et au Portugal qui n'imposent aucune limitation quand les dons sont effectués par des entreprises.

En contrepartie de ces avantages fiscaux, la totalité des Etats membres de l'Union européenne imposent aux fondations d'établir des comptes annuels et de les déposer auprès des autorités compétentes. Dans plusieurs Etats, ces comptes annuels revêtent un caractère public, comme en Bulgarie, République Tchèque, Estonie, Finlande, France, Grèce, Lituanie, au Luxembourg, aux Pays-Bas, en Pologne, Slovaquie, Espagne et Suède.

Enfin, dans la plupart des Etats membres de l'Union européenne, les fondations peuvent entreprendre des activités à l'étranger sans remettre en cause leurs avantages fiscaux. En Autriche, au Portugal et en Suède, les avantages fiscaux peuvent néanmoins être refusés si les activités menées par les fondations bénéficient exclusivement à des étrangers. En Allemagne, il est exigé que les activités de la fondation bénéficient, directement ou indirectement, à l'Allemagne. Ce régime a néanmoins été remis en cause par la jurisprudence de la CJCE (V. le §2 consacré au régime des dons transfrontières).

§2- Les dons transfrontières

Le régime des dons transfrontières était traité dans chaque Etat membre de l'Union européenne de manière disparate (A), appelant l'intervention de l'Union européenne. La Cour de justice des communautés européennes est effectivement intervenue sur le fondement des libertés européennes (B), incitant les États membres à modifier leur régime juridique (C).

A- Le régime originel des dons transfrontières

En France, plusieurs textes prévoient des dispositifs fiscaux en faveur des contribuables donateurs. Les particuliers peuvent obtenir une réduction significative de leur impôt de solidarité sur la fortune (ISF), égale à 75 % du montant des versements effectués⁸⁷ en faveur d'organismes limitativement énumérés par le législateur. La réduction d'impôt est soumise à

⁸⁷ CGI, art. 885-O V bis A

un plafond annuel de 50.000 €. Ils peuvent également bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu à hauteur de 60 % des dons versés à des organismes d'intérêt général, et ce dans la limite de 20 % du revenu imposable⁸⁸. Les deux dispositifs de faveur ne peuvent cependant pas être cumulés. En outre, l'article 238 *bis* du Code général des impôts prévoit un régime de réduction d'impôt applicable aux entreprises qui versent des dons à des organismes d'intérêt général. Pour bénéficier de la déduction fiscale dans son pays de résidence, au titre d'un don effectué au profit d'un organisme français, le donateur devait rapporter la preuve qu'en France cet organisme est susceptible de bénéficier du régime de déduction, et qu'il répond aux critères de l'intérêt général. Le bénéficiaire du don devait vraisemblablement délivrer un document, le cas échéant traduit dans la langue du mécène, pour que la réduction d'impôt soit pleinement exercée. La mise en œuvre pratique de cette exigence faisait peser des contraintes linguistiques et logistiques importantes sur les fondations françaises bénéficiaires, lourdeur de nature à freiner les dons en leur faveur. La doctrine administrative exigeait, en outre, pour que le don soit éligible au dispositif, que l'organisme bénéficiaire exerce son activité en France. La position de l'administration française était donc particulièrement rigoureuse car peu importait que l'organisme soit étranger ou non, seul comptait le fait qu'il exerce son activité sur le territoire national. La France retenait ainsi comme critère l'établissement en France, ce qui restreignait le bénéfice du régime du mécénat aux seuls dons effectués au profit d'un organisme établi en France.

Dans la majorité des Etats membres de l'Union européenne, les dons effectués au profit de fondations n'exerçant pas leur activité dans l'Etat considéré ne bénéficiaient pas des avantages fiscaux applicables aux dons purement internes. Cependant, des Etats comme la Pologne et les Pays-Bas avaient déjà réformé leur dispositif fiscal, étendant les avantages fiscaux aux dons transfrontières. D'autres Etats comme Chypre, la Grèce, l'Irlande, l'Italie ou le Portugal autorisaient la déduction des dons transfrontières dans des cas limités. Selon la Commission européenne, ces régimes étaient discriminatoires à l'égard des fondations situées dans les autres Etats membres. La Commission, dans cette optique, avait engagé des actions à l'encontre de certains Etats. Cependant, l'impulsion en faveur d'un régime unifié et non discriminatoire des dons transfrontières est venue de la jurisprudence de la CJCE.

⁸⁸ CGI, art. 200

B- La jurisprudence de la CJCE

La Cour de justice des Communautés européennes, interrogée sur la conformité de la législation allemande au regard du droit communautaire⁸⁹, a précisé, dans un arrêt du 27 juin 2009, que réserver un dispositif de déduction fiscale aux seuls dons effectués à des organismes établis sur le territoire national est contraire au principe communautaire de libre circulation des capitaux.

La question préjudicielle posée aux juges de la CJCE concernait le cas d'un contribuable allemand entendant obtenir dans son État de résidence, l'Allemagne, une déduction fiscale au titre de son impôt sur le revenu pour un don qu'il avait consenti à un organisme établi au Portugal. Le droit allemand prévoit une déduction fiscale des dons versés à des organismes d'intérêt général situés en Allemagne, remplissant certaines conditions, mais exclut cet avantage fiscal pour les dons versés à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre. L'office des impôts allemand a donc refusé la déduction fiscale demandée par le contribuable au motif que le bénéficiaire du don n'était pas établi en Allemagne et que le donataire n'avait pas présenté un reçu du don en bonne et due forme. La question posée était de savoir si un État membre est en droit de subordonner une réduction d'impôt à la condition que le bénéficiaire soit établi sur le territoire national. À cet effet, la cour s'est interrogée sur le point de savoir si la déductibilité fiscale de dons transfrontaliers relevait ou non de la libre circulation des capitaux garantie par le droit communautaire (articles 56 et 58 du Traité CE). La Cour relève que, lorsqu'un contribuable sollicite dans un État membre la déductibilité fiscale de dons faits à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre État membre, de tels dons relèvent des dispositions du Traité relatives à la libre circulation des capitaux, même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens courants de consommation. Dès lors que la possibilité d'obtenir une déduction fiscale est susceptible d'influer de façon significative sur l'attitude du donateur, la non-déductibilité en Allemagne des dons versés à des organismes reconnus d'intérêt général, lorsqu'ils sont établis dans d'autres États membres, est de nature à affecter l'inclination des contribuables allemands à effectuer des dons à leur profit. Pour la Cour, une telle législation constitue donc une restriction à la libre circulation des capitaux.

⁸⁹ CJCE, 27 janvier 2009, *Hein Persche*, aff. n° 318/07

La CJCE relève également qu'un État membre peut, dans le cadre de sa législation relative à la déductibilité fiscale des dons, appliquer une différence de traitement entre les organismes reconnus d'intérêt général nationaux et ceux établis dans d'autres États membres lorsque ces derniers poursuivent des objectifs autres que ceux préconisés par sa propre législation. En effet, le droit communautaire n'impose pas aux États membres de faire bénéficier automatiquement aux organismes étrangers, reconnus d'intérêt général dans leur État membre d'origine, de la même reconnaissance sur leur territoire. Le contribuable doit en effet pouvoir prouver que l'organisme établi dans un autre pays de l'Union européenne auquel il effectue un don est susceptible de bénéficier dans son pays d'établissement d'une telle déduction ou avantage fiscal, c'est-à-dire qu'il est d'intérêt général au sens de la législation de son État. Si cette preuve est établie, les autorités de cet État membre ne sauraient refuser à cet organisme le droit à l'égalité de traitement pour la seule raison qu'il n'est pas établi sur leur territoire.

En outre, pour la Cour de justice des Communautés européennes, la législation allemande en cause n'est pas justifiée par la nécessité de préserver l'efficacité des contrôles fiscaux. En effet, rien n'empêche les autorités fiscales concernées d'exiger du contribuable les preuves qu'elles jugent nécessaires pour apprécier si les conditions de déductibilité de dépenses prévues par la législation en cause sont réunies et, en conséquence, s'il y a lieu ou non d'accorder la déduction demandée. Dès lors, pour la Cour, une législation d'un État membre qui n'accorde le bénéfice d'une déduction fiscale qu'aux seuls dons effectués à des organismes établis sur le territoire national, sans possibilité aucune pour le contribuable de démontrer qu'un don versé à un organisme établi dans un autre État membre, porte atteinte au principe de libre circulation des capitaux.

La décision rendue par la CJCE tend ainsi à reconnaître le statut de donateur européen.

C- Les réformes de 2009 et 2011 en droit français

Afin de se conformer à la jurisprudence communautaire, le législateur français, dans la loi de finances rectificative pour 2009, a étendu le dispositif du mécénat aux dons consentis au profit d'organismes poursuivant les mêmes objectifs et présentant des caractéristiques similaires aux organismes français éligibles, lorsque leur siège est situé dans un Etat de

l'Union Européenne, en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein. La France a ainsi abandonné le critère de l'établissement en France. Le bénéfice du régime du mécénat aux dons effectués à des organismes dont le siège est situé hors de France, dans un Etat membre de l'Union européenne ou de l'Espace économique européen, est subordonné à l'obtention d'un agrément. La procédure d'agrément de ces organismes et les obligations déclaratives des donateurs ont été précisées par un décret⁹⁰ et un arrêté du 28 février 2011.

La demande d'agrément, présentée en langue française sur papier libre, conformément à un modèle annexé au texte réglementaire, doit être accompagnée des pièces justificatives dont la liste est fixée par arrêté, attestant que l'organisme poursuit des objectifs et présente des caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions prévues aux articles 200, 238 bis et 885-0 V bis du CGI. La demande doit être adressée en double exemplaire à la direction générale des finances publiques. Les demandes de renouvellement d'agrément sont présentées selon les mêmes modalités. La liste des organismes agréés est publiée sur le site Internet de l'administration fiscale. Cette liste est actualisée à chaque décision d'agrément. La décision d'agrément est notifiée à l'organisme et doit être motivée en cas de refus. L'agrément accordé au titre d'une première demande porte sur la période comprise entre la date de sa notification et le 31 décembre de la troisième année qui suit cette date. Les demandes de renouvellement doivent être présentées au plus tard le 30 juin de la dernière année couverte par l'agrément. En cas de renouvellement, l'agrément est accordé pour une période de trois ans courant à compter du 1er janvier suivant. En cas de refus de renouvellement d'agrément, l'agrément en cours produit ses effets jusqu'à son terme. L'agrément peut être retiré par décision motivée lorsqu'il est établi que l'organisme, en totalité ou en partie, ne poursuit plus d'objectifs ou ne présente plus de caractéristiques similaires aux organismes dont le siège est situé en France répondant aux conditions prévues.

L'avantage fiscal des donateurs est subordonné à une obligation déclarative. Le montant des dons aux organismes concernés doit être indiqué distinctement sur les déclarations de l'année au titre de laquelle les dons sont effectués. Il s'agit de la déclaration de revenus pour la réduction d'impôt prévue à l'article 200 du CGI (formulaire n° 2042), de la déclaration spéciale annexée à la déclaration de résultat pour la réduction prévue à l'article 238 bis du

⁹⁰ Décret n° 2011-225 du 28 février 2011 fixant les conditions d'application du 4 bis des articles 200 et 238 bis et du I de l'article 885-0 V bis A du CGI pour les dons et versements effectués au profit d'organismes dont le siège est situé dans un Etat membre de l'Union européenne ou partie à l'Espace économique européen

CGI, et de la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune pour la réduction prévue à l'article 885-0 V bis A du CGI. La réduction d'impôt n'est pas remise en cause si le don a été consenti à un organisme non agréé, à condition que les contribuables produisent dans le délai de dépôt de déclaration les pièces qui sont identiques à celles exigées dans le cadre de la procédure d'agrément⁹¹.

Le nouveau régime des dons transfrontières apparaît comme une prémisse, purement fiscale certes, à un régime réellement unifié des fondations à travers l'Europe.

§3- Le projet de statut de fondation européenne

L'unification du régime des dons transfrontières, si elle constitue une première étape louable dans l'amélioration de l'activité transfrontière des fondations, n'est cependant pas suffisante pour assurer l'efficacité et l'épanouissement des fondations en Europe (A). Cependant, la Commission européenne a émis le projet d'un statut de fondation européenne (B), plébiscité par les différents acteurs concernés mais restant toujours à l'état de projet (C).

A- L'utilité d'un statut de fondation européenne

De nombreuses fondations éprouvent le besoin d'opérer dans d'autres États membres que le leur, tant pour y collecter des fonds à des fins caritatives que pour y exercer leurs activités non lucratives. Certaines pourraient même souhaiter déplacer leur siège dans l'Union européenne. Cependant, un certain nombre de barrières de nature civile ou fiscale freinent cette activité transnationale. Le manque de moyens juridiques adaptés a tendance à retarder, voire à faire échouer les initiatives des fondations à travers l'Europe. La mise en place d'un statut de fondation européenne permettrait d'offrir aux fondations un outil juridique à même de leur permettre de développer leur activité à travers l'Europe. Le statut de fondation européenne apporterait plusieurs innovations au profit des différents acteurs concernés. Ainsi, pour les fondations elles-mêmes, ce statut nouveau faciliterait et augmenterait l'activité et la coopération transfrontière, en renforçant la sécurité juridique et en permettant une économie de coûts. Pour les fondateurs et donateurs, cet outil leur permettrait de rassembler et véhiculer les dons à travers l'Europe. Le statut de fondation européenne fournirait également aux

⁹¹ Interview de Philippe-Henri Dutheil, *Régime du mécénat : agrément des organismes étrangers*, Lamy

citoyens un outil à la fois solide et flexible pour soutenir l'action citoyenne au niveau de l'Union européenne, voire sur la scène internationale. Enfin, le nouveau statut fournirait aux sociétés un outil leur permettant de développer une politique d'investissement cohérente en Europe.

Un autre argument a été avancé en faveur d'un statut de fondation européenne. Initialement, les fondations étaient couvertes par le projet de règlement portant statut de l'association européenne. Initiés en 1991, les travaux sur un statut optionnel de l'association européenne ont cependant été interrompus en 2003 à l'issue de la présidence grecque, avant que la Commission ne retire cette proposition en septembre 2005. Au même moment, naissaient les débats sur la réforme du droit des sociétés au niveau européen. Il a été alors remarqué que, si les fondations sont généralement des organisations à but non lucratif, leurs besoins diffèrent nettement de ceux des autres entités. En effet, certaines se comportent quasiment comme des entreprises qui éludent, en fin de compte, le droit des sociétés et le droit économique général, parce qu'en dépit de leur caractère non lucratif, elles exploitent ou contrôlent des entreprises, exercent des activités commerciales et emploient du personnel, comme les sociétés ordinaires. N'ayant pas d'actionnaires, elles échappent au "*gouvernement d'entreprise*" au sens classique du terme, ainsi qu'à la sanction du marché. Le projet de statut de fondation européenne est alors naturellement apparu au sein même du projet de réforme du droit des sociétés, une manière de mettre en exergue les problématiques communes aux fondations et aux entreprises au sens large.

