

N° 279

SÉNAT

SESSION ORDINAIRE DE 2002-2003

Annexe au procès-verbal de la séance du 7 mai 2003

AVIS

PRÉSENTÉ

*au nom de la commission des Affaires culturelles (1) sur le projet de loi, ADOPTÉ PAR L'ASSEMBLÉE NATIONALE, relatif au **mécénat**, aux **associations** et aux **fondations**,*

Par M. Philippe NACHBAR,

Sénateur.

(1) Cette commission est composée de : M. Jacques Valade, *président* ; MM. Ambroise Dupont, Pierre Laffitte, Jacques Legendre, Mme Danièle Pourtaud, MM. Ivan Renar, Philippe Richert, *vice-présidents* ; MM. Alain Dufaut, Philippe Nachbar, Philippe Nogrix, Jean-François Picheral, *secrétaires* ; M. François Autain, Mme Marie-Christine Blandin, MM. Louis de Broissia, Jean-Claude Carle, Jean-Louis Carrère, Gérard Collomb, Yves Dauge, Mme Annie David, MM. Fernand Demilly, Christian Demuynck, Jacques Dominati, Jean-Léonce Dupont, Louis Duvernois, Daniel Eckenspieller, Mme Françoise Férat, MM. Bernard Fournier, Jean-Noël Guérini, Michel Guerry, Marcel Henry, Jean-François Humbert, André Labarrère, Serge Lagauche, Robert Laufoaulu, Serge Lepeltier, Mme Brigitte Luypaert, MM. Pierre Martin, Jean-Luc Miraux, Dominique Mortemousque, Bernard Murat, Mme Monique Papon, MM. Jacques Pelletier, Jack Ralite, Victor Reux, René-Pierre Signé, Michel Thiollière, Jean-Marc Todeschini, André Vallet, Jean-Marie Vanlerenberghe, Marcel Vidal, Henri Weber.

Voir les numéros:

Assemblée nationale (12^e législ.) : **678, 690** et T.A. **109**

Sénat : **234** (2002-2003)

Impôts et taxes.

SOMMAIRE

	<u>Pages</u>
INTRODUCTION	4
I. UN IMPÉRATIF : LA RELANCE DU MÉCÉNAT	6
A. COMBLER UN RETARD FRANÇAIS	6
1. <i>Un héritage culturel</i>	6
2. <i>Une pratique encore assez peu répandue</i>	7
3. <i>Des règles juridiques et fiscales encore perfectibles</i>	11
B. UN DÉFI SPÉCIFIQUE : ENCOURAGER LE MÉCÉNAT CULTUREL	15
1. <i>Un phénomène longtemps mal accepté</i>	15
2. <i>Une action prioritaire</i>	16
II. UN DISPOSITIF LISIBLE ET EFFICACE	20
A. LE TEXTE DU GOUVERNEMENT	20
1. <i>Des mécanismes fiscaux renforcés</i>	20
2. <i>Vers une amélioration du régime des fondations</i>	21
B. LA POSITION DE L'ASSEMBLÉE NATIONALE	24
1. <i>Des dispositifs plus incitatifs</i>	24
2. <i>Assurer la sécurité des donateurs</i>	25
3. <i>Instituer un contrôle sur les organismes bénéficiant du mécénat</i>	26
III. LES PROPOSITIONS DE VOTRE COMMISSION	28
A. ENCOURAGER LE DÉVELOPPEMENT DES FONDATIONS RECONNUES D'UTILITÉ PUBLIQUE	28
B. CONFORTER LE RÔLE DU MÉCÉNAT CULTUREL	30
1. <i>Accroître l'efficacité du dispositif incitant les entreprises à participer à l'enrichissement du patrimoine national</i>	30
2. <i>Encourager le mécénat musical</i>	31
3. <i>Ouvrir le bénéfice du mécénat aux organismes oeuvrant dans le domaine du spectacle vivant</i>	32
4. <i>Clarifier l'interprétation du dispositif d'exonération prévu par l'article 795 A du code général des impôts</i>	32
C. ASSOULPIR LES OBLIGATIONS QUI PÈSENT SUR LES ORGANISMES RECEVANT DES DONS	33
EXAMEN DES ARTICLES	36
• <i>Article 1^{er}</i> (art. 200 du code général des impôts) Modification du dispositif de réduction d'impôt pour les dons des particuliers	36

• Article 1 ^{er} bis (art. 757 du code général des impôts) Exonération des dons manuels du paiement des droits de mutation à titre gratuit	40
• Article 1 ^{er} ter Obligation de publicité des comptes	42
• Article additionnel après l'article 1 ^{er} ter Durée d'existence des fondations de flux	45
• Article 2 (art. 219 bis du code général des impôts) Doublement de l'abattement d'impôt sur les sociétés accordé aux fondations reconnues d'utilité publique	45
• Article 3 (art. 238 bis, 238 bis A, 238 bis AA et 238 bis AB du code général des impôts) Modification du régime fiscal des dons effectués par des entreprises	48
• Article 4 (art. 788 du code général des impôts) Abattement sur les droits de mutation à titre gratuit au titre des dons versés à une fondation reconnue d'utilité publique	52
• Article additionnel après l'article 4 (art. 795 A du code général des impôts) Calcul des intérêts de retard sur les droits de succession dus en cas de rupture des conventions prévoyant les modalités d'ouverture au public de monuments classés ou inscrits faisant l'objet d'une exonération de droits de mutation à titre gratuit	53
• Article 4 bis (art. 794 du code général des impôts) Extension du champ de l'exonération de droits de mutation à titre gratuit dont bénéficient les collectivités publiques	55
• Article 5 (art. 19-8 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat) Possibilité pour une fondation d'entreprise de recevoir des dons des salariés de l'entreprise fondatrice	56
• Article 6 (art. 238 bis 0A du code général des impôts) Extension du champ d'application de la réduction d'impôt prévue pour l'achat de trésors nationaux	58
• Article additionnel après l'article 6 (art. 238 bis AB du code général des impôts) Extension du champ de la réduction d'impôt dont bénéficient les entreprises qui acquièrent des trésors nationaux	61
• Article 7 (art. L. 111-8 du code des juridictions financières) Obligation d'établissement de comptes certifiés pour les organismes bénéficiaires de dons ouvrant droit à réduction d'impôt	62
• Article 8 Possibilité pour les associations reconnues d'utilité publique de recevoir une donation sous réserve d'usufruit au profit du donateur	65
• <i>Intitulé du projet de loi</i>	65
LES TRAVAUX DE LA COMMISSION	67
AMENDEMENTS PRÉSENTÉS PAR LA COMMISSION	68
ANNEXE - LISTE DES PERSONNALITÉS AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR	74

Mesdames, Messieurs,

Le projet de loi qui nous est soumis, annoncé au mois de décembre par le Premier ministre et examiné à l'Assemblée nationale le 1^{er} avril dernier, traduit la volonté du Gouvernement à la fois de réformer l'Etat et de renforcer le lien social, en encourageant l'engagement des particuliers et des entreprises au service des causes d'intérêt général.

Ses dispositions composent une réforme ambitieuse susceptible de permettre à la France de rattraper le retard relatif qu'elle enregistre en ce domaine par rapport à ses voisins européens.

A travers les travaux qu'elle a conduits lors de l'examen par le Sénat des lois du 23 juillet 1987 sur le mécénat, du 4 juillet 1990 sur les fondations d'entreprise ou du 2 juillet 1996 qui a créé la Fondation du patrimoine, votre commission des affaires culturelles a manifesté le souci constant d'inciter les citoyens à participer aux côtés de l'Etat à la défense de l'intérêt général et de promouvoir des dispositifs juridiques et fiscaux adaptés. Dans son acception la plus ancienne, c'est d'ailleurs bien au domaine de la culture que s'applique la notion de mécénat. Plus récemment, dans le cadre de la loi relative aux musées de France, votre commission a pris une part déterminante dans l'adoption de mécanismes destinés à encourager les entreprises à participer à la politique de protection du patrimoine national en finançant l'achat d'œuvres majeures.

Les mesures présentées par le Gouvernement participent d'une inspiration que votre commission ne peut donc que partager.

Le projet de loi propose un accroissement significatif des avantages fiscaux auxquels ouvrent droit les dons, mais vise également à encourager la création de fondations reconnues d'utilité publique. Ce souci de rompre avec la suspicion héritée de l'Ancien régime et de la Révolution à l'égard des biens de mainmorte, qui se traduit moins dans les dispositions du projet de loi que dans les mesures réglementaires qui l'accompagnent répond à une demande sociale qu'il convient, en effet, d'encourager.

Au-delà de l'appréciation très positive qu'elle portera sur ce texte, votre commission vous proposera des amendements destinés à en conforter les orientations.

*

* *

I. UN IMPÉRATIF : LA RELANCE DU MÉCÉNAT

Le projet de loi déposé par le Gouvernement correspond à la volonté exprimée par le Président de la République de « *libérer l'initiative (et) d'instaurer une nouvelle règle du jeu* » en impliquant dans la vie culturelle « *tous les acteurs de la société civile : particuliers, associations, fondations, entreprises* ». Cet objectif a été rappelé par le Premier ministre dans son discours de politique générale du 5 juillet 2002.