Il a donc été proposé d'élaborer des règles concernant une fondation européenne, soit sous la forme d'un statut, soit sous la forme d'une réglementation type. L'objectif serait d'instituer un statut particulièrement moderne répondant aux désirs des ressortissants communautaires en la matière. En effet, dans certains Etats, le système fiscal et juridique de la fondation s'avère particulièrement peu attirant car trop restrictif. Comme nous l'avons vu précédemment, le régime fiscal est particulièrement incitatif en France depuis la loi sur le développement du mécénat de 2003, bien que les contrôles administratifs restent lourds. Ainsi, si un statut de fondation européenne devait être élaboré, le statut ne présenterait d'intérêt qu'en présence de règles fiscales avantageuses. De même, il serait opportun de faire cohabiter des règles juridiques souples avec des dispositions strictes en matière de contrôle financier. Si le projet de statut de fondation européenne devait être adopté, son objectif serait le même que celui poursuivi par les différentes formes européennes de sociétés déjà mises en

place – à titre d'exemple, la Société privée européenne ou la Société européenne –, soit permettre l'utilisation d'une forme juridique unifiée à travers l'Europe, à la place des vingt-sept formes juridiques éparses propres aux Etats membres. En d'autres termes, le statut de fondation européenne permettrait à une fondation de s'enregistrer sous la forme de « *Fondation Européenne* » dans un Etat membre, tout en étant reconnue et à même de développer son activité à travers l'Europe. Cette nouvelle forme juridique a vocation à coexister avec les formes juridiques nationales et son usage serait purement optionnel.

B- L'impulsion donnée par la Commission européenne

Le 21 mai 2003, la Commission européenne a adopté un plan d'action annonçant des mesures visant à moderniser le droit des sociétés et à améliorer le gouvernement d'entreprise dans l'Union européenne⁹². La Commission a effectué une consultation publique portant sur les futurs axes prioritaires du plan d'action de modernisation du droit des sociétés. Parmi les questions posées, figure la question n°13 portant sur la nécessité pour la Commission de s'engager dans une étude sur la mise en place d'un statut européen des fondations. À la suite de cette consultation, la Commission européenne dit ne pas avoir encore pris de décision sur la nécessité de légiférer sur la question. Elle a donc lancé une nouvelle consultation⁹³ : un questionnaire publié le 16 février 2009 vise à déterminer s'il est nécessaire et souhaitable de créer une nouvelle forme juridique, et quel serait le contenu d'un éventuel statut de la fondation européenne. La consultation s'est achevée le 15 mai 2009. La consultation est liée à une étude de faisabilité publiée le même jour. Réalisée conjointement par le *Max Planck Institute for Comparative and International Private Law* (Hambourg) et l'Université d'Heidelberg, l'étude analyse les principaux types de fondations dans les Etats membres et note que les définitions et réglementations sont assez disparates. Le seul type de fondation accepté par tous les pays membres est celui de fondation d'utilité publique, d'ailleurs le plus important et pour lequel les réglementations sont moins disparates.

⁹² Communication de la Commission au Conseil et au Parlement européen – *Un Plan pour moderniser le droit des sociétés et améliorer le gouvernement d'entreprise dans l'Union européenne*, COM(2003)284 final

⁹³ Communiqué Comm. CE n° IP/09/270, 16 févr. 2009

C- Les résultats de la consultation menée par la Commission européenne

La synthèse des réponses à la consultation lancée par la Commission, qui émanent principalement de fondations, d'institutions caritatives et de *trusts*, a été publiée le 11 novembre 2009. L'étude révèle qu'un tiers des organismes consultés développe des activités transfrontalières et met à jour des obstacles aux activités transfrontalières des fondations dans les réglementations fiscales et le droit civil. Le coût de ces obstacles est au minimum de 90 à 102 millions d'euros par an, selon les estimations. Comme dans le droit des sociétés, une bonne part de ces obstacles – qui tiennent au manque de jurisprudence et de juristes spécialisés dans ce domaine, ainsi qu'à la faible expérience des membres des fondations – pourrait être éliminée mais à des coûts relativement élevés. Les différences de traitement fiscal et juridique des fondations constituent ainsi un obstacle majeur au développement de leurs activités transfrontalières. Il en est ainsi, en particulier, des difficultés tenant au transfert de leur siège statutaire. De même, l'imposition dissuasive des fondations étrangères et des fondations nationales exerçant des activités transfrontalières est considérée comme un obstacle important. Par ailleurs, la majorité des personnes consultées s'accorde sur les nécessités suivantes : grande clarté des dispositions ; application très subsidiaire du droit national ; autorisation pour les fondations d'exercer des activités économiques accessoires dès lors que les profits en résultant sont utilisés conformément à l'objet de celles-ci. En revanche, des réserves ont été exprimées sur le contrôle étatique : les personnes consultées émanant du secteur non lucratif considèrent que le contrôle devrait être organisé au niveau européen ou alternativement être délégué au niveau national, tandis que les autorités publiques manifestent une préférence pour un seul contrôle national. En ce qui concerne la transformation de fondations existantes en fondations européennes, celle-ci présenterait un intérêt uniquement au regard de la possibilité d'exercer des activités transfrontalières. On peut donc constater, dans l'ensemble, que les réponses sont plutôt favorables à un statut de fondation européenne⁹⁴. La création d'un statut de fondation européenne apparaît comme le meilleur moyen de résoudre les problèmes d'obstacles transfrontaliers, conclut l'étude.

La prochaine étape attendue est celle qui consistera à élaborer une proposition de texte sur la fondation européenne.

⁹⁴ **B. LECOURT**, *Fondation européenne : synthèse des réponses à la consultation publique*, Commission européenne, nov. 2009, Revue des sociétés 2009, p. 896

Section 2 : La fondation dans les systèmes de *common law* – aspects juridiques

Les pays de *common law* – principalement les Etats-Unis et le Royaume-Uni – connaissent une forte tradition philanthropique, qui s'épanouit dans des régimes juridiques souples et des dispositifs fiscaux incitatifs. Les fondations, telles que nous les connaissons en France, sont désignées sous les vocables généraux de *charity organization* ou *charity*.

§1- Des structures variées : *corporations, trusts et unincorporated associations*

Les fondations en *common law* peuvent revêtir des formes variées. L'institution du *trust*, commune aux systèmes anglais et américain, est utilisée de façon traditionnelle dans le secteur philanthropique (A). Cette catégorie n'épuise cependant pas l'éventail des formes juridiques que peut revêtir la fondation (B). L'exposé des structures juridiques propres aux fondations doit être complété par l'exposé d'une distinction, propre au système américain, entre deux types de régimes applicables aux fondations, et ce quelle que soit la forme juridique qu'elles prennent (C).

A- L'institution traditionnelle du *trust*

Le *trust*, institution traditionnelle de *common law* et inconnue des systèmes de droit continentaux, constitue une forme très originale de fondation. Le *trust* peut être défini comme une relation juridique entre trois parties, le constituant qui affecte des biens, le(s) *trustee(s)* qui administre(nt) ces biens et le(s) bénéficiaire(s). Le *trust* est régi par un document appelé *trust deed* ou *declaration of trust*. Cependant, le *trust* n'est pas un contrat. Il ne naît pas d'un accord de volontés, mais prend effet par la seule volonté du constituant. En effet, si le *trustee* désigné refuse ses fonctions, il sera remplacé. De même, le transfert des biens du constituant n'a pas de contrepartie alors que celle-ci est la cause du contrat – la *considération* du droit anglais. Dans un contrat, les biens qui en sont l'objet passent d'un patrimoine à un autre. Il en va différemment dans un *trust* où le bien transféré par le constituant ne passe pas dans le patrimoine du *trustee* mais constitue une masse séparée. En outre, la constitution d'un *trust* modifie la nature juridique des biens concernés : le transfert d'un bien au *trustee* avec attribution de revenus au bénéficiaire fait que le *trustee* reçoit le titre, la propriété légale (*legal*

ownership), tandis que le bénéficiaire reçoit la propriété équitable (*equitable ownership*). Cet éclatement du droit s'explique par la distinction traditionnelle entre le *common law* et l'*Equity* et ne se produit normalement pas dans un contrat. Cependant, dans les pays qui connaissent le *trust* mais ignorent l'*Equity*, les droits conférés aux bénéficiaires à l'encontre du *trustee* ou des tiers (droit de suite) sont aussi forts que ceux qui découleraient du droit de propriété.

Quand le *trust* est utilisé à des fins d'intérêt général, il est désigné sous le nom de « *charitable trust* » – ou *trust* charitable. Le *trust* charitable se distingue du *trust* exprès privé en ce qu'il doit bénéficier au public et non à des personnes déterminées ou déterminables individuellement. Les bénéficiaires doivent ainsi relever d'une catégorie d'individus sans autre lien entre eux que l'appartenance à la catégorie. Au Royaume-Uni, les *trusts* charitables sont enregistrés sur un registre spécial et bénéficient d'une fiscalité avantageuse. Leur nombre dépasse soixante mille. Dans ce type de *trust*, le constituant affecte des fonds ou biens à un *trust* irrévocable, c'est-à-dire un *trust* dont les termes du contrat ne peuvent être modifiés ou dont la libéralité ne peut être révoquée, géré par un *trustee* indépendant, où les biens ont vocation à bénéficier à une œuvre à but charitable à la mort du constituant, mais où le constituant (ou un bénéficiaire dénommé) perçoit des revenus réguliers durant la vie du constituant. Les inconvénients majeurs du *trust* résident dans l'absence de personnalité juridique et dans la responsabilité personnelle des *trustees*.

B- Les autres formes juridiques empruntées par les fondations

Le terme fondation ne revêt aucune signification juridique ni au Royaume-Uni ni dans le système juridique fédéral des Etats-Unis. Certaines structures intègrent ce terme à leur dénomination, mais cela ne préjuge en rien de leur régime juridique. Par conséquent, une organisation peut utiliser le terme fondation dans sa dénomination sans pour autant répondre à la définition et aux exigences légales. Cependant, certains états des Etats-Unis imposent des restrictions quant à l'utilisation du terme de fondation, tels que le Michigan.

Si le *trust* charitable est très répandu, les fondations modernes prennent le plus souvent la forme de « *corporations*⁹⁵ » ou de « *unincorporated associations*⁹⁶ ». Au Royaume-Uni, les

⁹⁵ Par souci de simplification, les « *corporations* » seront désignées sous le terme de sociétés de capitaux.

fondations peuvent prendre d'autres formes, telles que les « *companies limited by guarantee*⁹⁷ ». Il convient de remarquer que la loi régissant les fondations, qui implique des contrôles et limitations, s'applique quelle que soit la structure juridique de l'entité. La loi applicable aux fondations est à la fois d'origine jurisprudentielle et légale et concerne, au Royaume-Uni, principalement les fondations qui font l'objet d'une immatriculation auprès de la « *charity Commission* », organe régulateur des fondations.

Les associations sans personnalité morale sont la forme la plus répandue dans le secteur caritatif en Angleterre et au Pays de Galles. Cette forme est également usitée aux États-Unis. Une association sans personnalité morale consiste essentiellement en un engagement contractuel entre personnes physiques ou morales qui se mettent d'accord pour créer une organisation, dans un but particulier. Les associations sans personnalité morale sont régies par un contrat constitutif, dont l'objet est de nommer les administrateurs de l'association et d'établir les règles auxquelles sont soumis les membres de l'association. Cette forme de fondation ne constitue pas une entité juridique à part, comme l'indique son nom. Par conséquent, une association sans personnalité morale n'est pas habilitée à agir en justice, ni à emprunter de l'argent ou à s'engager dans des liens contractuels en son nom propre. Par ailleurs, les administrateurs de l'association sont personnellement responsables des dettes de l'association.

Une société à responsabilité limitée par garantie est une société à responsabilité limitée, non cotée. Le capital de ce type de société n'est pas divisé en actions, les membres ne sont pas actionnaires mais de simples associés qui garantissent personnellement les dettes de la société. Ce type de fondation dispose de la personnalité juridique et est donc habilitée à conclure des contrats, tels que des contrats de travail en son nom propre. Elle constitue une alternative intéressante au *trust*, car elle offre au *trustee* une responsabilité limitée.

Au Royaume-Uni, un petit nombre de fondations sont créées par *Royal Charter*, c'est-à-dire par Charte royale, document qui confère à ces institutions la personnalité juridique. La Charte doit faire l'objet d'une approbation par le *Privy Council* avant de recevoir la signature royale. Bien que la nature de la fondation varie selon les clauses contenues dans la Charte, les

⁹⁶ Cette forme d'association est propre aux systèmes de *common law* et sera désignée dans les développements suivants sous le terme de « *association sans personnalité morale* ».

⁹⁷ Cette forme de société est inconnue du droit français et sera désignée dans les développements suivants sous le terme de « *société à responsabilité limitée par garantie* ».

fondations créées par Charte royale offrent généralement à leurs fondateurs une responsabilité limitée, à l'instar des fondations revêtant une forme sociétale, ainsi que la possibilité d'entrer dans des liens contractuels. Enfin, une nouvelle structure juridique a été introduite en 2006 par le *Charities Act*, dénommée *Charitable Incorporated Organisation*.

C- La distinction aux Etats-Unis entre *private foundation* et *public charity*

Le code des impôts américain, désigné sous le nom d'*Internal Revenue Code* (IRC), identifie de nombreux types d'organisations à but non lucratif qui sont exemptées d'impôt sur leurs résultats. Cependant, seuls les dons effectués aux « *charitable organizations*⁹⁸ », telles que définies à l'article 501(c)(3) de l'IRC, ouvrent droit à une exonération. Ces fondations, qui bénéficient d'avantages fiscaux conséquents, peuvent être divisées en deux catégories : les *private foundations* et les *public charities*⁹⁹. Les *private foundations* sont régies par l'article 509 de l'IRC, tandis que les *public charities* relèvent de l'article 501(c)(3) du même code.

La principale différence entre les *private foundations* et les *public charities* réside dans l'origine des fonds. Ces deux institutions constituent des organisations non-gouvernementales à but non lucratif. Les *private foundations* trouvent leur financement principal dans les dons effectués par leurs fondateurs, qu'il s'agisse d'une personne physique, d'une famille ou d'une société et ne peuvent solliciter de fonds du public. Au contraire, les *public charities* disposent d'un spectre de financement plus large, puisqu'elles peuvent faire appel à la générosité publique. Leurs fonds peuvent dès lors provenir de particuliers, du gouvernement, voire des *private foundations* elles-mêmes. En effet, ces dernières ont vocation à soutenir des œuvres caritatives principalement par des dons effectués à d'autres organisations à but non lucratif, tandis que les *public charities* ont davantage tendance à mettre en œuvre de véritables activités caritatives. Selon l'IRC, les organisations caritatives nationales ou étrangères qui remplissent les conditions de l'article 501(c)(3) sont qualifiées de *private foundations*, à moins qu'elles démontrent qu'elles relèvent d'une autre catégorie. D'une manière générale, les organisations qui ne relèvent pas de la catégorie des *private foundations* constituent des *public charities* au sens de l'IRC. Cette dernière catégorie comprend principalement des

⁹⁸ Ce terme est spécifique au droit américain et sera traduit dans les développements suivants, afin d'en faciliter la lecture, par le terme de fondation.

⁹⁹ La traduction de ces deux termes en français ne peut se faire sans en dénaturer la complexité ; dès lors, ces termes juridiques ne seront pas traduits dans les développements suivants.

institutions telles que des hôpitaux ou des universités et, de façon plus générale, les institutions bénéficiant d'un large soutien public ou qui elles-mêmes soutiennent activement des *public charities*.

§2- L'encadrement légal et administratif des fondations

Les fondations font l'objet d'un encadrement légal et administratif. En effet, le statut de fondation est conditionné au respect de conditions strictes, qui, bien que présentant de nombreux points communs, diffèrent selon que l'on se situe au Royaume-Uni (A) ou aux Etats-Unis (B). Dans ces deux systèmes juridiques cependant, les fondations sont soumises à un contrôle administratif fort (C).

A- Les conditions du statut de fondation au Royaume-Uni

Au Royaume-Uni, les fondations – *charitable organizations* ou *charities* – constituent une forme particulière d'organisme bénévole, c'est-à-dire d'organisme poursuivant des buts caritatifs, sociaux, philanthropiques ou autres buts d'intérêt général. Les fondations doivent affecter les bénéfices ou excédents qu'elles réalisent aux seules fins d'intérêt général qu'elles visent. De même, les fondations doivent être indépendantes et ne peuvent se situer dans le giron d'organisations gouvernementales, que ce soient des collectivités territoriales ou autres organismes de droit public. Les fondations sont désormais régies par le *Charities Act* de 2006.

Depuis l'adoption du *Charities Act* en 2006, les organisations souhaitant acquérir le statut de fondation doivent se conformer à plusieurs exigences. En premier lieu, elles doivent tendre à la réalisation d'un des objectifs énoncés par le *Charities Act* de 2006, qui gouverne les fondations : la prévention ou la lutte contre la pauvreté ; la promotion de l'éducation ; la promotion de la religion ; la promotion de la santé ou de l'assistance à la personne ; la promotion de la citoyenneté ou du développement communautaire ; la promotion des arts, de la culture, des traditions ou des sciences ; la promotion du sport amateur ; la promotion des droits de l'homme, la résolution des conflits, la réconciliation, l'harmonie religieuse et/ou raciale ou l'égalité et la diversité ; la protection de l'environnement ; l'assistance aux personnes dans le besoin en raison de leur âge, de leur santé, de leur handicap, de leurs situation financière ou autre ; la promotion du bien-être des animaux ; la promotion de

l'efficacité des forces armées de la Couronne ou bien du corps de la police, des pompiers et ambulanciers ; tout autre but reconnu d'intérêt général ou tout nouvel objectif se rapportant à un objectif reconnu d'intérêt général. En second lieu, les fondations doivent démontrer que l'objectif qu'elles poursuivent est au service de l'intérêt général. La *Charity Commission* précise que la condition d'intérêt général est remplie lorsque la fondation démontre qu'elle vise à la réalisation d'une œuvre, qui bénéficie au public ou à une catégorie d'individus.

Les fondations sont également soumises à des restrictions quant à leurs activités. En effet, si les fondations peuvent exercer des activités commerciales, ces dernières ne doivent pas être prépondérantes. Cette restriction illustre le souci de s'assurer que les fondations ne bénéficient pas à des personnes en particulier mais qu'elles servent, au contraire, la poursuite d'intérêts généraux. Cependant, afin d'assurer aux fondations des revenus à même de leur permettre de réaliser leurs objectifs, la loi les autorise à créer des filiales ayant un objet purement commercial. Ces filiales ont pour objet de réaliser des bénéfices, soumis à l'impôt sur les sociétés, afin de les distribuer par la suite – en franchise d'impôt – aux fondations qui les détiennent. Dans ce schéma, les fondations ne sont redevables d'aucun impôt. De même, les fondations ne peuvent s'engager dans des opérations présentant un risque significatif pour leurs actifs. Cette exigence démontre la volonté de préserver les ressources des fondations, qui ne peuvent s'engager dans des activités spéculatives ou risquées, mais doivent, au contraire, faire montre de prudence dans la gestion de leurs actifs.

B- Les conditions du statut de fondation aux Etats-Unis

Aux Etats-Unis, les obligations imposées aux fondations découlent principalement des dispositions du code fédéral des impôts – l'*Internal Revenue Code* – qui requiert de ces dernières qu'elles remplissent certaines conditions afin de bénéficier d'avantages fiscaux, tels que l'exonération de l'impôt sur leurs revenus. Le régime fiscal favorable prévu aux articles 501(c)(3) et 170 de ce code inclut à la fois une exonération de l'impôt sur le revenu et des exonérations pour les personnes effectuant des dons à leur profit. Pour être qualifiées de *charities* – c'est-à-dire de fondations dans un souci de simplification – et ainsi bénéficier des dispositions de l'article 501(c)(3) de l'IRC, les organisations caritatives doivent faire une demande auprès de l'administration fiscale américaine, l'*Internal Revenue Service*.

Les organisations désirant acquérir le statut de fondation et bénéficier du dispositif de l'article 501(c)(3) doivent remplir un certain nombre de conditions. En premier lieu, l'organisation doit tendre à la seule réalisation d'un (ou de plusieurs) des objectifs d'intérêt généraux exposés à l'article 501(c)(3). L'organisation doit ainsi limiter son activité à des œuvres caritatives et affecter ses biens à la seule poursuite de l'objectif d'intérêt général qu'elle s'est assignée. Sont considérées comme agissant dans un but d'intérêt général les organisations qui œuvrent en faveur de la lutte contre la pauvreté, en faveur des personnes en détresse ou défavorisées ; pour la promotion de la religion, de l'éducation ou des sciences ; pour la construction ou l'entretien de bâtiments publics, de monuments et autres ouvrages ; pour aider le gouvernement dans ses tâches ; pour apaiser les heurts et tensions entre voisins ; pour l'élimination de la discrimination ; pour la défense des droits de l'homme et des droits civils protégés par la loi et pour combattre les tensions au sein de la communauté et la délinquance juvénile. Certaines organisations, en particulier celles qui poursuivent des intérêts religieux, scientifiques, littéraires ou éducatifs, ainsi que celles qui promeuvent la sécurité publique ou le développement de la compétition sportive non professionnelle ou encore celles qui luttent contre la violence envers les enfants et les animaux, peuvent également être qualifiées de fondations et ainsi bénéficier des dispositions de l'article 501(c)(3) de l'IRC. En deuxième lieu, les organisations ne doivent pas avoir pour objectif la satisfaction d'intérêts personnels ou privés. À cet effet, les fondations doivent s'assurer que leurs revenus ne bénéficient pas à une personne en particulier. Ainsi, si l'organisation s'engage dans une transaction avec une personne exerçant une influence notable sur elle, un impôt indirect est mis à la charge de cette personne et de tout administrateur de l'organisation ayant approuvé la transaction. Enfin, l'organisation doit s'abstenir d'entreprendre un certain nombre d'activités, telles que le *lobbying* ou la participation à des campagnes politiques, et ce, que les candidats briguent des mandats au niveau local, de l'état ou fédéral.

C- Des entités régulées par les autorités publiques : *Charity Commission for England and Wales et United States Internal Revenue Service*

Au Royaume-Uni et aux Etats-Unis, les fondations font l'objet d'un contrôle par des autorités de régulation spécifiques. Ces autorités assurent le contrôle du respect par les fondations des diverses contraintes imposées par le droit applicable aux fondations.

Au Royaume-Uni, les fondations sont supervisées par un organisme national de contrôle appelé la *Charity Commission*. Les organisations philanthropiques dont le revenu annuel dépasse les 5 000 £ et qui sont régies par la loi anglaise doivent faire l'objet d'un enregistrement sur le fichier de la *Charity Commission*. En ce qui concerne les sociétés, la loi anglaise a vocation à s'appliquer si la société est immatriculée en Angleterre ou au pays de Galle. En ce qui concerne les autres formes juridiques, la loi applicable est déterminée par le document constitutif ou, à défaut de précision dans ce document, la loi applicable sera celle du pays avec lequel l'organisation présente les liens les plus étroits. Les organisations dont le revenu annuel est inférieur à 5 000 £ ne peuvent être enregistrées comme fondation auprès de la *Charity Commission*. Cependant, ces organisations sont habilitées à s'enregistrer comme fondation auprès de l'administration fiscale anglaise – appelée *HM Revenue and Customs*¹⁰⁰ – à des fins purement fiscales. Le seuil de déclaration à la *Charity Commission* ayant été relevé par le *Charities Act* de 2006 et porté à 5 000 £, les fondations de petite taille disposent cependant de la reconnaissance par l'administration fiscale anglaise pour mettre en évidence leur objet caritatif et non lucratif. Certaines fondations ne relèvent pas du contrôle de la *Charity Commission* et sont, à ce titre, exemptées de toute déclaration. Il s'agit à titre principal des universités et musées nationaux, ainsi que d'autres institutions éducatives. Enfin, certaines fondations sont exemptées de déclaration auprès de la *Charity Commission* mais demeurent néanmoins sous sa supervision. La *Charity Commission* remplit d'autres fonctions car elle s'assure que les fondations remplissent leurs obligations comptables et déclaratives. En effet, les fondations déclarées auprès de la commission doivent présenter un rapport annuel, avec présentation des comptes.

Aux Etats-Unis, les fondations sont contrôlées à la fois au niveau fédéral et au niveau local. Dans la plupart des états, les fondations doivent être déclarées auprès d'une agence spéciale. Au niveau fédéral, les fondations ne font pas l'objet d'une supervision par un organisme de contrôle spécifique aux fondations, mais elles sont contrôlées par l'administration fiscale elle-même – l'*Internal Revenue Service*. L'administration fiscale américaine a vocation à contrôler uniquement les fondations qui bénéficient des avantages fiscaux de l'article 501(c)(3) de l'IRC. Ces dernières doivent rendre publics leurs rapports annuels ainsi que leur demande d'exemption et doivent, à la demande de toute personne, fournir des copies de ces documents. À l'exception des *private foundations*, une fondation

¹⁰⁰ Le nom complet de cette administration est *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC).

bénéficiant d'avantages fiscaux n'est pas sous l'obligation de révéler les noms et adresses de ses contributeurs. En cas de non publication ou non communication des documents requis, les organisateurs de la fondation sont soumis à une astreinte de 20 dollars par jour, dont le montant total ne peut excéder 10 000 dollars dans le cas d'une non publication des rapports annuels. Lorsque les fondations perçoivent des contributions de la part de leur donateur en échange de biens ou services rendus, seul le montant de la contribution qui excède le coût des biens ou de la prestation – appelé *quid pro quo contribution* – est déductible. Lorsque le montant de la donation (et non de la contribution) est supérieur à 75 dollars, les fondations doivent alors fournir à leur donateur un document écrit l'informant de la quote-part de la contribution qui est déductible. Cette obligation d'information est également sanctionnée d'une astreinte.

Section 3 : Les fondations dans les systèmes de *common law* – aspects fiscaux

§1- Le régime applicable aux Etats-Unis

Les fondations, qu'elles relèvent du régime des *private foundations* ou des *public charities*, bénéficient d'un régime fiscal avantageux (A). Cependant, les *private foundations* sont soumises à un régime plus restrictif (B). Le cas particulier des *trusts* charitables permet d'illustrer cette articulation entre les deux régimes des *private foundations* et *public charities* et d'en démontrer la complexité (C).

A- Le régime fiscal commun aux *private foundations* et *public charities*

Les organisations qui remplissent les conditions posées à l'article 501(c)(3) de l'*Internal Revenue Code* bénéficient du statut de fondation et sont, à ce titre, exonérées de l'impôt fédéral sur leurs revenus. Qui plus est, les contributions effectuées au profit de ces fondations par des particuliers ou des entreprises sont déductibles de leurs revenus en vertu de l'article 170 du même code.

Le bénéfice du régime fiscal favorable des fondations est subordonné au respect de certaines conditions, qui ont été exposées précédemment¹⁰¹. Les organisations qui remplissent les conditions de l'article 501(c)(3) de l'IRC sont qualifiées de *private foundations*, à moins qu'elles démontrent qu'elles relèvent d'une des catégories de l'article 509(a) du même code, par exemple de la catégorie des *public charities*. Les fondations sont présumées être des *private foundations*, même si elles répondent aux définitions posées à l'article 509(a), à moins qu'elles démontrent à l'IRS qu'elles relèvent d'une autre catégorie. Certains *trusts* charitables qui ne bénéficient pas d'exonération fiscale sont également traités comme des *private foundations*. Selon les termes de l'article 501(a) de l'IRC, les organisations répondant aux conditions de l'article 501(c)(3) sont exonérées d'impôt sur leurs revenus. Les fondations qui bénéficient du régime favorable de l'article 501(c)(3) de l'IRC sont néanmoins taxables sur les revenus provenant de leurs activités commerciales licites qui sont sans rapport avec l'œuvre d'intérêt général qu'elles poursuivent¹⁰².

Seuls les dons effectués au profit de certaines organisations sont déductibles. Les dons effectués au profit de personnes dénommées ne peuvent en aucun cas être déductibles. Sont concernées à titre principal les fondations remplissant les conditions de l'article 501(c)(3) de l'IRC, à l'exception des organisations ayant pour but d'effectuer des tests pour assurer la sécurité et la santé publique. Les organisations éligibles à recevoir des dons exonérés sont listées dans un document de l'IRS intitulé Publication 78, *Cumulative List of Organizations described in Section 170(c) of the Internal Revenue Code of 1986*. Ces exigences permettent de lutter, en particulier, contre l'utilisation abusive des *trusts* charitables au profit d'intérêts privés. Lorsque la contribution est effectuée en contrepartie de biens, marchandises ou prestations – y compris la participation à des galas de charité, des représentations théâtrales, des événements sportifs – seule la partie du prix excédant la valeur de marché des biens ou prestations est déductible. Lorsque la contribution est faite en numéraire, les donateurs doivent conserver leurs relevés bancaires ou bien le reçu délivré par l'organisation, qui doit contenir le nom de l'organisation, la date ainsi que le montant de la contribution. Est également déductible la valeur de marché des biens qui font l'objet d'un don à une fondation.

¹⁰¹ V. B- Les conditions du statut de fondation aux Etats-Unis

¹⁰² Internal Revenue Code, section 501(b)

B- Les spécificités applicables aux *private foundations*

Les *private foundations*, telles que définies à l'article 501(c)(3) de l'IRC sont soumises à un régime fiscal favorable, au même titre que les *public charities* de l'article 509(a). Cependant, en raison de l'origine plus personnelle de leurs ressources et de leurs activités plus confidentielles, les risques de fraude fiscale ou de détournement de fonds sont plus forts. Par conséquent, l'administration fiscale américaine les soumet à davantage de contraintes. Les *private foundations* domiciliées aux Etats-Unis sont ainsi soumises à des impôts indirects sur un certain nombre de leurs revenus et activités. Ces impôts jouent essentiellement un rôle prophylactique, en dissuadant les fondations de s'engager dans certaines opérations qui les éloignent de leur but premier : le service de l'intérêt général.