A. COMBLER UN RETARD FRANÇAIS

A l'évidence, le mécénat, et donc l'engagement des citoyens ou des entreprises en faveur de causes d'intérêt général reste encore relativement peu développé en France par rapport à d'autres pays occidentaux.

1. Un héritage culturel

La tradition française qui remonte à la Royauté et a été étayée par la Révolution accorde à l'Etat le monopole de la représentation de l'intérêt général contre les corps intermédiaires. C'est autour de l'Etat que s'est créée l'idée de la Nation et à travers lui que s'est constitué le territoire, à l'inverse de ce qui a prévalu dans d'autres pays européens tels l'Italie ou l'Allemagne. Déjà fortement présente à travers la monarchie absolue, la puissance publique n'a cessé, depuis, de tenir une place de plus en plus importante dans la vie sociale, évolution qu'a parachevée l'apparition de l'Etat-providence.

Par ailleurs, la révolution industrielle telle qu'elle s'est déroulée en France n'a guère favorisé l'émergence d'entrepreneurs à l'image de ceux qui, aux Etats-Unis, en Grande-Bretagne ou en Allemagne ont su très tôt développer un mécénat d'entreprise. L'admonestation de Guizot conjuguée aux accusations de paternalisme ont eu pour effet de détourner durablement les chefs d'entreprises français de telles pratiques.

Portant le poids de cet héritage historique, le mécénat apparaît donc comme une pratique sociale encore récente. Cette idiosyncrasie traduit la conviction profondément ancrée dans les mentalités françaises selon laquelle, pour citer M. Jacques Rigaud¹, « *l'Etat détient le monopole de l'intérêt général et que toute initiative extérieure à lui qui prétendrait concourir au bien commun est nécessairement suspecte, se situant quelque part entre une*

¹ *L'exception culturelle, septembre 1995*

congrégation religieuse vue par les anticléricaux du temps du père Combes, et une association de malfaiteurs ».

Cette conviction est particulièrement vivace dans le domaine culturel où la tradition de l'intervention de l'Etat est ancienne. En effet, en créant un ministère de la culture, la République a repris au XXe siècle les habits de mécène de la Royauté –rappelons que sous Louis XIV, Colbert avait institué une direction du goût–, habits retailés avec le souci non seulement d'encourager la création nationale, mais également de garantir l'accès de tous à la culture. Il en est longtemps résulté une méfiance des artistes comme des institutions publiques à l'égard des mécènes censés assujettir la politique culturelle, domaine réservé de l'Etat, à des intérêts privés et forcément mercantiles.

Il semble à cet égard symptomatique de cette réticence à l'égard du mécénat que l'on ne dispose pas de statistiques fiables et exhaustives tant sur le montant des contributions versées à ce titre par les particuliers et les entreprises, que sur leur affectation.

Le mécénat ne constitue pas une pratique encore assez répandue pour être observée et analysée, ce qui est regrettable. L'absence de statistiques interdit de mesurer l'efficacité des dispositifs censés l'encourager comme d'apprécier l'impact des opérations de mécénat et entretient par là même une certaine suspicion sur la pertinence de l'usage des sommes recueillies au titre de la générosité. Les chiffres disponibles sont donc à analyser avec la plus grande prudence.

D'après les données fournies par le Gouvernement et reprises lors des débats à l'Assemblée nationale, alors qu'aux Etats-Unis, le mécénat et la philanthropie représentent 2,1 % du PIB, soit 217 millions d'euros, seulement 15 % des Français feraient des dons et le nombre des entreprises investies dans le mécénat ou le parrainage serait de l'ordre de 2000, soit un montant de dons qui représenterait environ 0,09 % du PIB.

2. Une pratique encore assez peu répandue

- **Le mécénat des particuliers**

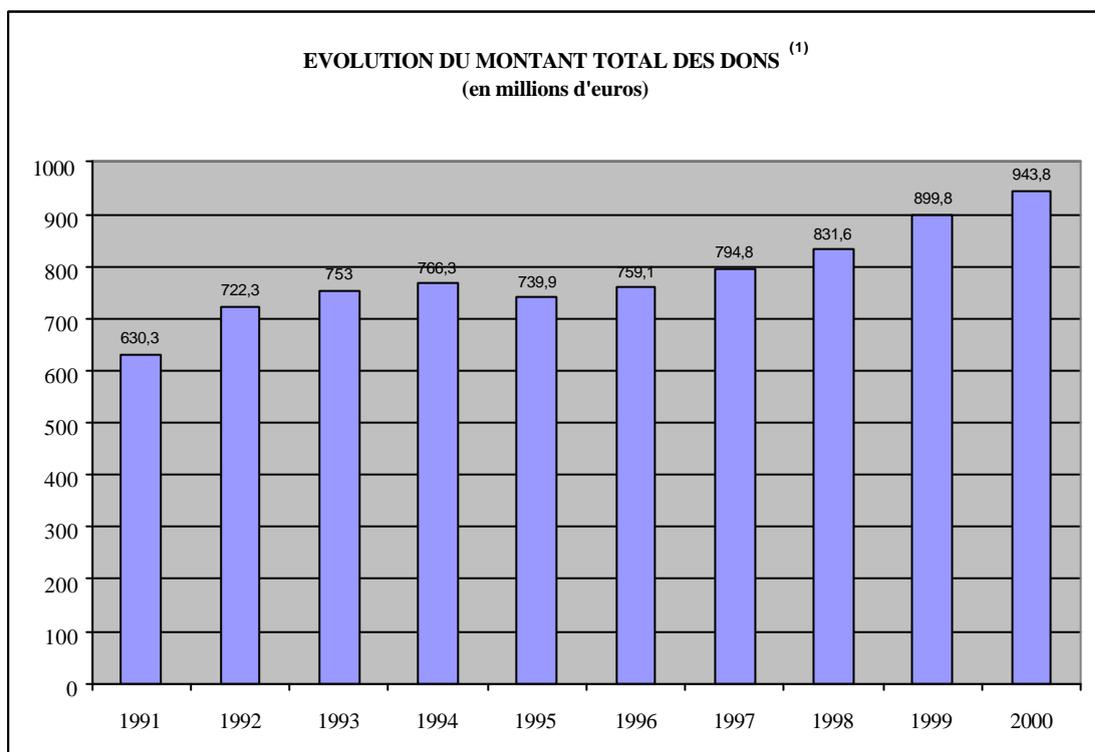
Les informations relatives au mécénat des particuliers que votre rapporteur a pu recueillir concernent, pour les plus fiables, les sommes déclarées à l'administration fiscale dans le cadre du dispositif de réduction d'impôt prévu par l'article 200 du code général des impôts.

Il convient de rappeler que ce dispositif permet aux particuliers de bénéficier d'une réduction d'impôt sur le revenu égale à 50 % du montant des dons effectués au profit de fondations ou d'associations reconnues d'utilité

publique ou d'organismes d'intérêt général, dans la limite de 10 % du revenu imposable¹.

Les dernières études, réalisées par l'Observatoire de la générosité et du mécénat à l'initiative de la Fondation de France, concernent l'année 2000 ; ces chiffres font apparaître que les Français ont déclaré des dons pour un montant total de 968 millions d'euros, en augmentation de 4,88 % par rapport à l'année 1999.

L'évolution du montant des dons déclarés depuis 1991 est retracée dans le tableau suivant :



(1) Hors dons aux partis politiques.

Ces chiffres consacrent donc une tendance à l'accroissement de la générosité des particuliers sur la dernière décennie, évolution qui n'est sans doute pas sans lien avec les réformes successives destinées à accroître l'avantage fiscal auquel ouvre droit l'article 200 du code général des impôts.

Il convient toutefois de souligner que ces données sont partielles dans la mesure où, d'après un sondage récent réalisé en avril 2002 par la SOFRES pour le compte de l'UNOGEP², près d'un quart des donateurs ne déclarent pas leurs dons. Ainsi, 9 % d'entre eux ne joindraient à leur déclaration de revenus

¹ Le montant de la réduction d'impôt est de 60 % pour les dons versés à des associations d'aide aux personnes en difficulté.

² Union nationale des organismes faisant appel à la générosité du public.

que certains reçus fiscaux et 28 % n'en enverraient aucun. Cependant, il s'agit là essentiellement du fait de foyers fiscaux peu ou pas imposés et qui, en toute hypothèse, effectuent des dons d'un montant modeste.

Si l'on examine le don moyen pour chaque tranche d'imposition, il apparaît que la palme de la générosité revient aux foyers les plus modestes. Le don représente, en effet, une proportion du revenu qui diminue au fur et à mesure que l'on franchit les tranches de revenus. Très nettement inférieure à 1 % pour les plus hautes tranches, elle est de 2,59 % pour les revenus imposables compris entre 6000 et 7500 euros, soit un rapport de près de 1 à 3.

Les donateurs constituent une minorité des foyers fiscaux : plus de trois foyers fiscaux imposables sur quatre ne déclarent aucun don. Cette proportion, constante depuis le début des années 90, s'accroît depuis 1998, ce qui amène à relativiser l'augmentation du montant des dons qui semble donc essentiellement imputable à l'évolution des versements effectués par les donateurs les plus fidèles et les plus généreux.