En premier lieu, les *private foundations* sont redevables d'un impôt indirect annuel de 2% sur le revenu net de leurs placements¹⁰³. Le revenu de placement net est égal à la somme du revenu brut de placement et des plus-values nettes, diminuée des sommes admises en déduction. En deuxième lieu, lorsque les *private foundations* sont soumises à une taxe sur certaines de leurs transactions réalisées avec des personnes ayant un intérêt personnel dans la fondation¹⁰⁴ – ces transactions sont désignées sous le nom d'*acts of self-dealing*. En troisième lieu, les *private foundations* se voient dans l'obligation d'affecter annuellement un certain montant à des fins caritatives, y compris en effectuant des dons à d'autres organisations caritatives. Si la fondation ne se conforme pas à cette obligation dans les temps, elle est soumise à une taxe égale à 30% du montant non distribué¹⁰⁵. De même, la participation cumulée d'une *private foundation* et des personnes ayant un intérêt personnel dans la fondation dans une entreprise commerciale – société de capitaux ou société de personnes – ne peut excéder 20% des droits de vote. Une *private foundation* dont la participation excède cette limite de 20% est redevable d'une taxe dont le montant est proportionnel au montant de la participation qui excède la limite¹⁰⁶. Cette taxe est normalement de 10% de la valeur de la participation illégale, mais elle peut être portée à 200% si l'infraction n'est pas corrigée au cours de l'année fiscale. Le cinquième dispositif concerne les investissements de nature à mettre en péril la conduite de l'œuvre d'intérêt général par la fondation¹⁰⁷. Ces

¹⁰³ Internal Revenue Code, section 4940

¹⁰⁴ Internal Revenue Code, section 4941

¹⁰⁵ Internal Revenue Code, section 4942

¹⁰⁶ Internal Revenue Code, section 4943

¹⁰⁷ Internal Revenue Code, section 4944

investissements « *dangereux* » démontrent un manquement au devoir de prudence et de diligence à la charge des membres de la fondation dans la conduite de l'activité de la fondation. Il s'agit le plus souvent d'opérations boursières à risque, telles que la vente à découvert. Le code des impôts met alors à la charge de la fondation et de ses gestionnaires une taxe correspondant à 10% du montant de l'investissement « *dangereux* ». Enfin, une *private foundation* est soumise à une taxe sur les dépenses qui ne se rapportent pas directement à son objet¹⁰⁸, telles que des dépenses liées à des activités de lobbying, à des campagnes électorales ou bien des dépenses effectuées en faveur de personnes dénommées. La taxe concerne aussi bien la fondation que ses gestionnaires et s'élève à 20% du montant de la dépense. Dans la quasi totalité des cas exposés ci-dessus, des dispositifs d'exemption sont prévus. Ces exemptions sont accordées soit en cas de régularisation de la situation, soit lorsque les opérations litigieuses sont justifiées en ce qu'elles facilitent la réalisation de l'objectif d'intérêt général.

C- Illustration : le cas des trusts charitables

Aux Etats-Unis, il existe deux principaux types de *trusts* charitables : les *charitable remainder trusts* et les *charitable lead trusts*. Les premiers poursuivent un double intérêt, d'où leur qualification de *split interest trust*. En effet, durant l'existence du *trust*, les revenus dégagés par la gestion des biens affectés au *trust* bénéficient à une personne désignée. À l'expiration du *trust*, les biens restant font l'objet d'une donation à une fondation, qu'il s'agisse d'une *private foundation* ou d'une *public charity*. Les paiements prennent la forme soit d'un montant fixe – on parle alors de *charitable remainder annuity trust* – soit d'un pourcentage du *trust* – on parle alors de *charitable remainder unitrust*. Les seconds ont pour objet unique d'effectuer, durant leur existence, des dons au profit de fondations, que ce soit sous la forme d'un montant fixe – on parle alors de *charitable lead annuity trust* – ou bien sous la forme d'un pourcentage du *trust* – on parle alors de *charitable lead unitrust*. À l'expiration du *trust*, les biens restant retournent soit au constituant soit aux personnes désignées par le constituant. En principe, les *trusts* charitables relèvent soit du régime des *private foundations*, soit du régime des *public charities* selon les critères développés précédemment. Lorsqu'ils remplissent les conditions de l'article 501(c)(3) de l'IRC, les *trusts*

¹⁰⁸ Internal Revenue Code, section 4945

charitables sont donc exemptés d'impôt sur leurs revenus et les dons effectués à leur profit sont déductibles.

Le cas des *charitable remainder trusts* est cependant particulier car tout au long de son existence, le *trust* sert uniquement des intérêts privés, particuliers. Par conséquent, les *charitable remainder trusts* ne peuvent remplir les conditions de l'article 501(c)(3) de l'IRC et être exemptés d'impôt sur leurs revenus. De même, pendant la durée d'existence du *trust*, les revenus distribués à la personne désignée comme bénéficiaire ne sont pas déductibles car ils ne bénéficient pas à une organisation répondant aux critères de l'article 501(c)(3) de l'IRC. Cependant, à l'expiration du *trust*, les biens restant sont affectés à une *private foundation* ou *public charity* et sont donc déductibles en vertu de l'article 170 du code des impôts. Cependant, même lorsqu'ils ne bénéficient pas des avantages fiscaux propres aux *private foundations*, les *split interest trusts* sont néanmoins soumis à une partie des dispositions applicables aux *private foundations*. En particulier, ces *trusts* sont soumis aux différents impôts indirects vus précédemment, avec néanmoins quelques adaptations.

§2- Le régime applicable au Royaume-Uni¹⁰⁹

Si l'on excepte l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, qui font l'objet d'un texte commun, chaque impôt est régi par une loi spécifique. Les lois fiscales sont périodiquement modifiées par les lois de finances annuelles, l'année budgétaire commençant le 6 avril et s'achevant le 5 de l'année suivante. La loi qui régit à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés comporte des dispositions destinées à encourager les dons faits aux organisations philanthropiques, et donc en particulier à celles dont l'objet est d'ordre culturel. Ces avantages fiscaux sont réservés aux organisations philanthropiques domiciliées au Royaume-Uni et enregistrées auprès de la *Charity Commission* et sont indépendants du statut juridique et du domaine d'activité de l'organisation.

À l'instar des dispositifs français et américain, le dispositif fiscal applicable au Royaume-Uni prévoit à la fois une exonération des impôts commerciaux (A), ainsi que des

¹⁰⁹ *L'encouragement du mécénat culturel*, Les documents de travail du Sénat, Série Législation Comparée, mars 2003, n° LC 120

déductions pour les dons effectués par des particuliers (B) ou des entreprises (C) au profit d'organismes philanthropiques.

A- L'exonération des impôts commerciaux

Le régime fiscal des organisations philanthropiques est indépendant de leur statut juridique. Il est seulement lié au caractère purement philanthropique de leur activité, qui permet l'enregistrement sur le fichier de l'organisme national de contrôle, la *Charity Commission*.

Aux termes de la loi qui régit l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu, les revenus commerciaux des organisations philanthropiques ne sont pas imposables s'ils répondent à l'un des trois critères suivants. Le premier critère tient au lien entre les revenus et l'objet de l'organisation : les revenus commerciaux ne sont pas imposables s'ils sont liés à l'objet de l'organisation. C'est le cas des droits d'entrée dans un musée, des revenus produits par la vente de catalogues ou de reproductions à la boutique d'un musée, et par celle de produits alimentaires à la buvette du même musée. En revanche, la vente d'articles de papeterie à la boutique d'un musée ne peut pas être considérée comme liée à l'objet de l'organisation. En principe, les revenus ainsi engendrés sont donc imposables. De même, si la buvette est ouverte au public, et pas seulement aux visiteurs du musée, les revenus sont imposables. Le second critère tient à l'origine des revenus : les revenus commerciaux ne sont pas imposables s'ils sont produits grâce au travail des bénéficiaires de l'activité de l'organisation. Enfin, le troisième critère tient au montant des revenus : les revenus commerciaux ne sont pas imposables si leur montant est limité et reste à l'intérieur d'un barème déterminé chaque année par la loi de finances. Cette règle s'applique indépendamment de l'origine des revenus.

La loi qui régit l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu prévoit également que les loyers perçus par les organisations philanthropiques ne sont pas imposables, dans la mesure où ils sont affectés à l'objet social de l'organisation. En outre, l'administration fiscale peut accorder des exonérations, notamment pour des revenus affectés à l'objet social de l'organisation. C'est par exemple le cas de tous les revenus obtenus à l'occasion de manifestations organisées pour fournir des ressources supplémentaires – ventes de charité,

concerts, bals, etc. C'est également le cas des revenus tirés de la revente d'objets qui ont été donnés à l'organisation, même si ces objets ont fait l'objet de réparations mineures. Cette règle s'applique aussi longtemps que ces activités demeurent accessoires et n'entrent pas en concurrence avec d'autres commerces.

Les organisations philanthropiques sont autorisées à créer des filiales dont elles détiennent la totalité des capitaux, afin que ces dernières mènent les activités commerciales imposables en leur nom. La filiale constitue ainsi le support de l'activité à l'origine de ces revenus. Cette société, qui est imposable, peut à son tour céder ses bénéfices à l'organisation qui la détient, afin que ces bénéfices, considérés comme des dons, soient déductibles. Ce dispositif n'est cependant applicable que lorsque les sommes cédées sont réellement utilisées pour la satisfaction de l'objet des organisations philanthropiques. L'avantage de ce schéma réside dans le fait que les filiales commerciales détenues par les organisations philanthropiques ne sont pas soumises aux restrictions imposées à ces dernières quant aux activités commerciales.

B- Les avantages fiscaux des dons des particuliers

De nombreuses possibilités sont offertes aux particuliers souhaitant effectuer des dons au profit de fondations, tout en recevant des avantages fiscaux. Les dons peuvent prendre la forme d'espèces, mais également de biens, comme des actions ou des biens immeubles. L'avantage fiscal prend généralement la forme d'un remboursement d'impôt. Le bénéfice des avantages fiscaux est cependant subordonné à la preuve que l'organisation bénéficiaire est une fondation au sens de l'administration fiscale.

L'administration fiscale anglaise cherche à encourager les dons en espèces au profit des fondations. Deux types de dispositifs fiscaux sont prévus au profit des dons en espèces réalisés par les particuliers selon la fréquence des dons, qui peuvent être ponctuels (*Gift Aid Scheme*) ou réguliers (*Payroll Giving Scheme*).

L'avantage fiscal consécutif à un don en espèces se traduit le plus souvent par le remboursement à l'organisation bénéficiaire de la part d'impôt payée par le donateur sur le montant du don. Le bénéficiaire reçoit donc une somme supérieure au montant du don initial.

En effet, les dons réels sont réputés être faits à partir de revenus déjà imposés et la règle générale se fonde sur le taux d'imposition moyen de 20 %. Lorsqu'un particulier dont les revenus sont imposables au taux normal de 20 % fait un don de 100 £, l'organisation bénéficiaire du don peut obtenir le remboursement de 25 £ auprès de l'administration fiscale, de sorte que le don total s'élève à 125 £. La somme remboursée au bénéficiaire du don correspond à l'impôt dû au taux de 20 % pour un revenu brut de 125 £. Ce mécanisme de restitution ne peut fonctionner que si donateur déclare ses dons à l'administration. Le bénéficiaire n'est pas obligé de demander ce remboursement, égal à 25 % du montant initial du don. Il s'en abstient généralement pour les dons de faible montant, car les frais administratifs seraient supérieurs aux sommes récupérées. Lorsque les revenus du donateur sont imposables au taux supérieur de 40 % ou 50%, pour un don de 100 £, l'organisation bénéficiaire reçoit également 5 £. En outre, le donateur obtient le remboursement de l'impôt excédentaire, c'est-à-dire 20 ou 30 % de 125 £, soit 25 £ ou 37,5 £. Lorsque les revenus du donateur sont imposables au taux inférieur de 10 %, on applique la même règle que s'il était imposable au taux de 20 % : l'organisation bénéficiaire peut obtenir de l'administration fiscale un complément égal à 25 % du montant initial du don. Pour cela, une seule condition est exigée : il faut que le montant total de l'impôt payé par le donateur pendant l'année du don soit au moins égal à celui du don. En outre, pour les donations effectuées entre le 6 avril 2008 et le 5 avril 2011, le gouvernement abonde les dons de 3%.

Les salariés peuvent également demander à leurs employeurs de retenir à la source les dons qu'ils souhaitent effectuer (*Payroll Giving Scheme*). Les retraités peuvent également opter pour ce système, l'organisme qui verse les pensions se chargeant de procéder à la retenue nécessaire. Pour cela, il faut que l'employeur ou la caisse de retraite ait décidé d'adhérer au système, ce qui n'est pas obligatoire. Les mêmes règles que pour les dons ponctuels s'appliquent. Cependant, le coût est plus faible pour les donateurs car le don est effectué à partir du revenu brut, avant le paiement de tout impôt.

Les particuliers peuvent également effectuer des dons en nature au profit des fondations, sous la forme d'actions, de terrains ou d'immeubles. Ces dons viennent réduire le revenu imposable du montant du don, c'est-à-dire de la valeur des biens, augmentée des frais liés au transfert de propriété et diminuée de l'éventuelle contrepartie fournie par le bénéficiaire. En outre, le donateur est exempté du paiement de l'impôt sur les plus-values. En fonction de leur situation personnelle, cette solution peut être plus avantageuse que celle qui consiste à faire

un don en espèces égal au produit de la vente diminué de l'éventuel impôt sur les plus-values réalisées à l'occasion de la cession des actions.

Enfin, les dons effectués par testament au profit de fondations viennent en déduction de l'assiette des droits de succession. De même, les dons effectués au profit d'une fondation au cours des sept années précédant le décès sont exonérés de droits de succession.

B- Les avantages fiscaux des dons des entreprises

Les entreprises sont également incitées à effectuer des dons au profit des fondations. Cependant, l'avantage fiscal prend une forme différente de celui dont bénéficient les particuliers. En effet, les dons effectués par les entreprises sont déduits de leur résultat global avant imposition et réduisent l'assiette de l'impôt sur les sociétés. L'entreprise n'est pas dans l'obligation d'effectuer une demande de remboursement d'impôt étant donné qu'aucun impôt n'a été payé sur la donation. La fondation peut donc déduire le montant du don, à la condition que le don ne constitue pas une distribution de profit, telle que le paiement d'un dividende. La loi impose cependant des conditions à la déductibilité du don, afin de lutter contre les conflits d'intérêts et l'octroi d'avantages indus aux entreprises donatrices. À cet effet, l'avantage fiscal est subordonné au caractère limité des prestations fournies par les organisations bénéficiaires en contrepartie des dons. Les dons au profit des fondations ne peuvent, en outre, être utilisés à des fins purement fiscales, par la création ou l'augmentation des déficits commerciaux. Ainsi, lorsque les dons excèdent le montant du bénéfice imposable, la partie excédentaire n'est pas déductible. À l'instar des particuliers, les entreprises ont également la possibilité de faire des dons en nature, dans la mesure où l'objet donné est fabriqué ou vendu par le donateur. Il peut également s'agir d'une machine qu'il utilise. Dans le premier cas, l'avantage fiscal réside dans l'absence de revenus, alors que les frais de fabrication constituent une charge déductible. Dans le second, il réside dans le fait que le prix de revente est nul et que les amortissements équivalents au coût d'acquisition ont été déduits.

En contrepartie de ces avantages fiscaux, les entreprises sont dans l'obligation de conserver leurs documents comptables ainsi que tout document utile, tels que la correspondance entre l'entreprise et la fondation qui se rapporte aux dons effectués. De même, les entreprises doivent conserver leurs déclarations fiscales pendant au moins six ans.