Cette relative « *frilosité* » ne s'explique pas par la méfiance que pourraient entretenir les Français à l'égard des organismes caritatifs. En effet, selon le sondage précité réalisé à l'initiative de l'UNOGEP, 86 % des Français ont confiance dans le secteur caritatif. Les récents scandales tels que celui de l'ARC (Association de recherche sur le cancer) n'ont pas affecté la progression du montant des dons, qui semble à l'instar de ceux effectués par les entreprises, plus sensible aux aléas de la conjoncture économique et financière.

Ces données font apparaître un très large vivier encore inexploité de donateurs potentiels, ce qui souligne la pertinence de l'approche fiscale de la politique d'encouragement du mécénat.

- **Le mécénat des entreprises**

Les dépenses de mécénat des entreprises échappent elles aussi à un recensement exhaustif.

Leur régime fiscal est essentiellement prévu par l'article 238 bis du code général des impôts qui permet aux entreprises de déduire de leur résultat les dons effectués au profit d'associations ou de fondations reconnues d'utilité publique ou d'organismes d'intérêt général. Ce régime s'applique aux dépenses de mécénat qui se définissent comme celles destinées à apporter un soutien matériel sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire et se distinguent donc des dépenses de parrainage.

L'ampleur de l'avantage fiscal dépend de la qualité de l'organisme bénéficiaire des dons. La déduction est ainsi limitée :

- à 2,25 % du chiffre d'affaires pour les versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ou encore au profit d'une fondation d'entreprise ;

- à 3,25 % du chiffre d'affaires pour les dons faits à des fondations ou associations reconnues d'utilité publique ayant un caractère d'intérêt général et à un ensemble d'organismes qui regroupe notamment les établissements d'enseignement supérieur et les associations culturelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs.

D'après les données recueillies auprès des entreprises par l'Association pour le développement du mécénat industriel et commercial (Admical) dont le dernier rapport porte sur l'année 2000, on constate au cours des dernières années une croissance constante du mécénat d'entreprise, tant dans le domaine de la culture que dans ceux de la solidarité et de l'environnement, domaines auxquels se limite le recensement statistique.

Longtemps regardé avec méfiance comme une immixtion du capitalisme dans un domaine réservé à la puissance publique, celui de l'intérêt général, le mécénat est désormais considéré comme une forme originale de communication permettant de valoriser l'image de l'entreprise au-delà de la simple promotion d'une marque ou d'un produit. Plus spécifiquement, l'association du nom d'une entreprise à une initiative sans implication économique directe est apparue comme un moyen pour les entreprises d'afficher une responsabilité sociale, alors que ces dernières se trouvent désormais sous le double contrôle de la communauté financière et d'une opinion de plus en plus soucieuse de développement durable.

Comme le soulignait l'Admical dans son rapport précité, « *il semble que le mécénat soit en France à un tournant important de son développement. Alors que, pendant des années, la société continuait à le considérer avec une certaine méfiance pour ne pas dire suspicion, il semble plus suspect pour une grande entreprise de ne pas faire de mécénat que d'en être un acteur et parfois même l'auteur.* »

Si, à l'évidence, le mécénat s'est professionnalisé, répond à des stratégies de plus en plus élaborées et repose sur une implication croissante des salariés, son bilan présente encore nombre de faiblesses.

Les sommes collectées par ce biais apparaissent encore assez modiques. Dans les domaines étudiés par l'Admical, le mécénat des entreprises représentait environ 341 millions d'euros en 2 000 –soit 0,02 % du PIB– contre 283,1 millions d'euros en 1996 et 322,6 millions d'euros en 1998. En dépit d'une tendance favorable, les actions de mécénat semblent étroitement tributaires du contexte économique, et cela de manière fort compréhensible.

Par ailleurs, les entreprises mécènes sont peu nombreuses : 1 840 en 2000, contre 1 510 en 1996 et 1 645 en 1998. Il convient toutefois de souligner le rôle croissant que jouent les petites et moyennes entreprises (moins de 500 salariés) dont font partie beaucoup de directions régionales d'entreprises, et qui représentent depuis 1991 la majorité des mécènes : 70 % en 2000, contre 68 % en 1998.

Par ailleurs, il apparaît qu'un très grand nombre d'entreprises continue à utiliser le parrainage pour des raisons fiscales dans la mesure où, à la différence des dépenses de mécénat, la déductibilité de sommes engagées à ce titre n'est pas plafonnée.

Force est donc de constater que, si le mécénat d'entreprise est désormais entré dans les mœurs et a su affirmer sa spécificité par rapport à la logique de don désintéressé qui inspire le mécénat des particuliers, il n'est pas encore devenu une pratique courante.

3. Des règles juridiques et fiscales encore perfectibles

- **Le caractère peu attractif du droit des fondations**

Encourager le mécénat permet de susciter la mobilisation des énergies privées au service de l'intérêt général. Cet objectif, qui répond à une demande sociale de plus en plus marquée, souffre aujourd'hui de l'insuffisant développement des organismes chargés de recueillir les recettes de la générosité publique et d'en assurer la redistribution.

Si le mécénat bénéficie du dynamisme du monde associatif qui lui offre de multiples possibilités d'engagement, il pâtit en revanche du caractère encore peu attractif du régime juridique des fondations, et, dans une moindre mesure, des associations reconnues d'utilité publique.

Ces régimes ont longtemps souffert de la réticence héritée du droit français ancien qui reposait sur l'idée reprise du droit romain que l'attribution de la personne morale ne peut relever que d'une autorisation de l'Etat, qui peut à tout moment la retirer. Ce « régime du bon plaisir » fut consacré après la Révolution par le Conseil d'Etat qui, partageant la même hostilité que

l'Ancien Régime pour les biens de mainmorte¹, a précisé dans un avis de l'an XIV que « *Les établissements de bienfaisance ne peuvent être utiles et inspirer une confiance fondée, quelle que soit la pureté des intentions qui les ont fait naître, tant qu'ils ne sont pas soumis à l'examen de l'administration publique, autorisés, régularisés et surveillés par elle* ».

La loi de 1901 marque certes une rupture. Toutefois, le législateur a réservé aux seules associations reconnues d'utilité publique, c'est-à-dire celles qui ont fait l'objet d'une reconnaissance explicite de l'Etat, la possibilité de recevoir des libéralités.

Ces dernières sont au demeurant fort peu nombreuses, si on les compare avec les associations déclarées : au 15 juillet 2000, on en comptait 1 960 dont près de 200 n'auraient plus aucune activité, sinon plus aucune existence, alors qu'il existe environ 800 000 associations déclarées.

Les fondations, régies par un droit uniquement jurisprudentiel jusqu'à l'adoption de la loi du 23 juillet 1987² sur le développement du mécénat qui en a précisé la définition, occupent une place infiniment plus modeste que dans la plupart des sociétés comparables à la nôtre.

Aux Etats-Unis, l'affectation de patrimoines privés à des œuvres d'intérêt général a permis la création de grandes fondations, notamment dans le domaine culturel à l'image de la fondation Guggenheim. Au Royaume-Uni, le réseau dense des *charities trusts* a prolongé au travers de l'initiative privée les actions de protection sociale mises en place dans le cadre de l'Etat-providence. En Allemagne, les fondations jouent également un grand rôle y compris en matière économique et industrielle. Plus récemment, en Espagne, le droit de fonder a été consacré dans la Constitution.

Alors que 12 000 fondations sont répertoriées aux Etats-Unis, 3 000 *charities trusts* en Grande-Bretagne et 2 000 fondations en Allemagne, on recense en France 546 fondations.

En France, le droit applicable aux fondations, comme l'a souligné le Conseil d'Etat dans une étude publiée en 1996, « *est loin de régler l'ensemble des problèmes rencontrés par ces établissements* ». Ses dispositions constituent, pour certaines, de réels freins à leur constitution, qui obéit encore à une procédure à la fois longue et bureaucratique.

Ce constat est d'autant plus regrettable que les fondations jouissent auprès du public –et des donateurs– d'un prestige particulier.

¹ Selon le Littré, condition des biens qui appartenant à des corps ecclésiastiques, soit séculiers soit réguliers, sont inaliénables et ne produisent aucun droit de mutation.

² Loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat.

Ce prestige explique au demeurant que le concept de fondation ait connu une certaine diversification au cours des dernières années.

Ainsi, la loi du 4 juillet 1990 a autorisé la création des fondations d'entreprise, destinées à donner un cadre juridique au mécénat d'entreprise. Ces fondations, au nombre de 69 en 2002, ont connu un développement qui reste toutefois en-deçà des ambitions du législateur.

Ce bilan contraste à l'évidence avec le mouvement général de la société qui semble se prêter à la création d'institutions susceptibles de fédérer différentes initiatives publiques ou privées, ce que permet précisément le régime des fondations, comme en témoigne le succès que remportent les « *fondations abritées* », notamment au sein de l'Institut de France ou de la Fondation de France. Cette forme de fondations rend possible l'affectation de biens en vue de la réalisation d'œuvres d'intérêt général à une fondation d'utilité publique qui en assure la gestion financière et en redistribue les produits en se conformant aux conditions fixées par les donateurs sans pour autant que soit créée une personne morale spécifique.

• **Des règles fiscales à certains égards moins avantageuses que dans les pays européens**

S'il n'existe pas à proprement parler de politique européenne du mécénat, la plupart des pays européens disposent dans leur législation fiscale de mécanismes destinés à encourager les dons, et cela notamment dans le domaine culturel.

Par ailleurs, existent dans ces pays des statuts juridiques, qui s'apparentent de près ou de loin à la fondation telle que l'entend le droit français, c'est-à-dire une structure permettant d'affecter un patrimoine à un objet précis.

L'étude¹ de ces exemples étrangers témoigne du souci qu'ont manifesté nos voisins à travers des réformes récentes d'encourager le mécénat à travers ces deux instruments.

La loi espagnole du 23 décembre 2002 relative au régime fiscal des entités sans but lucratif et aux incitations fiscales du mécénat a défini le concept d' « organisme sans but lucratif » et modifié le régime fiscal des dons afin de le rendre plus attractif. Ce texte a porté de 20 à 25 % la part des dons des particuliers déductibles de l'impôt sur le revenu et prévu que les lois de finances annuelles définissent des programmes prioritaires pour lesquels le pourcentage déductible pourra s'élever à 30 %. Cette réforme fiscale a été complétée par l'adoption de la loi du 26 décembre 2002 sur les fondations, qui facilite la création et le fonctionnement des fondations, en supprimant le

¹ Les documents de travail du Sénat, série législation comparée n° 120.

régime de l'autorisation administrative préalable et en allégeant leurs obligations comptables.

En Allemagne, les dons faits par des particuliers ou des entreprises bénéficient également d'un régime de déductibilité. Par ailleurs, le statut fiscal des fondations apparaît particulièrement attractif. La loi du 14 juillet 2000 a instauré un mécanisme de déductibilité pour les dons qui leur sont versés plus avantageux que celui applicable aux autres dons. Par ailleurs, les fondations, et, au-delà les organismes d'intérêt public, bénéficient d'un régime fiscal favorable : ils sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dès lors qu'ils poursuivent de façon exclusive et directe des objectifs d'intérêt général et leurs revenus provenant des activités marchandes le sont également dès lors qu'elles sont indissolublement liées à la réalisation des objectifs statutaires. La portée de ces dispositions fiscales a été amplifiée par la loi du 15 juillet 2002 sur la modernisation du droit des fondations. Ce dispositif prévoit notamment que la création d'une fondation, dont les règles ressortissent désormais à la compétence fédérale, ne requiert plus une autorisation mais une simple reconnaissance.

En Italie, des réformes ont été également engagées afin d'élargir les possibilités de déduction fiscale, notamment dans le domaine culturel. La loi du 21 novembre 2000 offre aux entreprises la possibilité de déduire de leur bénéfice imposable la totalité des dons en espèces faits à des organismes culturels. Par ailleurs, à l'instar d'autres pays européens, les procédures de reconnaissance des associations et des fondations ont été assouplies.

Le Royaume-Uni qui se caractérise par l'existence de près de 180 000 organisations philanthropiques se distingue par des mécanismes spécifiques très incitatifs, en particulier en ce qui concerne le régime fiscal des organismes sans but lucratif. Dès lors qu'un organisme est enregistré, quels que soient son statut et son domaine d'activité, la plupart de ses revenus échappent à l'impôt.

Ces comparaisons, forcément hâtives, témoignent du souci partagé par nos voisins européens de renforcer les incitations à la générosité publique, en favorisant les dons mais également, et surtout, en encourageant l'activité des organismes d'intérêt général. A cet égard, le projet de loi qui nous est soumis s'inscrit dans une dynamique européenne.

B. UN DÉFI SPÉCIFIQUE : ENCOURAGER LE MÉCÉNAT CULTUREL

1. Un phénomène longtemps mal accepté

Comme votre rapporteur l'a souligné plus haut, la tradition multiséculaire d'intervention culturelle de l'Etat a eu pour effet de jeter un voile de suspicion sur les intentions des particuliers ou des entreprises désireux de participer au financement d'actions d'intérêt général dans ce domaine.

Ainsi, comme l'a rappelé M. Henri Loyrette, président-directeur du Louvre, au cours d'une audition organisée par votre rapporteur, les recettes du mécénat ont longtemps été considérées par les conservateurs de musées comme un risque potentiel de perversion commerciale de l'activité muséographique. A cet égard, la comparaison avec les musées américains est frappante : alors que l'équipe chargée du développement du mécénat compte 60 personnes au Metropolitan Museum de New York, celle du Louvre n'en comptait encore à une date récente pas plus de quatre.

La même méfiance a longtemps prévalu dans tous les domaines de l'action culturelle de l'Etat, la crainte en particulier chez les artistes de voir la liberté de création assujettie à la puissance de l'argent prévalant sur l'intérêt de disposer de subsides plus importants. Ainsi, si l'on brocarde volontiers l'Etat culturel et ses choix artistiques, les tentatives faites pour relancer le mécénat ont achoppé sur la crainte d'un désengagement de l'Etat et d'une domination marchande sur la culture.

Par ailleurs, l'importance de l'intervention de l'Etat, et désormais de manière prépondérante des collectivités territoriales, dans le financement de la culture n'a pas créé de mouvement en faveur d'un engagement des citoyens en ce domaine.

Il aura fallu une loi d'initiative gouvernementale pour que soit créée une fondation du patrimoine¹ chargée de collecter des fonds privés en faveur de la protection du «petit patrimoine» non protégé alors que le National Trust, dont l'existence remonte à la fin du XIXe siècle, joue grâce aux fonds qu'ils collecte et au volontariat qu'il fédère un rôle primordial dans la politique britannique de sauvegarde du patrimoine. Près de six ans après sa création, la Fondation du patrimoine, organisme au statut largement dérogatoire peine encore à mobiliser la participation des entreprises et n'a pas encore attiré les dons des particuliers, cela sans doute en raison de mécanismes d'adhésion trop complexes. Ce constat contraste avec la montée en puissance du sentiment patrimonial des Français qui, à travers les journées du patrimoine

¹ Loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 relative à la Fondation du patrimoine

organisées chaque année, témoignent d'un attachement croissant à la préservation de notre héritage historique.

2. Une action prioritaire

• Des sommes encore modiques

Le risque de voir, selon la formule de M. Jacques Rigaud, le mécénat « *faire les fins de mois difficiles d'un Etat nécessiteux* » reste encore largement de l'ordre du phantasme compte tenu de la nature des sommes collectées par ce biais.

Selon les données recueillies par l'Admical, ont été recensées dans le domaine de la culture :

- 1 200 entreprises actives (contre 1 000 en 1996 et 1 100 en 1998). Traditionnellement, les secteurs les plus concernés par ces actions sont ceux des établissements bancaires et de crédit, de la communication et de la presse, qui représentent respectivement 21 % et 16 % des actions engagées ;

- 2 800 actions (contre 2 650 en 1996 et 2 700 en 1998) ;

- pour un budget global de 198 millions d'euros (contre 167 694 millions d'euros en 1996 et 190 561 millions d'euros en 1998), soit 58 % des sommes consacrées par les entreprises au mécénat.

Si le mécénat culturel reste le domaine privilégié du mécénat d'entreprise, il convient de souligner qu'il connaît désormais une croissance moins rapide que celle du mécénat lié à la solidarité et à la protection de l'environnement.

S'agissant des dons des particuliers, aucune statistique ne permet d'en connaître avec certitude l'affectation. Cependant, il semble que la culture soit loin derrière d'autres causes telles l'aide aux personnes en difficulté, la santé ou la recherche. D'après une enquête réalisée en octobre 2002 par la SOFRES pour la Fondation de France, qui portait sur l'ensemble des dons –au sens large– consentis par les Français¹, la culture n'en représentait que 7 %.

Ces sommes restent sans commune mesure avec celles engagées par les collectivités publiques. Rappelons que le budget du ministère de la culture s'élève à 2 409,7 millions d'euros en 2003 et que l'ensemble de la dépense culturelle des collectivités publiques atteint près de 15 milliards d'euros.

¹ évalués par cette enquête à 1,9 milliard d'euros.

- **Un partenariat pourtant indispensable**

Faute de pouvoir étudier l'affectation des dons des particuliers, en raison d'une absence d'instruments statistiques, votre rapporteur analysera les orientations du mécénat des entreprises.

Les domaines concernés par ces actions de mécénat témoignent d'un comportement constant qui privilégie la musique et les arts plastiques, et plus particulièrement les musées.