Lorsque l'entreprise est une entreprise individuelle, le dispositif du *Gift Aid Scheme* décrit pour les particuliers s'applique. En effet, les entreprises individuelles – *sole trader* et *partnership* – sont soumises à l'impôt sur le revenu à raison de leurs bénéfices. Par conséquent, comme les particuliers, les dons effectués par des entreprises individuelles au profit de fondations sont majorés de la part d'impôt payée par le donateur sur le montant du don. De même, lorsque l'entreprise individuelle est imposable à un taux supérieur à 20%, elle peut obtenir le remboursement de l'impôt excédentaire.

CHAPITRE 3 : Les interconnexions entre les systèmes

L'étude de la fondation au travers de divers systèmes juridiques nous amène naturellement à envisager la coexistence de ces régimes épars. Cette coexistence est assurée en premier lieu par le droit international privé classique (section 1). Cependant, l'aspect le plus original de cette coexistence est la lutte, menée à différents niveaux, que ce soit en droit fiscal français (section 2) ou en matière de coopération internationale (section 2), contre les schémas d'évasion fiscale utilisant les canaux des fondations.

Section 1 : Le droit international privé français des fondations

L'étude du droit international privé, tel qu'il est appliqué aux fondations, reprend l'analyse classique de la loi applicable à la fondation (§1), de la reconnaissance en France des fondations constituées en application d'une loi étrangère (§2) ainsi que de l'exercice d'une activité en France par les fondations étrangères (§3).

§1- Loi applicable à la constitution et au fonctionnement de la fondation

Le rattachement classique des fondations réside, comme en matière sociétale, dans la loi du siège, c'est-à-dire la *lex rei sitae* (A). Cependant, ce rattachement de base doit se conjuguer avec les spécificités des fondations, notamment celles de la fondation par testament (B) et celles du *trust* caritatif, propre aux systèmes de *common law* (C).

A- Le principe : la loi du siège de la fondation (*lex rei sitae*)

Une fondation n'a d'existence juridique que si elle a été régulièrement constituée au regard de la loi compétente selon le droit international privé français. Le droit positif retient, à l'instar des sociétés et des associations, que la loi applicable à la fondation est la loi du siège

de la fondation¹¹⁰, la *lex rei sitae*. Ainsi, dans la plupart des législations, la création d'une fondation requiert l'intervention d'une autorité publique qui appliquera sa propre loi et l'autorité compétente sera celle du siège de la fondation. Cependant, même si la création de la fondation se fait, comme par exemple en Suisse, sans l'intervention d'une autorité publique, la loi du siège social demeure applicable. Pour la prise en considération du siège social, les solutions adoptées dans le domaine des sociétés sont transposées au cas de la fondation. Le siège social doit ainsi être réel et sérieux, il se trouvera là où est établi son siège administratif et où siègent les organes de direction et de gestion de la fondation. Cette solution rejoint l'article 2, alinéa 3 de la Convention de La Haye du 1er juin 1956 selon lequel *“la société, l'association ou la fondation est considérée comme ayant son siège réel au lieu où est établie son administration centrale”*. Il convient également de noter que le siège social détermine la nationalité de la fondation. Ainsi, si le siège de la fondation est situé en France, la fondation est de nationalité française et elle est soumise à la loi française, quelle que soit la nationalité des fondateurs. Inversement, une fondation ayant son siège social à l'étranger sera une fondation étrangère. Le système du contrôle est ainsi rejeté en matière de fondation. La loi du siège social régit le statut juridique de la fondation même si elle exerce son activité dans des pays autres que celui où elle a son siège. La loi du siège social régira les conditions de sa constitution, déterminera les personnes ayant capacité pour faire une fondation, les formalités nécessaires à la création de la fondation et à l'acquisition par elle de la personnalité ; il peut s'agir de formalité de publicité et des modes d'intervention des autorités administratives.

La loi du siège social a également compétence pour régir les conditions de fonctionnement de la fondation notamment les limites imposées par son objet en vertu du principe de spécialité. Elle établira les règles concernant la gestion de l'oeuvre, sa capacité de contracter ou d'agir en justice et les pouvoirs de ses administrateurs. Elle a compétence également pour régir la durée de la fondation et les causes de dissolution de l'oeuvre. Il est admis que le transfert dans un autre pays du siège de la fondation entraîne sa dissolution et la constitution d'une nouvelle fondation de nationalité et de statut différent.

¹¹⁰ CA Pau, 2 mars 1936 : Rev. crit. DIP 1937, p. 153. – T. Seine, 6 avril 1938 : Rev. crit. DIP 1939, p. 108, note Batiffol. – CA Paris, 16 mai 1960 : JDI 1961, p. 762 note Sialleli ; JCP G 1960, II, 11763, note Gavalda

B- Le cas particulier de la fondation par testament

Jusqu'à la loi de 1990, la fondation directe par testament, par laquelle le fondateur lègue ses biens à une oeuvre qui sera créée après sa mort, soulevait un problème délicat en droit international privé. Se posait en effet la question de savoir quelle loi régissait la capacité d'une fondation étrangère à recevoir un legs lorsqu'elle n'est pas encore créée lors de l'ouverture de la succession. En droit interne, selon une interprétation contestée de l'article 906 du Code civil, les tribunaux judiciaires – par opposition au Conseil d'État qui admet la fondation par testament – considérait qu'un legs n'est valable que s'il est fait au profit d'une personne conçue à l'époque du décès du testateur. Or, la rétroactivité de la reconnaissance d'utilité publique dont pourra bénéficier une fondation créée par la suite ne satisfaisait pas la condition d'existence exigée par l'article 906 du Code civil. Le problème se trouve désormais écarté à la suite de la réforme de la loi française du 4 juillet 1990 qui a admis la rétroactivité de la personnalité morale de la fondation en insérant un article 18-2 alinéa 3 dans la loi du 23 juillet 1987. Cependant, selon M. Revillard, la rétroactivité en cas de succession ouverte en France ne sera admise que si la fondation testamentaire à créer dans un État étranger déterminé en bénéficie selon la loi de cet État.

En matière de droit international privé, il a été jugé qu'une fondation constituée à l'étranger après la mort de la testatrice ne pouvait recueillir les immeubles en France ni les meubles composant la succession régie par la loi française. L'article 906 du Code civil s'opposait à ce que des biens entrant dans une succession régie par la loi française puissent être affectés par testament à une fondation à créer, même si la fondation était, en vertu de la loi allemande de son siège, considérée par la suite comme rétroactivement constituée au jour du décès¹¹¹. La Cour de Paris a considéré que la condition d' « être conçu lors de l'ouverture de la succession » constituait une règle successorale, alors que la capacité de la fondation serait de la compétence de la loi du siège (*lex rei sitae*). Il se pose, dès lors, un problème d'articulation entre les deux chefs de compétence. Certains auteurs, tels que P. Ancel ou L. Juliot de la Morandière, ont dès lors considéré que si l'on admet la compétence de la loi du lieu du siège social pour déterminer l'existence de la fondation et sa capacité, l'intervention de

¹¹¹ CA Paris, 1^{re} ch. B, 6 juin 1981, Fondation Eckenstergerg : Rev. crit. DIP 1982, p. 537 note Ancel, confirmé par Cass. 1^{re} civ., 15 fév. 1983 : Rev. crit. DIP 1983, p. 645, note B. Ancel. – M. Revillard, Droit international privé et pratique notariale : Defrénois 5^e éd. 2001 n° 796

la loi successorale française dans le cadre de la fondation testamentaire directe ne se justifie plus que par le jeu de l'ordre public français.

C- Le cas particulier du *trust* charitable

Le cas du *trust* est particulièrement problématique en droit international privé français car cette institution de *common law* est inconnue du droit français et, en raison de sa nature même, le rattachement à une catégorie spécifique n'est pas une tâche facile. Le droit interne français ne dispose, en effet, d'aucune qualification préétablie pour elle. Divers par ses sources – puisqu'il peut être imposé par la loi ou créé par la volonté – comme par son utilisation – à cause de mort ou entre vifs, le *trust* est à même d'entrer dans plusieurs catégories du droit international privé français : statut réel, statut successoral, actes juridiques, régime matrimonial, etc. Dans la mesure où le *trust* opère un transfert de propriété en même temps qu'une forme de dédoublement de la propriété (*legal ownership* et *equitable ownership*), la *lex rei sitae* aurait toute légitimité à s'appliquer¹¹². Toutefois, l'usage du *trust* à des fins successorales autorise à envisager également la loi successorale, celle-ci s'appliquant à l'administration comme à la dévolution de la succession¹¹³, notamment si le *trust* a été constitué par testament. Enfin, on peut penser à l'intervention de la loi d'autonomie pour régir l'acte constitutif du *trust*.

Cependant, les juges, notamment dans les décisions les plus récentes, ne placent jamais le *trust* sous l'empire de la *lex rei sitae*, qui serait souvent la loi française, les biens étant souvent situés en France. Peut-être peut-on trouver une explication de cette attitude dans la volonté déjà signalée de faire produire effet aux *trusts*. Il semble que l'on puisse distinguer deux tendances de la jurisprudence. La première consiste à soumettre le *trust* à la loi successorale, c'est-à-dire à la loi de situation pour ce qui concerne les immeubles et la loi du dernier domicile du défunt pour ce qui concerne les meubles¹¹⁴. La seconde consiste à soumettre le *trust* à la loi d'autonomie.

Il semble plus généralement admis que la loi applicable au *trust* est la loi d'autonomie. En ce

¹¹² En ce sens, *CA Paris*, 10 janv. 1970, note Y. Loussouarn : *JDI* 1973, p. 207

¹¹³ Y. LOUSSOUARN, *L'administration des successions en droit international privé* : *JDI* 1970, p. 252

¹¹⁴ *Cass. Ire civ.*, 3 nov. 1983, *préc. supra* n° 42. – Dans le même sens, *Cass. crim.*, 4 juin 1941, *préc. supra* n° 42

sens un arrêt de la Cour d'appel de Paris, en date du 10 janvier 1970, est exemplaire¹¹⁵. En l'espèce, une Américaine avait passé une convention de *trust* en France avec une société américaine, par laquelle elle cédait pour un dollar symbolique des valeurs mobilières dont elle était propriétaire aux États-Unis. Selon les termes de la convention de *trust*, tant que la constituante vivrait, la société *trustee* devait lui verser les revenus de ces biens et, à son décès, le *trustee* devait remettre le capital aux bénéficiaires que la constituante avait désignés. Or, après le décès de la constituante en France, l'une des légataires universels de la défunte prétendit que la convention de *trust* était nulle en vertu des règles successorales françaises. Le problème de la loi applicable au *trust* se posait clairement, sachant que la constituante était décédée en France où elle avait eu son dernier domicile. La loi successorale applicable était en principe la loi française, s'agissant d'une succession mobilière. Cependant, la Cour d'appel a considéré que l'acte créant le *trust* constituait essentiellement un contrat synallagmatique et qu'à ce titre il était soumis à la loi d'autonomie, celle-ci étant en l'espèce la loi américaine. Le *trust* était donc valable. Cette solution, qui n'était pas véritablement nouvelle¹¹⁶, a été confirmée depuis à de nombreuses reprises et semble bien ancrée¹¹⁷.

Cette solution semble méconnaître la nature du *trust*, qui n'est pas un contrat. En témoigne, à cet égard, l'exclusion du *trust* de la convention de Rome et du règlement Rome I¹¹⁸. Si le *trust* a souvent pour origine un accord de volontés, hors le cas où il résulte d'un testament, cette institution, création de l'*Equity*, s'est toujours développée au Royaume-Uni indépendamment du droit des contrats et il était inconcevable pour les Anglais de le soumettre à une convention portant sur les obligations contractuelles. En faveur de la loi d'autonomie, on peut néanmoins faire valoir que cette solution a le mérite de proposer le seul rattachement unitaire envisageable, pour une institution polymorphe : il ne serait pas d'une bonne politique juridique que d'un *trust* à l'autre la loi applicable soit différente. Par ailleurs, dans un contexte favorable à l'efficacité du *trust* en France, le rattachement à la loi d'autonomie permet

¹¹⁵ *CA Paris, Ire ch., 10 janv. 1970, épx Courtois et a. c/ crts de Ganay* : *Rev. crit. DIP* 1971, p. 518, note G. A. L. Droz ; *D.* 1972, *jurispr.* p. 122, note Ph. Malaurie ; *JDI* 1973, p. 207, note Y. Loussouarn

¹¹⁶ *T. civ. Seine, 16 mai 1906* : *JDI* 1910, p. 1229 ; *RDIP* 1907, p. 239, note Nast. – *T. civ. Mulhouse, 19 janv. 1950* : *Rev. crit. DIP* 1951, p. 133, note Y. Loussouarn, à propos d'un *trust* testamentaire ; voir en matière d'immeubles *Cass. Ire civ., 4 déc. 1990, Kevin Pearch c/ Crts Thayer, Herter et Nitze* : *Juris-Data* n° 1990-003422 ; *JDI* 1991, p. 398, M. Revillard. – *CA Paris, 23 janv. 1990, Caron* : *Juris-Data* n° 1990-021220 ; *JCP G* 1991, II, 21637, note M. Béhar-Touchais ; *Rev. crit. DIP* 1991, p. 92, note Y. Lequette ; *JDI* 1990, p. 994, note M.-L. Niboyet-Hoegy.

¹¹⁷ *Cass. Ire civ., 20 févr. 1996, Crts Zieseniss c/ Ch. Zieseniss et a.* : *Juris-Data* n° 1996-000478 ; *Rev. crit. DIP* 1996, p. 692, note G. A. L. Droz ; *JCP G* 1996, II, 22647, note M. Béhar-Touchais

¹¹⁸ Convention de Rome du 19 juin 1980 sur la loi applicable aux obligations contractuelles, art. 1er, § 2 g) (C) et Règlement Rome I du 17 juin 2008 sur la loi applicable aux obligations contractuelles, art. 1er, § 2 h) (R).

d'assurer dans la plupart des cas la validité du *trust*, dans la mesure où on peut supposer que les constituants choisissent de préférence la loi d'un pays qui connaît l'institution. Elle simplifie également le raisonnement car elle écarte l'exigence de cumul de la loi d'origine et de la loi de situation des biens, habituellement retenue en matière de droit réel. En effet, la constitution d'un droit étranger sous l'empire d'une loi étrangère n'est valable en France que si la loi étrangère et la loi française connaissent toutes deux le droit créé. La loi d'autonomie écarte cette règle du cumul. Il faut enfin signaler que c'est la solution retenue par la Convention de la Haye relative à la loi applicable au *trust* et à sa reconnaissance du 1er juillet 1985, convention en vigueur dans une dizaine d'États (en décembre 2008), mais pas en France, bien que la France l'ait signée le 26 novembre 1991.