LES PRÉFÉRENCES CULTURELLES DES ENTREPRISES
Répartition des opérations de mécénat culturel par disciplines artistiques
(en % du nombre total d'actions de mécénat culturel)

Disciplines	2000	1998	1996
Musique	29	33,5	29
Arts plastiques-musées	21	17,5	21
Théâtre	12	7	5
Patrimoine	7	8,5	9
Actions pluridisciplinaires	6,5	7	8
Photographie	6	8,5	5
Audiovisuel-multimédia	4,5	6,5	9,5
Danse	4,5	2,5	3
Divers	4	0,5	2,5
Edition-littérature	3	6	6
Architecture / design	2,5	2,5	2
Total	100	100	100

(Source Admical)

Le mécénat en faveur de la musique prend des formes très variées, à la fois destiné à soutenir l'effort de diffusion grâce aux concours dispensés à des nombreux festivals ou directement à des formations musicales et à des musiciens, mais également à apporter un appui aux actions d'éducation musicale, domaine où traditionnellement les moyens publics manquent pour satisfaire une demande sociale croissante.

En ce qui concerne les arts plastiques, au contraire des mécènes de jadis, les entreprises hésitent encore semble-t-il à soutenir directement la création artistique, sans doute en raison des fluctuations importantes que connaît la cote de l'art contemporain sur le marché de l'art. Toutefois, certaines fondations d'entreprise ont constitué des collections, répondant ainsi

en partie au souhait du législateur de voir le mécénat d'entreprise s'inscrire dans la durée.

Le mécénat joue en revanche un rôle de plus en plus important dans le fonctionnement des musées. A cet égard, les associations d'amis de musées, très anciennes, pour certaines d'entre elles, constituent depuis longtemps déjà un outil permettant aux musées de fédérer les donateurs mais aussi de susciter des vocations de mécènes.

Les acquisitions constituent un champ d'intervention privilégié du mécénat en faveur des musées. On soulignera que le mécénat contribue bon an mal an à environ 10 % du budget d'acquisition des musées nationaux. Les difficultés de la Réunion des musées nationaux, qui ont eu pour effet de diminuer le montant de sa contribution, comme l'inflation des prix sur un marché de l'art devenu international, confèrent à la contribution de la sphère privée un rôle essentiel, notamment afin d'assurer le maintien sur le territoire d'œuvres majeures. Le dispositif mis en place par la loi du 31 décembre 1992¹, qui s'est substitué à l'ancienne législation douanière de 1941, conditionne étroitement la protection du patrimoine national aux capacités d'acquisition des institutions publiques. Les «trésors nationaux», c'est-à-dire les œuvres auxquelles a été refusé temporairement le certificat d'exportation, qui ont pu être achetées l'ont été pour les œuvres les plus importantes grâce au mécénat. Ainsi, le portrait de Melle Juliette de Villeneuve par David, acquis en 1998, qui figure désormais dans les collections du musée du Louvre, a été financé pour les deux tiers par la société des amis du Louvre. De même, deux pièces remarquables de mobilier royal, un coffret à bijoux signé Carlin ayant appartenu à Marie-Antoinette et une table à écrire de Riesener, ont pu, grâce au mécénat, rejoindre les collections du château de Versailles.

Ce constat a d'ailleurs justifié que soient introduits dans la loi du 4 janvier 2002 relative aux musées de France, lors de son examen par le Sénat, deux dispositifs fortement incitatifs ouvrant droit pour les entreprises qui concourent à l'achat de trésors nationaux ou qui les acquièrent pour leur propre compte à une réduction d'impôt égale à 90 % dans le premier cas et à 40 % dans le second des sommes engagées.

Au-delà de ces acquisitions prestigieuses, le mécénat soutient également l'effort de diffusion scientifique et culturelle des institutions muséographiques. Il convient d'évoquer ici le fructueux partenariat entre le groupe Louis Vuitton-Moët-Hennessy et la Réunion des musées nationaux dans le cadre de l'organisation des expositions temporaires, mais également les actions que cet établissement public conduit avec le groupe Carrefour afin d'organiser des expositions hors des musées.

¹ Loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 relative aux produits soumis à certaines restrictions de circulation et à la complémentarité entre les services de police, de gendarmerie et de douane.

Ce partenariat ne constitue pas un assujettissement de la politique d'exposition à des considérations mercantiles mais plutôt, ainsi que l'a fait observer M. Henri Loyrette à votre rapporteur, un moyen de se consacrer à des projets exigeants qui n'auraient pu être financés par les fonds publics faute d'être immédiatement rentables en termes de recettes commerciales. Ainsi, à titre d'exemple, il convient de relever que les publications scientifiques du Louvre sont pour une large part financées par le mécénat.

Par ailleurs, la coopération engagée avec les entreprises et les associations constitue indéniablement un moyen pour les musées de conquérir de nouveaux publics.

L'intrusion de partenaires privés dans la politique culturelle qui semble désormais admise tant par les conservateurs que par l'opinion, au travers notamment des médias, offre également aux musées l'opportunité de développer leurs projets indépendamment des aléas budgétaires et, en particulier, les projets de rénovation. On notera ainsi que le contrat d'objectifs et de moyens signé par le Louvre pour la période 2003-2005 prévoit un quasi-doubling des recettes de mécénat, qui s'élèvent aujourd'hui à 4,5 millions d'euros. Le mécénat semble donc devenu une donnée incontournable de la gestion des musées, et plus largement des institutions culturelles.

Votre commission y voit un facteur d'évolution positif qui témoigne de l'attachement des citoyens au dynamisme de la vie culturelle mais également offre l'occasion de démocratiser les actions conduites en ce domaine en libérant et en décentralisant les initiatives. Il est en effet souhaitable que les sommes recueillies en faveur du mécénat culturel continuent à progresser afin que les actions engagées à ce titre irriguent l'ensemble des secteurs culturels et profitent non seulement à des institutions prestigieuses, qui constituent, certes, pour les entreprises, une garantie en termes de retombées médiatiques, mais également à des projets plus modestes, peut-être moins évidemment « rentables » pour leur image. Il semble que, d'après les tendances récentes, observées notamment par l'Admical, cette évolution soit d'ores et déjà amorcée. Le projet de loi ne peut que consolider cette tendance.

II. UN DISPOSITIF LISIBLE ET EFFICACE

A. LE TEXTE DU GOUVERNEMENT

Le projet de loi déposé à l'Assemblée nationale s'inscrit dans le plan de relance du mécénat et des fondations présenté par le Premier ministre le 17 décembre dernier. Ses dispositions répondent à deux objectifs :

- accroître le caractère incitatif des dispositifs fiscaux d'encouragement au mécénat ;
- améliorer le statut des fondations.

1. Des mécanismes fiscaux renforcés

S'inscrivant dans les réformes successives engagées depuis la fin des années 1980, le projet de loi améliore très significativement les avantages fiscaux prévus par les articles 200 et 238 bis du code général des impôts, tout en poursuivant un objectif de simplification.

Dans un souci de lisibilité, il est ainsi prévu d'harmoniser les mécanismes applicables aux particuliers et aux entreprises.

En l'état actuel du droit, les dons des particuliers ouvrent droit à une réduction d'impôt sur le revenu, tandis que ceux consentis par des entreprises bénéficient d'un régime de déductibilité du résultat.

Le projet de loi propose d'étendre aux entreprises le dispositif applicable aux particuliers, dispositif dont il accroît par ailleurs l'attractivité en relevant de 50 à 60 % le montant de la réduction d'impôt.

Pour les particuliers, le plafond de la réduction fiscale est porté de 10 % à 20 % du revenu imposable. Par ailleurs, est ouverte la possibilité de reporter l'excédent de la réduction fiscale sur cinq ans. Pour les entreprises, il est retenu une limite de 5 % du chiffre d'affaires tandis que les textes prévoient actuellement une déductibilité des dons limitée à 2,25 % ou 3,25 % selon la nature de l'organisme bénéficiaire. Ces mesures permettront de réserver un traitement favorable aux dons ponctuels d'un montant élevé, notamment ceux destinés à créer une fondation.

Ces propositions marquent une étape supplémentaire dans le renforcement du caractère incitatif de la fiscalité, étape qui profite

essentiellement aux entreprises pour lesquelles l'avantage fiscal attaché à l'acte de mécénat est doublé par rapport au dispositif actuel.

Votre rapporteur ne peut que souligner l'intérêt de ces mesures qui doivent toutefois s'accompagner de la part de l'administration et des organismes bénéficiaires d'un effort de pédagogie auprès des donateurs afin que leur impact ne se limite pas à un effet d'aubaine et donc à un financement par l'Etat de la philanthropie, ce qui serait exactement contraire à l'objectif poursuivi.

Cet effort de pédagogie sera facilité par les mesures de simplification proposées par le projet de loi.

Jusqu'à présent, s'appliquaient aux dons versés par les particuliers et les entreprises des traitements différenciés selon la nature de l'organisme auquel ils bénéficiaient.

Ainsi, les dons des particuliers ouvraient droit à une réduction d'impôt égale à 50 % sauf pour ceux versés aux organismes venant en aide aux personnes en difficulté. Au bénéfice du relèvement du montant de la réduction d'impôt, le projet de loi procède à une uniformisation du dispositif de l'article 200 du code général des impôts par le biais d'un « alignement par le haut ».

En ce qui concerne les entreprises, la déductibilité est en l'état actuel du droit soumise à des plafonds différents selon la nature ou plus exactement le statut de l'organisme, ce qui ne se justifie guère dans la mesure où l'article 238 bis a vocation à inciter les entreprises à effectuer des dons en faveur de causes d'intérêt général et non à établir une quelconque hiérarchie entre ces causes en fonction du statut des organismes qui y concourent. L'article 3 du projet de loi instaure un mécanisme de réduction d'impôt qui s'applique sans distinction à l'ensemble des organismes visés par l'article 238 bis.