§2- La reconnaissance des fondations constituées en application d'une loi étrangère

En droit positif français, les fondations constituées en application d'une loi étrangère sont reconnues de plein droit en France. La même solution a été retenue par la convention de La Haye du 1er juin 1956 concernant la reconnaissance de la personnalité juridique des sociétés, associations et fondations. Selon l'article premier de cette convention, la personnalité juridique, acquise par une fondation en vertu de la loi de l'Etat contractant où les formalités d'enregistrement ou de publicité ont été remplies et où se trouve le siège statutaire, sera reconnue de plein droit dans les autres Etats contractants, pourvu qu'elle comporte, outre la capacité d'ester en justice, au moins la capacité de posséder des biens et de passer des contrats et d'autres actes juridiques. La personnalité juridique, acquise sans formalité d'enregistrement ou de publicité sera, sous la même condition, reconnue de plein droit, si la société, l'association ou la fondation a été constituée selon la loi qui la régit. L'article 2 de la même convention prévoit des exceptions. En effet, cet article prévoit que la personnalité pourra ne pas être reconnue dans un autre Etat contractant dont la loi prend en considération le siège réel, si ce siège y est considéré comme se trouvant sur son territoire ou dans un Etat dont la loi le prend également en considération. La reconnaissance de la personnalité juridique connaît donc le correctif de la fraude, lorsque le siège réel est situé dans un Etat autre que celui du siège statutaire. Cependant, cette convention internationale n'est pas en vigueur faute d'avoir été ratifiée par les gouvernements d'un nombre suffisant d'États signataires.

§3- L'exercice en France d'une activité par les fondations étrangères

Les fondations étrangères peuvent demander et obtenir le statut de fondation reconnue d'utilité publique en France (A). Cependant, la procédure d'obtention de ce statut ainsi que les obligations en découlant sont lourdes, ce qui peut dissuader les fondations étrangères de solliciter ce statut. Dès lors, les fondations étrangères peuvent se contenter d'exercer une simple activité en France sans statut particulier, à condition de respecter les lois de police françaises (B).

A- L'obtention du statut de fondation reconnue d'utilité publique

Une fondation étrangère souhaitant exercer une activité permanente en France dispose de la possibilité de solliciter et d'obtenir la reconnaissance d'utilité publique, par une procédure identique à celle applicable aux fondations françaises. Aucun texte n'exige qu'une fondation étrangère, souhaitant s'établir en France pour y exercer une activité permanente, obtienne en France une reconnaissance d'utilité publique. De même, la jurisprudence ne s'est pas prononcée sur ce point. La doctrine soutient cependant la nécessité pour une fondation étrangère d'obtenir une reconnaissance d'utilité publique, par analogie avec la solution retenue pour les associations étrangères qui veulent exercer une activité permanente en France¹¹⁹. Cette solution semble confirmée par l'article 7 de la Convention de La Haye du 1er juin 1956. En effet, si l'article 1^{er} de cette convention impose aux États signataires la reconnaissance de la personnalité juridique des fondations régulièrement constituées sur le territoire de l'un d'entre eux, l'article 7 dispose que « *l'exercice permanent de l'activité sur le territoire d'un État est régi par la loi de cet État* ». À ce titre, chaque État est donc libre de poser ou de maintenir des restrictions à l'activité des groupements étrangers, telles que la nécessité d'obtenir la reconnaissance d'utilité publique¹²⁰. En pratique, lorsqu'une fondation étrangère veut exercer ses activités en France, elle suscitera la création en France d'une association correspondante voire d'une fondation créée selon le droit commun français, afin de s'assurer d'une plus grande sécurité juridique. Cependant, cette solution est propre à

¹¹⁹ V. M. Revillard, *J.-Cl. Droit International Fasc. 526-10 ou Sociétés Traité, Fasc. 174-60*. – L. Juillot de la Morandière, *op. cit.*, n° 35. – P. Mayer, *op. cit.*, n° 1082 estimant que l'exercice d'une activité permanente pourrait être subordonnée à une reconnaissance d'utilité publique

¹²⁰ I. Fadlallah, *Rép. Droit international*, Dalloz 1re éd. 1968, V° personne morale, n° 65

dissuader les fondations étrangères d'exercer une activité permanente en France, écueil que le statut de fondation européenne envisagé précédemment pourrait éviter.

B- Le simple exercice d'une activité en France

La question s'est posée de savoir si une fondation régulièrement créée à l'étranger pouvait exercer ses droits et ses activités en France sans être reconnue d'utilité publique. Il convient en premier lieu de noter que la jurisprudence de la Cour de cassation accorde la personnalité morale à « *tout groupement pourvu d'une possibilité d'expression collective pour la défense d'intérêts licites* »¹²¹. Les fondations étrangères sont ainsi autorisées à accomplir des actes isolés en France et notamment ester en justice. La Convention internationale de La Haye du 1er juin 1956 relative à la reconnaissance de la personnalité juridique des sociétés, associations et fondations étrangères prévoit en son article 7 que l'admission à l'établissement, au fonctionnement et, en général à l'exercice permanent de l'activité sociale sur le territoire de l'État de reconnaissance est réglée par la loi (ou la pratique) de cet État. Le législateur n'a pas pris position sur cette question, ni lors de l'adoption de la loi de 1987, ni lors de l'adoption de celle de 1990. Il n'existe donc pas de loi applicable en France à la situation considérée.

Cependant, une fondation étrangère ne saurait exercer des droits impliquant une pleine capacité juridique. La capacité d'une fondation étrangère à recevoir des libéralités est particulièrement problématique. En effet, l'article 910 du Code civil oblige les fondations, comme les associations, à obtenir l'autorisation de l'autorité administrative compétente pour recueillir une libéralité portant sur des biens en France. Les décisions du tribunal de Paris dans l'affaire de la Fondation Potocki¹²² et de la Cour de Paris¹²³ ont, à cet effet, affirmé que « *les fondations étrangères ne peuvent, pas plus que les associations non reconnues d'utilité publique, acquérir des immeubles à titre gratuit* ». Si la capacité d'une fondation à recueillir un legs doit s'apprécier au regard de la seule loi de son siège, l'article 910 du Code civil a cependant vocation à être appliqué au titre des lois de police.

¹²¹ Cass. 2e civ., 28 janv. 1954 : JCP G 1954, II, 7978, concl. Lemoine

¹²² T. Seine, 26 fév. 1958 : JDI 1959, p. 430, note Ponsard

¹²³ CA Paris, 16 mai 1960 : JCP G 1960, II, 11763, obs. Christian Gavalda confirmant T. civ. Seine, 26 févr. 1958 : Gaz. Pal. 1958, I, p. 325

En ce qui concerne la création éventuelle par une fondation étrangère d'une association en France, il est à noter que la loi n° 81-909 du 9 octobre 1981 a abrogé le titre IV de la loi du 1er juillet 1901, concernant les associations étrangères. Ces dernières sont donc désormais soumises au droit commun libéral de la loi de 1901, le régime d'autorisation administrative préalable et de contrôle policier ont disparu. Une fondation étrangère pourrait donc créer librement une association en France, sans conditions restrictives.

Section 2 : La lutte en droit fiscal français contre l'évasion fiscale réalisée au travers de fondations étrangères

Le droit fiscal français, souhaitant préserver sa matière imposable, a mis au point plusieurs dispositifs de lutte contre les évasions fiscales réalisées au travers de structures étrangères, qui peuvent revêtir la forme de *trusts*. Ces dispositifs trouvent ainsi à s'appliquer dans le cas de *trusts* charitables, avec une pertinence plus ou moins forte. En premier lieu, la loi fiscale vise à préserver l'imposition, au titre des droits de mutation et de l'ISF, des biens situés en France qui sont affectés à un *trust* (§1). Se trouvent également encadrées les personnes physiques et personnes morales percevant des revenus de fondations étrangères (§2). Enfin, le dispositif de lutte contre le transfert d'actifs à l'étranger pourrait également trouver à s'appliquer dans le cas de *trusts* charitables (§3).

§1- L'imposition des fondations étrangères au titre de l'ISF et des droits de mutation

Les fondations étrangères, en particulier les *trusts* charitables, sont à même d'appréhender des biens français ou de bénéficier à des résidents français. Les personnes impliquées ont, dès lors, vocation à être imposables à l'ISF et aux droits de mutation à raison des biens et revenus de la fondation (A). Les modalités d'imposition au titre des droits de mutation (B) et de l'ISF (C) restent cependant complexes et obscures.

A- Les cas d'imposition à l'ISF et aux droits de mutation

Les *trusts* charitables, tels que nous l'avons vu précédemment, ont vocation à permettre la transmission, au profit d'œuvres caritatives, de biens ou de revenus. Les *trusts* charitables

peuvent, à cet effet, recevoir des biens français. Les biens affectés dans le *trust* peuvent être destinés à des bénéficiaires particuliers ou bien peuvent avoir vocation à retourner entre les mains du constituant. Se pose alors la question de savoir si ce « *transfert* » réalisé au profit de l'attributaire final des biens constitue une mutation imposable en France. Les formes du *trust* étant multiples et complexes, la question ne peut se résoudre que selon une casuistique dont le système juridique français ne maîtrise pas tous les ressorts.

En outre, les revenus des *trusts* charitables peuvent bénéficier à des résidents de France. La question de leur assujettissement à l'ISF se pose alors. Dans ce domaine encore, la question est loin de faire l'objet d'un traitement d'ensemble cohérent. En effet, la qualité de propriétaire, condition de l'assujettissement à l'ISF, est difficile à identifier et dépend généralement des caractéristiques du *trust*.

B- Les modalités de l'imposition au titre des droits de mutation

Lorsqu'un bien français est mis en *trust*, il convient de s'interroger sur le point de savoir s'il s'agit d'une mutation imposable en France. La réponse varie en fonction de la forme que revêt le *trust*. En effet, s'il s'agit d'un *trust* testamentaire, c'est-à-dire constitué à cause de mort, les biens mis en *trust* font partie de la succession du constituant résident de France, à la date du décès, et ce sont les règles de droit commun qui s'appliquent. Cependant, l'attributaire en capital pourrait également être considéré comme un légataire universel. Il serait alors réputé, immédiatement après le décès, propriétaire des biens et, en conséquence, redevable de l'impôt sur les mutations dans les mêmes conditions que celles décrites précédemment. Enfin, il semblerait que la Cour de cassation a considéré que le *trust* irrévocable et discrétionnaire pouvait s'analyser en une « *donation indirecte* »¹²⁴. Cette analyse a été contestée par une partie de la doctrine, qui a soutenu qu'un *trust* irrévocable ne constitue ni un legs ni une donation au sens du droit civil français, en l'absence de l'acceptation du créancier. Certains ont parlé d'une mutation à titre gratuit d'un genre inédit. Si l'on applique la solution de la Cour de cassation, les biens mis en *trust* seraient imposables entre les mains du bénéficiaire dans les mêmes conditions que les droits de succession, à certaines exceptions près.

¹²⁴ Civ. 1^{ère}, 20 février 1996, pourvoi n° 93-19.855, Bull. 1996, I, n° 93 ; Y. Lequette, D. 1996, chronique p. 231

C- Les modalités de l'imposition au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune

La question de l'assujettissement à l'ISF se pose lorsqu'un résident de France bénéficie de revenus importants d'un *trust*, ou lorsqu'un non-résident a mis un bien français en *trust* ou bénéficie de ses revenus. La question est loin de faire l'objet d'un traitement d'ensemble cohérent. En effet, la qualité de propriétaire, condition de l'assujettissement à l'ISF, est difficile à identifier et dépend généralement des caractéristiques du *trust*.

À titre d'exemple, le Tribunal de Grande Instance de Nanterre a jugé qu'un bénéficiaire résident de France n'était pas taxable à l'ISF sur la valeur des actifs détenus par un *trust* discrétionnaire¹²⁵. En effet, le tribunal a considéré que le bénéficiaire ne disposait pas d'un droit de propriété soumis à l'ISF, puisque cette forme de *trust* ne lui permettait pas de décider de la distribution des revenus. L'administration fiscale n'a pas fait appel de la décision. En cas de *trust* testamentaire, la question de l'imposition à l'ISF ne se pose pas, puisque le *trust* n'existe qu'à compter du décès du constituant. En cas de *trust* entre vifs révocable, il est généralement admis que le constituant reste toujours propriétaire des biens et est soumis à l'ISF. Lorsque le *trust* entre vifs est irrévocable, c'est-à-dire définitif, il a pour effet de dessaisir le constituant de son patrimoine. Cependant, les bénéficiaires ne sont pas encore propriétaires et ils ne le seront peut-être jamais. Seul l'attributaire en capital à l'expiration du *trust* disposera d'une propriété absolue sur les biens. Par conséquent, c'est seulement à l'expiration du *trust* que se fera le réel transfert de propriété. Dans l'intervalle, l'opération s'analyse en une simple affectation du patrimoine.

Le bénéficiaire des revenus des biens mis en *trust* peut également être concerné par l'ISF s'il s'agit d'un résident de France. À titre de règle pratique, l'administration a parfois imposé le bénéficiaire sur sa créance de revenus, en considérant qu'il disposait malgré tout d'un droit entrant dans les « *biens, droits et valeurs* » soumis à l'ISF.

§2- L'imposition des revenus perçus de fondations étrangères

L'imposition des revenus provenant de fondations étrangères est prévue à la fois pour les personnes physiques, à raison de leur impôt sur le revenu, et pour les personnes morales

¹²⁵ TGI de Nanterre, 4 mai 2004, 2e Ch., RG n°03/09350, Poillot c/ Monsieur le Directeur des Services Fiscaux des Hauts-de-Seine Nord

soumises à l'impôt sur les sociétés (A). Si le domaine d'application de ces articles permet de les appliquer aux cas des *trusts* charitables situés dans des Etats à fiscalité privilégiée (B), le dispositif laisse néanmoins subsister de nombreuses incertitudes (C).

A- La finalité des dispositifs des articles 123 bis et 209 B du CGI

Les personnes physiques fiscalement domiciliées en France qui constituaient hors de France des sociétés, des fiducies ou *trusts* ou fondations soumises à un régime fiscal privilégié, destinés à gérer tout ou partie de leurs actifs mobiliers, n'étaient imposables que sur les revenus qui leur étaient effectivement distribués par ces structures. Il pouvait en résulter une possibilité d'évasion fiscale dans la mesure où ces personnes pouvaient s'abstenir de demander le rapatriement des bénéfices dégagés par ces entités. Afin d'éviter que certaines personnes échappent à l'impôt français en faisant apport de leurs actifs à une structure étrangère bénéficiant d'une fiscalité privilégiée, l'article 101 de la loi de finances pour 1999¹²⁶ a prévu, sous certaines conditions, de soumettre à l'impôt sur le revenu les profits latents réalisés par les personnes physiques résidentes de France qui détiennent, directement ou indirectement, 10 % dans une structure, établie dans un État ou territoire à fiscalité privilégiée, et qui se livre de manière prépondérante à une activité de gestion de valeurs mobilières. Les contribuables concernés sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, sur la valeur des revenus qui leur sont réputés acquis en l'absence de distribution effective. Ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent à compter des revenus de 1999, sont codifiées à l'article 123 bis du CGI.

En ce qui concerne les personnes morales soumises à l'impôt sur les sociétés, les produits des actifs transférés par ces dernières, directement ou indirectement, hors de France entre les mains d'un *trustee*, chargé de gérer ces actifs à leur profit, sont imposables en France à l'impôt sur les sociétés en vertu de l'article 209 du CGI, étant entendu que l'impôt sur les sociétés acquitté à l'étranger est imputable sur l'impôt sur les sociétés français dû sur ces produits. Le dispositif a été modifié par l'article 104 de la loi de finances pour 2005¹²⁷, afin de l'aligner sur celui de l'article 123 bis du CGI. Ainsi, comme en matière de revenus des personnes physiques, l'article 209 B a également vocation à s'appliquer au *trust*, de telle sorte

¹²⁶ L. n° 98-1266, 30 déc. 1998 : Dr. fisc. 1999, n° 1, comm. 1

¹²⁷ L. n° 2004-1484, 30 déc. 2004 : Dr. fisc. 2005, n° 1-2, comm. 73

que, les entreprises françaises soumises à l'impôt sur les sociétés, qui détiennent hors de France, directement ou indirectement plus de 50 % des parts d'un *trust*, constitué dans un pays à régime fiscal privilégié, sont imposables à l'impôt sur les sociétés au prorata des parts détenues, sur les résultats bénéficiaires ou les revenus positifs de ce *trust*.

Ce dispositif a vocation, dès lors, à s'appliquer dans le cas où des personnes physiques ou morales, résidentes de France, perçoivent des revenus de fondation – principalement sous la forme de *trusts* charitables – situés dans des Etats à fiscalité privilégiée.

B- Le domaine d'application des articles 123 bis et 209 B du CGI

Les articles 123 *bis* et 209 B du CGI s'appliquent lorsque la structure étrangère bénéficie d'un régime fiscal privilégié, au sens de l'article 238 A du CGI. Désormais, la structure étrangère est regardée comme soumise à un régime fiscal privilégié lorsqu'elle est assujettie à un impôt inférieur de plus de la moitié à l'impôt dont elle aurait été redevable dans les conditions de droit commun si elle avait été établie en France. Les dispositifs des articles 123 *bis* et 209 B du CGI ne s'appliquent pas au sein de l'Union européenne, en raison des principes de liberté d'établissement et de circulation des capitaux. L'imposition prévue aux articles 123 *bis* et 209 B n'aura pas lieu lorsque les deux conditions suivantes seront remplies : l'entreprise ou l'entité juridique est établie ou constituée dans un État de la Communauté européenne et l'exploitation de l'entreprise ou la détention des actions, parts, droits financiers ou droits de vote de l'entité juridique par la personne morale passible de l'impôt sur les sociétés ne peut être regardée comme constitutive d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française.

C- Les faiblesses du dispositif

Les articles 123 *bis* et 209 B du CGI visent « *la fiducie ou institution comparable* ». La question s'est posée de savoir si le *trust* était visé. En effet, la fiducie n'est pas un *trust*, bien que les institutions soient relativement proches. Le *trust* n'est pas contrat, alors que la fiducie en est un. Si l'article n'est pas clair, les débats parlementaires ayant accompagné l'adoption du dispositif, ainsi que la pratique, s'accordent pour dire que le *trust* entre dans le champ d'application du texte. Cependant, une difficulté demeure : comment s'assurer que la

condition tenant à la propriété de 10% – dans le cas de l'article 123 *bis* du CGI – ou de 50% au moins – dans le cas de l'article 209 B du CGI – de l'entité considérée est bien remplie ? En effet, le *trust* n'étant pas une personne morale, il est difficile de parler de droit ou de parts. Il est donc nécessaire de procéder par approximation. De plus, les biens mis en *trust* n'appartiennent pas à un propriétaire au sens du droit français, la *common law* distinguant entre le *legal ownership* et l'*equitable ownership* (propriété-jouissance). Est-ce le bénéficiaire du *trust*, qui dispose de la propriété-jouissance, qui a vocation à être considéré comme le propriétaire au sens de l'article 123 *bis* du CGI ? Ou bien est-ce l'attributaire en capital qui aura la propriété absolue du bien à l'expiration du *trust* ? Comme il a été exposé plus haut, le Tribunal de Grande Instance de Nanterre a jugé qu'un résident fiscal français, bénéficiaire des revenus d'un *trust* discrétionnaire constitué aux USA, n'était pas taxable à l'ISF sur la valeur des actifs détenus par le *trust*¹²⁸ car le bénéficiaire ne disposait, sur les actifs, d'aucun droit de propriété soumis à l'ISF. Ce jugement pose des principes dont l'application pourrait s'étendre au dispositif des articles 123 *bis* et 209 B du CGI. Il convient donc d'envisager les *trusts* catégorie par catégorie, selon que le bénéficiaire est déterminé ou non, selon que la gestion est discrétionnaire ou non, selon que le *trust* est révocable ou non. Ainsi, dans l'hypothèse d'un *trust* révocable, bien que l'article 123 *bis* ne le précise pas, il n'a pas vocation à s'appliquer aux *trusts* irrévocables et discrétionnaires, car dans cette hypothèse, le constituant n'est plus propriétaire des actifs qu'il a confié au *trustee*.

Ainsi, si les dispositifs des articles 123 *bis* et 209 B du CGI ont vocation à s'appliquer aux revenus des *trusts* charitables situés dans des Etats à fiscalité privilégiée et bénéficiant à des personnes physiques ou morales situées en France, les conditions et modalités d'application du régime ne sont pas adaptées à l'institution, laissant de nombreuses questions en suspens.

§3- La lutte contre le transfert d'actifs hors de France (article 238 *bis*-0 I du CGI)

Les entreprises sont imposables annuellement sur les produits des actifs qu'elles ont transférés hors de France entre les mains d'une personne, d'un organisme, d'un *trust* ou institution comparable, à charge de gérer ces actifs dans l'intérêt de l'entreprise. Cette règle

¹²⁸ TGI de Nanterre, 4 mai 2004, 2e Ch., RG n°03/09350, Poillot c/ Monsieur le Directeur des Services Fiscaux des Hauts-de-Seine Nord

visent les actifs que l'entreprise a transférés directement ou indirectement, par elle-même ou par l'intermédiaire d'un tiers. Elle prend en compte le fait que l'entreprise ne s'est pas véritablement dessaisie des actifs transférés, en la soumettant à l'impôt en France (impôt sur les sociétés ou, éventuellement, impôt sur le revenu) sur les résultats de la gestion ou de la disposition de ces actifs ou des biens acquis en emploi. Si le champ d'application de ce dispositif paraît large (A) et les modalités d'imposition adaptées (B), son application aux transferts d'actifs réalisés au travers de fondations étrangères paraît artificiel (C).

A- Le champ d'application du dispositif

Ce dispositif est plus large que celui des articles 123 *bis* et 209 B du CGI car les personnes auxquelles les éléments d'actif sont transférés ne sont pas uniquement des organismes situés dans des Etats à fiscalité privilégiée, mais le dispositif vise les organismes de tous les Etats. Cependant, le domaine d'application reste essentiellement le même. Les entités visées sont les mêmes, y compris le *trust*, et les conditions et modalités d'application restent inadaptées à l'institution du *trust*, bien qu'aucune « *participation* » minimum ne soit exigée. Le dispositif concerne les actifs transférés sans contrepartie immédiate en vue d'être gérés dans l'intérêt de l'entreprise. Cette notion implique que le transfert ne constitue pas le paiement d'un prix (d'une vente ou d'une prestation de service) et que l'entreprise qui a transféré les biens dispose d'un véritable « *droit au retour* » sur les biens (ou ceux acquis en emploi) et sur les résultats que leur gestion a procuré ou sur leur contrepartie financière, ou encore conserve la maîtrise de ces actifs. En pratique, sont essentiellement concernées les opérations financières de « *defeasance* » de dettes et les émissions restructurées de titres subordonnés à durée indéterminée (TSDI).

B- Les modalités d'imposition des actifs transférés hors de France

L'application de l'article 238 bis-0 I du CGI à ces situations se traduit par l'imposition, au niveau de l'émetteur, des produits capitalisés dans le *trust*. Les transferts résultant de l'exécution de mandats sont cependant exclus du champ d'application. L'entreprise qui ne respecte pas les dispositions de l'article 238 bis-0 I du CGI, c'est-à-dire qui ne place pas spontanément les transferts d'actifs réalisés sous le régime prévu et qui ne satisfait donc pas à ses obligations déclaratives est imposable d'après un bénéfice déterminé forfaitairement et est

soumise à des pénalités spécifiques. Le bénéfice forfaitaire est égal, pour chaque exercice, au produit du montant de la valeur réelle des actifs transférés à l'ouverture de l'exercice par le taux mentionné à l'article 39, 1-3° du CGI. Lorsque l'entreprise n'a pas déclaré spontanément les résultats imposables dans les conditions prévues, elle est redevable, à raison des droits éludés de l'intérêt de retard visé à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 40 % prévue à l'article 1758 du CGI concernant le défaut de déclaration de fonds transférés à l'étranger.

C- Des cas limités de l'application aux fondations

Si le dispositif vise les transferts de biens effectués au profit de *trusts* étrangers, il n'a vocation à s'appliquer aux *trusts* charitables qu'à titre exceptionnel. Le texte exige que le transfert ne constitue pas le paiement d'un prix et que l'entreprise qui a transféré les biens dispose d'un véritable « *droit au retour* » sur les biens (ou ceux acquis en emploi) et sur les résultats que leur gestion a procuré ou sur leur contrepartie financière, ou encore conserve la maîtrise de ces actifs. Ces exigences ne semblent pas acquises dans le cas du transfert par une société française de ses actifs à un *trust* charitable, car les biens et/ou les revenus des biens sont généralement destinés à des œuvres caritatives et non au bénéfice de l'entreprise les ayant transférés. Cependant, ce texte pourrait être utilisé dans le cas de transferts frauduleux d'actifs à des *trusts* étrangers, aux seules fins de déductions fiscales. La mainmise que conserve l'entreprise sur les actifs pourrait alors justifier leur imposition en France. Il est cependant peu probable que les rédacteurs du texte aient eu à l'esprit l'application du dispositif aux transferts d'actifs réalisés au profit de *trusts* charitables étrangers.

Les dispositifs fiscaux français visent essentiellement à ne pas laisser s'échapper la matière fiscale normalement imposable en France. Ces dispositifs sont néanmoins généraux et leur application aux fondations étrangères n'est que purement éventuelle. Les schémas d'évasion fiscale complexes, réalisés le plus souvent au travers d'Etats à fiscalité privilégiée, voire de « *paradis fiscaux* », appellent des dispositifs internationaux permettant de rétablir la justice fiscale entre les contribuables des différents Etats.

Section 3 : La lutte sur le plan international contre l'évasion fiscale réalisée au travers de fondations

Les fondations peuvent être utilisées comme canaux d'évasion fiscale, et ce d'autant plus que leur transparence n'est pas assurée dans tous les pays (§1). Les dispositifs fiscaux nationaux ne pouvant, à eux seuls, permettre d'assurer une lutte efficace contre l'évasion fiscale réalisée au travers des fondations de par le monde, une réflexion internationale a été mise en place dans le cadre de l'OCDE, visant à lutter contre l'évasion fiscale réalisée au travers de divers organismes, notamment de fondations (§2). Des solutions concrètes, principalement en matière d'échange d'informations entre Etats, ont ainsi été apportées (§3).

§1- Des problèmes d'opacité reprochés aux fondations

L'opacité des fondations est devenue particulièrement d'actualité suite à ce qui a été appelé le « *scandale du Liechtenstein* », qui explose en février 2008. Au petit matin, le président de la poste allemande est réveillé par la police accompagnée de caméras de télévision et son domicile est soumis à des perquisitions. L'homme est suspecté d'avoir dissimulé des fonds dans un *trust* au Liechtenstein. Cette intervention signe l'aboutissement de plusieurs années de travail, suite à la récupération par les services secrets allemands des fichiers des clients de la banque propriété de la famille princière du Liechtenstein. Des ressortissants de plus de quarante pays sont identifiés et leurs administrations fiscales sont prévenues par le biais de l'assistance administrative. En quelques heures, le scandale devient mondial faisant la une des journaux du monde entier.

Cette affaire constitue une illustration du rôle joué par les paradis fiscaux, notamment en matière de délocalisation du patrimoine des personnes physiques, et de la difficulté des États à détecter de telles fraudes à l'aide des moyens traditionnels de recherche et de contrôle. Les paradis fiscaux se caractérisent en effet par un taux d'imposition faible ou nul, le secret bancaire et l'absence d'échange d'informations avec les autres administrations fiscales. Ils permettent à un contribuable, personne physique ou morale, de loger dans ces territoires revenus et patrimoine et d'échapper à toute tentative d'imposition de ces éléments grâce à l'opacité qu'ils procurent et au secret qui entoure les transactions en cause. À cet effet, le cas du *trust* est particulièrement révélateur. Les *trusts* ont pour objectif de modifier les droits de propriété. De plus, les *trusts* charitables bénéficient d'avantages fiscaux considérables. Il

apparaît immédiatement qu'un tel arrangement peut faire facilement l'objet d'abus pour cacher des activités illicites, dans l'hypothèse où, par exemple, les identités des constituants et des bénéficiaires, ou la relation qui unit le constituant au *trustee*, seraient obscures. Il existe un risque particulier lorsque le *trust* est factice, c'est-à-dire lorsque le constituant est en réalité le bénéficiaire du *trust* et contrôle les activités de ce dernier. Ce mécanisme est courant en cas d'évasion fiscale, dans la mesure où le seul effet de l'opération consiste à dissimuler, aux yeux de tous, la réelle propriété des actifs. Le « produit » le plus basique d'un territoire opaque est une société qui y est domiciliée et qui détient un compte en banque. Cette société est gérée par des directeurs factices qui agissent pour le compte d'actionnaires factices, qui agissent à leur tour pour des *trustees* factices détenant les parts de la société. La structure entière fonctionne en réalité au profit du propriétaire réel, qui se situe « ailleurs », dans un autre pays ou territoire, en ce qui concerne les « fournisseurs d'opacité » du territoire opaque – avocats, comptables et banquiers gérant de fait cette structure. Si, comme c'est souvent le cas, ces structures sont réparties sur plusieurs pays, toute demande de renseignements émanant des autorités chargées de l'application de la loi et d'autres organismes concernant cette structure peut être indéfiniment reportée en raison de la complexité de la situation, facilitée par l'absence de tout registre central des *trusts* accessible au public. Le secret lié aux *trusts* des territoires opaques fournit des avantages susceptibles de cacher les situations d'évasion fiscale, les manœuvres de corruption, le crime organisé (notamment le trafic de drogue), le commerce d'armes illégal, le trafic d'êtres humains, le blanchiment d'argent, les activités d'espionnage illicites, le non-paiement de pensions alimentaires, la violation des règles de la concurrence, la banqueroute frauduleuse et bien d'autres.

Suite au scandale du Liechtenstein, les réactions politiques ne se font pas attendre et les ministres français du budget, M. Woerth, et des finances de l'Allemagne, M. Steinbrück, ont décidé de convoquer une réunion ministérielle pour discuter de la fraude fiscale. Une vingtaine de pays ont été invités, y compris la Suisse et le Luxembourg sur lesquels se concentrent les critiques. La faillite de *Lehmann Brothers* et l'effondrement financier ont accru la pression sur l'ensemble du secteur financier en mettant en particulier l'accent sur les questions de transparence et de régulation.