2. Vers une amélioration du régime des fondations

Répondant au constat maintes fois répété de l'inadaptation du régime des fondations à un développement plus général du mécénat, le texte déposé par le Gouvernement comporte des dispositions destinées à améliorer le statut fiscal de ces organismes, dispositions qui s'accompagnent de mesures de nature à assouplir leur encadrement réglementaire.

- **Un statut fiscal assoupli**

Le projet de loi s'inscrit dans les réformes engagées par nos principaux partenaires européens pour favoriser l'action des fondations qui, en

France, sont encore peu nombreuses alors que leur statut apparaît offrir des garanties incontestables pour la mise en œuvre d'actions de mécénat.

Il convient de rappeler que les fondations reconnues d'utilité publique ne disposent pas d'un régime fiscal différent de celui des autres organismes sans but lucratif.

Ce régime fixé par l'article 219 bis du code général des impôts prévoit que les fondations sont assujetties pour les revenus qui ne sont pas rattachables à une exploitation commerciale et industrielle à des taux réduits d'impôt sur les sociétés. Seule règle spécifiquement applicable aux fondations reconnues d'utilité publique, le III de l'article 219 bis, introduit à la faveur de la loi du 23 juillet 1987, leur applique un abattement d'un montant de 15 000 euros. L'article 2 du projet de loi porte le montant de cet abattement à 30 000 euros, soit un doublement.

Au-delà, le projet de loi comporte deux mesures destinées à encourager le mécénat en faveur des fondations reconnues d'utilité publique.

En premier lieu, l'article 4 propose de soustraire de l'assiette de calcul des droits de mutation à titre gratuit les dons faits à ces fondations lorsque ces dons sont faits par les héritiers, donataires ou légataires.

Cette disposition qui complète les mécanismes existants prévus notamment à l'article 795 du code général des impôts en faveur des dons faits par une personne avant son décès reprend une des propositions formulées par le Conseil d'Etat dans le cadre de l'étude précitée consacrée au droit des fondations.

En second lieu, le projet de loi poursuit l'effort de simplification du droit applicable aux fondations d'entreprise dans le cadre de la loi du 4 janvier 2002 relative aux musées de France. L'article 5 assouplit la disposition de la loi de 1987 sur le développement du mécénat qui interdit aux fondations d'entreprise de recevoir des dons ou des legs en y introduisant une exception au profit des salariés de l'entreprise. Cette disposition est de nature à conférer une plus grande légitimité à ces organismes, en associant les salariés à l'effort de l'entreprise elle-même. D'ores et déjà, certaines fondations d'entreprise bénéficient du concours des salariés de l'entreprise fondatrice, notamment sous la forme de bénévolat ou d'apport de compétences.

Enfin, on rappellera pour mémoire que l'article 13 de la loi de finances pour 2003 a affecté une part du produit des successions en déshérence à la Fondation du patrimoine. Cette mesure apparaît bienvenue afin d'encourager une institution qui peine à mobiliser les ressources du mécénat pour remplir des missions qui ont été définies très largement par la loi de 1996.

• **Des mesures réglementaires destinées à moderniser le droit des fondations**

Au-delà de ces dispositions législatives de nature fiscale, le plan présenté par le Premier ministre comportait des mesures réglementaires susceptibles de lever certains des obstacles qui s'opposent à la création de fondations.

Le Premier ministre avait ainsi indiqué que le processus interministériel d'examen des demandes serait amélioré afin qu'elles soient traitées dans un délai maximal de six mois.

Cette proposition répondait aux critiques formulées à de nombreuses reprises à l'encontre de la lourdeur et de la longueur de la procédure de reconnaissance d'utilité publique. Les ministères mettent, en effet, souvent plusieurs mois à répondre, voire dans certains cas une année, et l'avis obtenu est parfois sommaire. Il s'agit là d'un obstacle susceptible de décourager les mécènes.

Le Conseil d'Etat avait souhaité en 1996 que des correspondants soient désignés dans les ministères afin d'accélérer les délais d'instruction. Cette proposition qui a été mise en œuvre dans deux ministères n'a pas rempli son office.

Le Premier ministre, dans une circulaire en date du 1^{er} avril 2003, a précisé aux ministères instructeurs que lorsqu'ils seraient saisis par le ministre de l'intérieur, leur avis devrait lui être communiqué dans un délai de deux mois au maximum. A défaut de réponse dans ce délai, cet avis sera réputé favorable.

Par ailleurs, à la demande du Gouvernement, la section de l'Intérieur du Conseil d'Etat a, le 2 avril dernier, modifié les «modèles de statuts» proposés aux fondations qui sollicitent leur reconnaissance d'utilité publique.

Ces modifications permettent aux fondations :

- de choisir, comme le permet la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, un exécutif bicéphale (conseil de surveillance et directoire), organisation qui a l'avantage de permettre une séparation des fonctions. Les statuts imposaient jusqu'ici un seul mode d'organisation autour d'un conseil d'administration ;

- de disposer d'une plus grande liberté dans la composition des organes dirigeants ;

- d'opter pour un dispositif dans lequel l'Etat est représenté par un commissaire du Gouvernement à voix consultative plutôt que par un membre du conseil d'administration avec voix délibérative.

Par ailleurs, les modalités du contrôle exercé par l'administration -aujourd'hui très lourdes au regard de leur efficacité- ont été assouplies.

B. LA POSITION DE L'ASSEMBLÉE NATIONALE

Les modifications introduites par l'Assemblée nationale lors de l'examen du projet de loi répondent à trois préoccupations :

- renforcer le caractère incitatif des dispositifs fiscaux ;
- assurer la sécurité des donateurs ;
- instituer un contrôle des organismes bénéficiant des ressources du mécénat.

1. Des dispositifs plus incitatifs

- **Conforter l'attractivité de la reconnaissance d'utilité publique**

L'Assemblée nationale a souhaité, et cela de manière fort opportune, conforter l'action des fondations et des associations reconnues d'utilité publique.

L'autorisation de recevoir des dons et legs que la loi accorde à ces organismes en fait des outils essentiels d'une politique de relance du mécénat.

S'agissant des associations reconnues d'utilité publique, l'Assemblée nationale a introduit deux dispositions nouvelles dans le projet de loi à l'initiative de la commission des finances, de l'économie générale et du Plan.

En premier lieu, leur a été étendu le bénéfice de la mesure proposée par l'article 4 du projet de loi qui permet à un héritier de consacrer tout ou partie du produit d'une succession à une fondation reconnue d'utilité publique, en franchise de droits de mutation.

En second lieu, l'Assemblée nationale a introduit un article 8 (nouveau) abrogeant la disposition de l'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association qui prohibe les donations mobilières ou immobilières assorties d'une réserve d'usufruit aux associations reconnues d'utilité publique. Cette disposition, qui ne s'applique pas aux fondations, apparaît aujourd'hui sans fondement, inspirée par une méfiance qui n'est plus de mise.

Il s'agit là de mesures d'harmonisation bienvenues.

Par ailleurs, l'Assemblée nationale a modifié avec l'accord du Gouvernement, l'article 2 du projet de loi afin de relever le montant de l'abattement d'impôt sur les sociétés dont bénéficient les fondations reconnues d'utilité publique au titre de l'article 219 bis du code général des impôts.

- **Favoriser l'enrichissement du patrimoine national**

Sur proposition du Gouvernement, l'Assemblée nationale a étendu le dispositif de l'article 238 bis 0A du code général des impôts introduit par la loi du 4 janvier 2002 relative aux musées de France pour favoriser l'achat de trésors nationaux aux biens culturels « *dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie* » et qui se trouveraient hors du territoire douanier.

Ce mécanisme répondait au souci de dégager les moyens nécessaires au maintien sur le territoire national d'œuvres majeures dans le cadre de la loi du 31 décembre 1992 qui, en pratique, ne permet à l'Etat de s'opposer à l'exportation d'un bien culturel qu'en s'en portant acquéreur, l'arme du classement au titre de la loi de 1913 étant neutralisée en raison de l'obligation d'indemniser le propriétaire du bien.

La modification introduite par l'Assemblée nationale, en élargissant le champ de l'article 238 bis 0A, en modifie sensiblement l'esprit même si la motivation demeure la même, à savoir l'enrichissement du patrimoine national. Cette disposition répond à une conception plus ouverte et moins « protectionniste » du patrimoine national.

2. Assurer la sécurité des donateurs

Les conditions de délivrance par les organismes d'intérêt général de reçus fiscaux au titre des articles 200 et 238 bis du code général des impôts ne donnent lieu de la part des services fiscaux à aucun contrôle *a priori*. Ce sont les associations qui sont seules juges de savoir si elles remplissent les conditions posées par ces articles pour l'octroi des avantages qu'ils prévoient. Le contrôle n'intervient qu'*a posteriori* dans le cadre de contrôles fiscaux et peut donner lieu, si les associations ont émis à tort des reçus, à des amendes pouvant aller jusqu'à 25 % du montant des dons pour les associations concernées.