§2- La mise en œuvre d'une réflexion internationale

La lutte contre les juridictions non coopératives en matière fiscale a un objectif simple : faire en sorte que chaque contribuable paie les impôts qu'il doit dans son État de résidence en assurant une meilleure coopération fiscale entre administrations. Il s'agit là de tout l'enjeu de l'échange de renseignements à des fins fiscales, dont le standard a été fixé par l'OCDE depuis le début des années 2000. Le but est donc d'éviter que les contribuables honnêtes n'aient à compenser l'impôt fraudé par ceux qui abusent du secret bancaire ou de l'absence de transparence de places financières *off shore*. Si la réflexion internationale sur les paradis fiscaux a été engagée de longue date, les problématiques relatives à l'opacité des fondations n'ont été réellement traitées que récemment.

La lutte contre les paradis fiscaux devient une priorité officielle des dirigeants des pays du G7 dès 1996. Le G7 demande alors à l'OCDE de produire sous deux ans un rapport et des recommandations pour lutter contre la « *compétition fiscale dommageable* », qualificatif de conception très anglo-saxonne. En réponse à la demande du G7, l'OCDE publie en 1998 son rapport : « *Compétition fiscale dommageable : un problème mondial* ». Le rapport traite à la fois des régimes fiscaux dérogatoires et des paradis fiscaux. Pour la première fois, est proposée une définition internationale du « *paradis fiscal* ». Entre 1998 et 2000, dans le cadre d'un Forum des pratiques fiscales dommageables, l'OCDE passe au crible les juridictions et conclut que 41 correspondent à la définition. Ces travaux aboutissent à la publication en 2000 d'une liste de 35 paradis fiscaux. Cette même année 2000 connaît pourtant une inflexion majeure en raison des juridictions listées qui crient au scandale et à l'injustice. Il en résulte un changement d'approche. La coopération avec tous les acteurs se substitue aux menaces de rétorsion. Un Forum mondial est créé pour que toutes juridictions puissent échanger leurs vues avec les pays de l'OCDE. Commencent alors de longues années au cours desquelles le débat entre pays de l'OCDE et juridictions s'éternise. Le mouvement d'accélération est déclenché, non pas par la crise financière, mais par le scandale du Liechtenstein, évoqué plus haut. L'avènement de la crise et l'ampleur des plans de sauvetage du secteur financier vont précipiter l'action politique : le G20 est saisi et inclut, dès le sommet de Washington, le 15 novembre 2008, la lutte contre le secret bancaire dans son plan d'actions prioritaires. En dix mois, plus de progrès sont réalisés que dans les dix années précédentes. Le secret bancaire a cédé, partout dans le monde et, au-delà des engagements de pure diplomatie, les progrès se traduisent dans les faits avec la conclusion de centaines d'accords bilatéraux visant à autoriser

l'échange de renseignements fiscaux, y compris des données bancaires ou fiduciaires.

Concernant l'échange de renseignements fiscaux, le Forum mondial a décidé la mise en place d'un examen par les pairs, de nature à garantir la pression politique et à faire en sorte que les administrations échangent en pratique des renseignements, conformément au standard. La première phase du processus vérifiera que le pays s'est doté d'un cadre législatif et réglementaire compatible avec le standard. La seconde phase portera sur l'application pratique du standard en évaluant l'échange effectif d'information. En quelques mois seulement, le Groupe d'examen par les pairs a développé les documents nécessaires au lancement de l'exercice, documents adoptés par le Forum mondial par procédure écrite. Le premier document est constitué de Termes de référence qui déclinent le standard en une dizaine d'éléments essentiels regroupés en trois sections : (A) les informations doivent être disponibles, y compris les informations relatives aux bénéficiaires effectifs de sociétés, fondations, *trusts*, etc. ; (B) l'administration doit avoir accès à l'information ; (C) l'information doit pouvoir être échangée, chaque juridiction devant avoir un réseau conventionnel aussi large que possible et couvrant notamment les partenaires importants économiquement. Le deuxième document élabore la méthodologie pour conduire un examen par les pairs. Le troisième document décrit comment les pays seront évalués en proposant un système de notation. Le Forum mondial a enfin approuvé un calendrier des examens. Tous les pays doivent faire l'objet d'un examen de phase 1 dans les 3 ans et la plupart d'entre eux une revue de phase 2, même si celles-ci s'étaleront au-delà du mandat initial de 3 ans.

§3- Les réponses apportées par l'OCDE

En 2006, l'OCDE a publié un rapport annuel intitulé « *Coopération fiscale : Vers l'établissement de règles du jeu équitables* ». Ce rapport a été préparé par le Forum mondial de l'OCDE sur la fiscalité qui comprend des économies membres et non membres de l'OCDE. Ce rapport constitue une étude des cadres juridique et administratif de 82 économies dans les domaines de la transparence et de l'échange de renseignements à des fins fiscales. Ce rapport a été mis à jour en 2007, 2008 et 2009. Ces rapports comprennent plusieurs tableaux analysant la disponibilité, à travers les pays membres de l'OCDE, de renseignements relatifs à la propriété et à l'identité dans le cadre des sociétés de capitaux, des fiducies, des sociétés de personnes, des fondations et autres structures organisationnelles pertinentes. Le champ des

structures juridiques étudiées couvre l'ensemble des formes que peuvent revêtir les fondations à travers le monde. En effet, si les systèmes français et européens ont tendance à exiger, de manière générale, de leurs organisations caritatives une structure juridique spécifique, les systèmes de *common law* autorisent leurs organisations à revêtir des formes multiples, qu'il s'agisse de sociétés, d'associations ou de *trusts*. L'objectif de ces tableaux est d'évaluer, pays par pays, les informations relatives à ces différentes structures juridiques qui sont rendues accessibles au public, ou du moins aux autorités fiscales.

Le rapport de 2009, dernier en date, fait état d'importantes avancées dans l'échange d'informations entre les États de l'OCDE. L'avancée principale a été enregistrée concernant les sociétés de capitaux. Ainsi, depuis la publication du Rapport 2006, Macao a adopté une nouvelle législation contre le blanchiment de capitaux et mis en place un nouveau cadre administratif qui impose aux institutions financières de vérifier l'identité de leurs nouveaux clients et de leurs bénéficiaires effectifs. En outre, Aruba et Hong Kong précisent que, en vertu de leur législation contre le blanchiment de capitaux, les institutions financières doivent vérifier l'identité des clients et de leurs bénéficiaires effectifs. Singapour a pour sa part précisé que les prestataires de services sont tenus de conserver des renseignements sur la propriété. Singapour possède une législation et des directives en matière de lutte contre le financement du terrorisme et contre le blanchiment de capitaux qui s'appliquent aux prestataires de services financiers, juridiques et comptables et qui les obligent à exercer une vigilance à l'égard de leurs clients. En outre, la mise à jour révèle que les sociétés cotées à Singapour doivent tenir un registre des « *gros actionnaires* » (personnes possédant des intérêts juridiques, effectifs ou supposés de 5 % ou plus des actions avec droit de vote). Ainsi, tous les pays étudiés sauf un (Guatemala) indiquent que, le cas échéant, la législation en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux impose normalement aux prestataires de services constitués en sociétés ou non d'identifier les bénéficiaires effectifs de leurs entreprises clientes. Des progrès sont également enregistrés en matière de fiducies et de fondations. À titre d'exemple, la Suisse a adopté une nouvelle loi, entrée en vigueur le 1er janvier 2006 (modification du Code civil suisse, art. 84b) prévoyant l'obligation générale, pour les fondations, de tenir des registres comptables, et pas seulement pour les fondations engagées dans des activités commerciales.

Il convient de noter que l'échange d'informations concernant l'identité des fondateurs, des bénéficiaires et des membres du conseil de la fondation ainsi que concernant les données

comptables des fondations suit l'impulsion donnée en matière de sociétés de capitaux, principal vecteur de l'évasion fiscale internationale. Les efforts mis en œuvre au niveau international afin d'améliorer la transparence des fondations – au sens large – ont incité de nombreux Etats à modifier leur système juridique. En France, les fondations sont soumises à autorisation. La tenue d'un registre spécial des fondations a donc paru superfétatoire, du fait du fort encadrement légal et administratif. Cependant, la France a été tenue de pallier l'absence de transparence concernant les fiducies françaises, institution très récente. La France a ainsi mis en place un registre national des fiducies, dont les modalités de constitution et de fonctionnement ont été précisées par un décret en date du 2 mars 2010¹²⁹. Ce registre est destiné à la centralisation des informations relatives aux contrats de fiducie qui sont nécessaires aux contrôles réalisés dans le cadre de la lutte contre l'évasion fiscale, le blanchiment des capitaux et le financement du terrorisme. Le caractère non public de ce registre est confirmé. Sa consultation est réservée aux autorités judiciaires, aux agents des douanes et à l'administration fiscale.

¹²⁹ Décret 2010-219 du 2-3-2010 : JO 4 p. 4442 ; MF n° 90920

CONCLUSION

L'étude des fondations internationales nous a ainsi conduit à envisager les régimes juridiques et fiscaux des fondations dans les systèmes juridiques qui nous sont les plus proches. Malgré des différences de régime qui peuvent jouer un certain rôle, le succès plus ou moins fort des fondations selon les pays s'explique également par les traditions culturelles en présence. La forte tradition philanthropique observée dans les pays de *common law* peut trouver son origine, pour une part non négligeable, dans la pensée protestante. Les familles protestantes ont en effet accumulé des richesses à un stade inconnu jusqu'alors et la question de leur dévolution s'est alors posée et a abouti dans la transmission, non pas uniquement aux héritiers légitimes, mais également au profit du plus grand nombre, au travers de fondations.

S'agissant des problèmes posés par les schémas de défiscalisation utilisant le canal des fondations, la réflexion et la lutte engagées sur le plan international en sont à leurs balbutiements. La prise de conscience, sur la scène internationale, des problèmes d'opacité des acteurs économiques et de l'absence d'échange d'informations efficaces entre les Etats, est incontestable. Les fondations, en raison de leur proximité avec le monde économique ainsi que des avantages fiscaux dont elles bénéficient à travers le monde, se trouvent prises dans cette mouvance générale tendant vers davantage de transparence. Ce mouvement, initié très récemment, devrait raisonnablement se poursuivre et s'approfondir, notamment dans le cadre de l'OCDE. L'Union européenne, ainsi que les législations internes de nombreux Etats, se font également le relai de cette aspiration à la transparence fiscale.

BIBLIOGRAPHIE

CHAPITRE 1: Les fondations en France

OUVRAGES :

- F. BARRIÈRE, *Répertoire de droit civil – Fiducie*, Dalloz, janvier 2008
- E. BREEN, J.-Cl. Administratif, Fasc. 165
- I. NAJJAR, *Répertoire de droit civil – Donation*, Dalloz, janvier 2008

REVUES :

- F. BARRIÈRE, *La réception du trust au travers de la fiducie*, Litec, Bibl. dr. entr., 2004, n° 338
- P. BOUTEILLER, *Loi n° 2007-211 du 19 février 2007 instituant la fiducie*, JCP E 2007. 1404
- R. DAMMANN et V. ROUSSEL, *Fiducie, Les nouvelles opportunités*, Cah. dr. entr., mai-juin 2007
- M. GAUVIN, *L'affaire François Pinault : le droit français des fondations à l'épreuve de la mondialisation*, Dr. et patr. 1^{er} juin 2006, p. 40
- M. GRIMALDI, *Le mandat à effet posthume*, Defrénois 2007, art. 38509, n° 5 ; *Présentation de la loi du 23 juin 2006 portant réforme des successions et des libéralités*, D. 2006, chron. 2551
- Ph. MALAURIE, *La réforme des successions et des libéralités*, LPA 9 janv. 2007, p. 11 et s., spéc. p. 14
- M.-F. PAPANDREOU-DETERVILLE, *Droit des trusts et droit des biens*, RLDC 2006
- F. ZENATI-CASTAING et T. REVET, *Les biens*, PUF, Droit fondamental, 3^e éd., 2008

SITES INTERNET :

- Site du Centre Français des Fondations : www.centre-francais-fondations.org/
- Site du Centre Européen des fondations : www.efc.be/

CHAPITRE 2 : Les fondations en droit comparé

OUVRAGES :

- G. BERMANN, *Le régime juridique des fondations aux États-Unis p. 65 in Le droit des fondations en France et à l'étranger*. La documentation française, 1989

REVUES :

- Ph.-H. DUTHEIL, *Régime du mécénat : agrément des organismes étrangers*, Lamy
- B. LECOURT, *Fondation européenne : synthèse des réponses à la consultation publique*, Commission européenne, nov. 2009, *Revue des sociétés* 2009, p. 896

ÉTUDES :

- *Foundation Facts & Figures Across the Etats-Unis – Associating Private Wealth for Public Benefit*, European Foundation Center, avril 2005
- *Comparative Highlights of Foundation Law*, European Foundation Center, 2007
- *L'encouragement du mécénat culturel*, Les documents de travail du Sénat, Série Législation Comparée, mars 2003, n° LC 120

SITES INTERNET :

- Site de l'administration fiscale américaine : www.irs.gov/
- Site de l'administration fiscale anglaise : www.hmrc.gov.uk/
- Site de l'autorité de régulation anglaise des fondations : www.charity-commission.gov.uk/

CHAPITRE 3: Les interconnexions entre les systèmes

OUVRAGES :

- E. ALFANDARI, *Associations et fondations en Europe, Régime juridique et fiscal*, éd. Juris-Service, 1994
- H. BATIFFOL et P. LAGARDE, *Droit international privé* : LGDJ, 8e éd. 1993, t. 1, n° 209
- E. BREEN, J.-Cl. Administratif, Fasc. 165
- R.-J. DUPUY, *Le droit des fondations en France et à l'étranger : La documentation française* 1989
- I. FADLALLAH, Rép. Droit international, Dalloz 1re éd. 1968 V° Personne morale
- L. JULLIOT DE LA MORANDIÈRE, Rép. Droit international, Dalloz, V° fondation
- P. MAYER, *Droit international privé* : Montchrestien, 6e éd. 1998
- K. NEUHOFF et U. PAVEL, *Les fondations en Europe, une étude comparative* : I.D.W. Verlag GmbH Dusseldorf 1973
- NIBOYET, *Traité de droit international privé français* : Sirey t. II, 2e éd. 1950
- PILLET, *Les personnes morales en droit international privé* : 1914 n° 295 et s
- M. POMEY, *Traité des fondations d'utilité publique* : PUF 1980.
- M. REVILLARD, J.-Cl. Droit International, Fasc. 526-11

REVUES :

- C. COUSTET, *Trust, une avancée en trompe-l'oeil : Dr. et patrimoine* 1996, p. 18.
- Y. LEQUETTE, *De l'ordre de réduction des libéralités réalisées au moyen d'un trust entre vifs* : D. 1996, chron. p. 231, n° 4.
- Y. LOUSSOUARN, *L'administration des successions en droit international privé* : JDI 1970, p. 252
- P. SAINT-AMANS, *La transparence et l'échange d'informations en matière fiscale : la longue marche de l'OCDE*, Droit fiscal n° 14, 8 Avril 2010, 257

ÉTUDES :

- *Rapport sur la lutte contre la fraude et l'évasion fiscale par le biais de paradis fiscaux*, Étude par le ministère du Budget, Droit fiscal n° 16, 17 Avril 2008, 273
- *Coopération fiscale : Vers l'établissement de règles du jeu équitables*, Évaluation par le Forum Mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales, rapports de 2006, 2007, 2008 et 2009

SITES INTERNET :

- Site de l'OCDE : www.ocde.org/