L'Assemblée nationale, sur proposition de la commission des finances, de l'économie générale et du Plan, a modifié l'article 1^{er} du projet de loi afin d'introduire à l'article 200 du code général des impôts un mécanisme de rescrit qui permettra aux organismes susceptibles de bénéficier de dons ouvrant droit à un avantage fiscal de solliciter l'administration fiscale afin de savoir s'il relève des catégories visées. Cette disposition qui renforce la

sécurité juridique des donateurs et des associations, ne peut qu'encourager le mécénat.

3. Instituer un contrôle sur les organismes bénéficiant du mécénat

L'Assemblée nationale a considéré que l'ampleur de l'effort consenti par l'Etat pour encourager la générosité publique imposait aux organismes qui en bénéficient un devoir renforcé de transparence.

Ce devoir s'imposerait à deux titres : permettre une meilleure information des donateurs afin que ces derniers, assurés du bon emploi de leurs dons, se montrent plus généreux, mais également garantir que la dépense fiscale est utilisée à bon escient.

Le dispositif retenu figure aux articles 1^{er} ter et 7 (nouveaux) et s'articule autour de trois mesures.

Afin d'assurer la transparence de l'action des organismes recevant des recettes de mécénat, l'article 1^{er} ter introduit dans la loi du 23 juillet 1987 un article nouveau qui pose un principe de publicité des comptes annuels. Cette obligation nouvelle devra être précisée par un décret en Conseil d'Etat.

Il convient de noter que cette disposition a pour effet d'étendre à un vaste ensemble d'organismes –puisqu'ils tous ceux recevant des dons ouvrant droit à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés sont concernés– une obligation de tenue de comptabilité qui, jusque là, s'appliquait certes à un grand nombre d'associations mais à laquelle n'étaient pas soumises les plus modestes d'entre elles.

A cette obligation nouvelle s'ajouterait celle introduite par l'Assemblée nationale à l'initiative de MM. Charles de Courson et Gilbert Gantier à l'article 7 (nouveau).

Cet article complète l'article L. 111-8 du code des juridictions financières afin de prévoir que les organismes bénéficiaires de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit au bénéfice des donateurs à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés doivent établir des « comptes annuels certifiés des dépenses financées par ces dons » dès lors que le total de ces dons est supérieur à un montant fixé par décret en Conseil d'Etat.

Enfin, il est proposé de prévoir un contrôle de la Cour des comptes sur la conformité des dépenses financées par ces dons aux objectifs de l'organisme bénéficiaire.

Les dispositions de l'article 7, si elles sont directement inspirées de la loi du 7 août 1991¹ relative au contrôle des organismes faisant appel à la générosité publique, n'en soulèvent pas moins nombre d'interrogations tant sur leur champ d'application et la nature des documents à établir, que sur l'opportunité du contrôle de la Cour des comptes sur ces organismes.

Plus large que celui fixé par la loi de 1991, le champ de cette disposition inclut les organismes culturels ou religieux ainsi qu'en l'absence de dispositions contraires les partis politiques. En revanche, en sont exclus les organismes recevant des dons sans émettre des reçus fiscaux.

Par ailleurs, si l'on comprend bien le souci de permettre un contrôle de l'usage des fonds occasionnant une dépense fiscale, votre rapporteur s'est interrogé sur le contenu des documents que devront établir les organismes concernés. En effet, l'article 7 fait référence à une notion qu'ignore le plan comptable des associations et des fondations, ce qui laisse à penser que les organismes concernés devront, outre les comptes annuels, établir un nouveau document dont le contenu devra vraisemblablement être défini par décret.

Il convient de souligner que cette nouvelle obligation ne concernera que les organismes recevant des dons qui dépasseraient un montant fixé par décret en Conseil d'Etat. Lors des débats, a été évoquée la possibilité de retenir le seuil fixé par les textes d'application de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration, qui impose aux associations ayant reçu des subventions supérieures à 153 000 euros de déposer à la préfecture un certain nombre de documents, et en particulier leurs comptes et les comptes rendus financiers des subventions reçues.

En l'absence de statistiques, il est difficile d'estimer le nombre des organismes qui seront soumis au contrôle de la Cour des comptes.

¹ Loi n° 91-772 du 7 août 1991 relative au congé de représentation en faveur des associations et des mutuelles et au contrôle des comptes des organismes faisant appel à la générosité publique.

III. LES PROPOSITIONS DE VOTRE COMMISSION

Au cours des auditions auxquelles il a pu procéder –dont la liste figure en annexe– votre rapporteur a mesuré les attentes soulevées par le projet de loi qui constitue un signe incontestablement positif susceptible de mobiliser la générosité des Français au service des causes d'intérêt général.

Les propositions que formule votre commission répondent à trois objectifs :

- encourager la création de fondations reconnues d'utilité publique ;
- conforter le rôle du mécénat culturel ;
- alléger les contraintes qui pèsent sur les organismes recevant des dons.

A. ENCOURAGER LE DÉVELOPPEMENT DES FONDATIONS RECONNUES D'UTILITÉ PUBLIQUE

- **Vers un statut fiscal spécifique**

Comme l'a souligné plus haut votre rapporteur, la plupart des pays européens ont dans les années récentes adopté des réformes destinées à améliorer le statut des fondations, en particulier, par un allègement de la fiscalité qui pèse sur ces organismes. C'est le cas notamment de l'Espagne et de l'Allemagne.

Le projet de loi s'inscrit dans cette perspective.

Cependant, force est de constater que les dispositions proposées résident essentiellement dans le relèvement –certes significatif– de l'abattement dont bénéficient depuis la loi de 1987 les fondations reconnues d'utilité publique sur leurs revenus patrimoniaux ne se rattachant pas à une activité lucrative.

Cette mesure certes bienvenue ne modifie pas en elle-même la nature du régime fiscal des fondations reconnues d'utilité publique et ne permet pas d'affirmer la spécificité de ces organismes qui se caractérisent par l'affectation d'un patrimoine à une cause d'intérêt général et qui doivent tirer l'essentiel de leurs revenus de leur dotation.

Or, les fondations constituent un relais essentiel de toute action destinée à encourager le mécénat. Soumises à des obligations juridiques et

financières très contraignantes ainsi qu'au contrôle de l'administration, elles offrent aux donateurs des garanties et jouissent d'une grande popularité susceptible de motiver les vocations de mécènes. Leurs actions, souvent complémentaires de celle des pouvoirs publics, s'inscrivent dans la durée et se distinguent à ce titre de celles conduites par les associations.

Votre commission a donc estimé nécessaire, conformément à une proposition formulée par le Conseil d'Etat en 1996, d'exonérer du paiement de l'impôt sur les sociétés, les revenus patrimoniaux des fondations reconnues d'utilité publique. Cette exonération ne constitue pas la marque d'un quelconque privilège susceptible de raviver les craintes traditionnelles à l'égard des biens de mainmorte, mais vise bien à tirer les conséquences en matière fiscale du statut spécifique de ces organismes. Cette exonération ne porterait que sur les revenus qui ne sont pas rattachables à une exploitation commerciale.

Une telle mesure s'impose au nom de la logique. Les associations fonctionnent grâce aux dons qu'elles reçoivent, dons qui ne sont pas soumis à l'impôt. Il apparaît normal que les revenus tirés par les fondations de leur patrimoine dont elles doivent tirer l'essentiel de leurs moyens de fonctionnement bénéficient du même traitement.

- **Conforter les mesures réglementaires en faveur des fondations reconnues d'utilité publique**

La section de l'Intérieur du Conseil d'Etat a, sur proposition du Gouvernement, modifié les modèles de statuts proposés aux fondations qui sollicitent leur reconnaissance d'utilité publique.

Parmi les modifications apportées figurent deux dispositions de nature à moderniser le régime des fondations afin de répondre aux caractéristiques actuelles du mécénat.

A été ainsi ouverte la possibilité de créer des fondations à capital consommable destinées à financer un projet ponctuel et dont l'existence sera donc limitée dans le temps.

Par ailleurs, sont désormais autorisées les fondations de flux qui permettent aux donateurs, plutôt que de verser une donation initiale, de s'engager à des versements réguliers. Le Conseil d'Etat s'est fondé sur une interprétation libérale de l'article 18-1 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat qui prévoit la possibilité de verser la dotation initiale d'une fondation reconnue d'utilité publique en plusieurs fractions sur une période de cinq ans à compter de la publication du décret qui lui accorde la reconnaissance d'utilité publique.

Afin de conforter cette interprétation mais également d'adapter le cadre législatif applicable à ces fondations d'un genre nouveau, votre commission vous proposera de porter de cinq à dix ans la durée maximale durant laquelle devront s'effectuer ces versements. Cette disposition apportera plus de souplesse à ces fondations en leur permettant par ailleurs de s'inscrire dans la durée si leur objet le nécessite.

B. CONFORTER LE RÔLE DU MÉCÉNAT CULTUREL

Le projet de loi, s'il a vocation à encourager le mécénat dans l'ensemble des secteurs de la vie sociale, a été inspiré par le souci du Président de la République d'encourager la sphère privée à prendre une part plus active dans la conduite de la politique culturelle.

Votre rapporteur a souligné plus haut la suspicion dont a longtemps été entouré le mécénat chez les responsables de structures culturelles et les artistes. Cette méfiance s'estompe désormais au regard de l'intérêt que représente pour ces derniers le partenariat avec les associations et les entreprises.

Afin de conforter cette évolution positive, votre commission vous proposera de compléter les mesures proposées par le projet de loi par des dispositions ciblées destinées à rendre plus lisibles ou à préciser certains dispositifs déjà existants.

1. Accroître l'efficacité du dispositif incitant les entreprises à participer à l'enrichissement du patrimoine national

Bien que très incitatifs, les dispositifs prévus aux articles 238 bis 0A et 238 bis 0AB du code général des impôts n'ont pas encore suscité l'engouement des entreprises. Ils n'ont pour l'heure permis que d'acquérir une seule œuvre ayant le caractère de trésor national.

L'Assemblée nationale, sur proposition du Gouvernement, a étendu le bénéfice de la réduction d'impôt de l'article 238 bis 0A à l'achat d'œuvres qui n'entreraient pas dans le champ de la loi du 31 décembre 1992 dans la mesure où elles se situent hors du territoire douanier. Cette modification relève d'une inspiration un peu différente de celle qui avait inspiré le législateur lors de l'examen de la loi relative aux musées de France.

Votre commission estime nécessaire de compléter la disposition introduite par l'Assemblée nationale pour améliorer le dispositif initial afin de le rendre plus lisible.

Les améliorations que vous proposera votre commission visent :

- à rendre pérenne la réduction d'impôt prévue par l'article 238 bis 0A du code général des impôts dont l'application est actuellement limitée aux versements effectués avant le 31 décembre 2006 ;
- à étendre son bénéfice aux œuvres qui ont fait l'objet d'un refus de certificat dont la durée de validité est expirée et qui n'ont pas encore été exportées. Il est en effet souhaitable que les choix des entreprises puissent se porter sur le plus grand nombre possible d'œuvres ;
- enfin, à élargir le champ d'application de l'article 238 bis 0AB dans les mêmes proportions que celui de l'article 238 bis 0A.

2. Encourager le mécénat musical

D'après les chiffres publiés par l'Admical, la musique reste le domaine privilégié du mécénat culturel des entreprises, avec plus d'un tiers des actions engagées.

Afin de conforter ces initiatives, il pourrait être opportun de tirer parti du régime prévu par l'article 238 bis AB qui permet aux entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants de déduire de leur résultat de l'année d'acquisition et des quatre années suivantes, une somme égale à leur prix d'acquisition. Les entreprises ont peu recouru à cette possibilité destinée, à l'origine, à encourager la constitution de collections d'entreprise, leur réticence à investir sur le marché éminemment fluctuant de l'art contemporain mais également les contraintes imposées par les textes d'application ayant exercé un effet dissuasif.

Il semblerait qu'un tel régime trouverait mieux à s'appliquer dans le domaine musical où la demande sociale est forte et où les entreprises déjà actives peuvent espérer de meilleures retombées en terme d'image.

Votre commission vous proposera donc d'étendre le bénéfice du régime de déductibilité de l'article 238 bis AB aux achats d'instruments de musique dès lors que l'entreprise s'engage à les prêter à titre gratuit à des artistes interprètes. Les entreprises pourront dans ce cadre acquérir des instruments anciens de très grande valeur, que les musiciens n'ont souvent pas les moyens d'acheter mais aussi des instruments récents pour conduire des actions de soutien à des formations musicales ou à des interprètes. Une telle disposition serait notamment de nature à accroître l'impact des nombreuses initiatives prises par les entreprises en faveur des jeunes musiciens.

3. Ouvrir le bénéfice du mécénat aux organismes oeuvrant dans le domaine du spectacle vivant

Force est de constater que de nombreuses structures dans le secteur du spectacle vivant fonctionnent dans le cadre du statut associatif, en particulier les institutions ou les formations soutenues par les collectivités territoriales. C'est le cas des compagnies dramatiques ou encore de nombreux festivals ou orchestres.

Si leur gestion est à l'évidence désintéressée au sens de l'instruction fiscale du 15 septembre 1998, ces organismes sont souvent considérés comme ayant une activité lucrative ou choisissent dans le cas où leur objet est non lucratif mais où elles ont des activités lucratives accessoires de s'assujettir aux impôts commerciaux. Dans ces deux cas, les dons qui pourraient leur être versés ne sont pas susceptibles d'ouvrir droit aux avantages prévus par les articles 200 et 238 bis du code général des impôts, ce qui est de nature à les priver de l'appui de mécènes alors même que leur activité est déficitaire.

Afin de corriger cette situation, votre commission vous proposera de préciser qu'ouvrent droit à réduction d'impôt les dons faits aux organismes ayant pour objet principal l'organisation de spectacles culturels dès lors que leur gestion est désintéressée.

4. Clarifier l'interprétation du dispositif d'exonération prévu par l'article 795 A du code général des impôts

L'article 795 A du code général des impôts introduit par la loi du 5 janvier 1988¹ relative au patrimoine monumental a prévu un régime d'exonération des droits de mutation à titre gratuit pour les immeubles classés ou inscrits et les meubles qui en constituent «le complément historique ou artistique», dont les héritiers, donataires ou légataires ont souscrit avec l'Etat une convention assurant l'ouverture de ces biens au public.

Sans relever à proprement parler de la logique du don –dans la mesure où les biens concernés restent en mains privées–, cette disposition a cependant bien pour objet de mettre à la disposition de tous, à travers l'obligation d'ouverture au public, des monuments sur lesquels pèsent par ailleurs les servitudes très contraignantes de la loi du 31 décembre 1913 sur les monuments historiques.

Or, comme bien d'autres mécanismes incitatifs dans le domaine culturel, ce dispositif a été très peu appliqué. Il convient de rappeler que les

¹ Loi n° 88-12

sujétions imposées aux propriétaires sont très contraignantes et les conséquences financières en cas de rupture des conventions, très lourdes.

En effet, dans cette hypothèse, les droits de succession sont dus sur la valeur actualisée des biens –ce qui est logique– et après application d'intérêts de retard qui courent à compter du jour de la signature de la convention –ce qui est moins compréhensible.

En effet, sur cette question prévaut une interprétation des services fiscaux contestable au regard de la lettre des textes et, en tout état de cause, contraire à la jurisprudence de la Cour de cassation.

Votre commission vous propose donc de modifier l'article 795 A du code général des impôts afin de prévoir que lorsque la convention prend fin dans les conditions définies par les dispositions types, les intérêts de retard ne sont calculés qu'à compter du premier jour suivant celui au cours duquel la convention a pris fin.

Cette disposition évitera de pénaliser des propriétaires qui consentent un effort louable et souvent remarquable pour entretenir et valoriser dans l'intérêt de tous un patrimoine historique que l'Etat n'a pas les moyens de protéger.

C. ASSOULPIR LES OBLIGATIONS QUI PÈSENT SUR LES ORGANISMES RECEVANT DES DONS

Le projet de loi qui nous est soumis vise, selon les termes de l'exposé des motifs, à « *valoriser l'envie de créer et la générosité de nos concitoyens* », mais obéit également à la nécessité de réformer l'Etat en laissant aux citoyens une part plus grande dans la mise en œuvre des actions collectives.

C'est au regard de ce double objectif que votre commission a examiné le dispositif introduit par l'Assemblée nationale pour assurer la transparence des organismes qui reçoivent des dons ouvrant droit à un avantage fiscal.

Les dispositions des articles 1^{er} ter et 7 ont pour conséquence d'alourdir de manière significative les obligations comptables qui pèsent sur ces organismes sans que l'on puisse être assuré que leur mise en œuvre permettra en pratique d'assurer l'information des donateurs.

L'article 1^{er} ter, en imposant à ces organismes d'assurer la publicité de leurs comptes, a pour effet d'étendre une obligation de tenue d'une comptabilité qui, en l'état actuel du droit, n'a pas de portée générale, même si de nombreuses dispositions législatives ou réglementaires imposent aux organismes sans but lucratif, et en particulier aux plus importants d'entre eux, d'établir des comptes annuels.

Cette obligation est particulièrement lourde dans la mesure où les organismes concernés devront se conformer aux normes édictées par le plan comptable des associations et des fondations qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2000 et qui définit les documents que doivent fournir celles d'entre elles assujetties à la tenue de comptes annuels. Les associations les plus modestes, même si elles tiennent d'ores et déjà des comptes, risquent fort de rencontrer des difficultés pour satisfaire à ces exigences.

Le projet de loi impose par ailleurs la publicité de ces comptes. Pour l'heure, aucune précision n'a pu être apportée à votre rapporteur sur le contenu exact de cette obligation. Si des modalités d'application assez souples – par exemple, une publicité par voie électronique – devaient être retenues, aucune indication précise n'a été fournie sur le contenu du décret en Conseil d'Etat prévu pour l'application de cette disposition. Il convient de souligner que ce décret fixera également les sanctions applicables en cas de non-respect de cette obligation.

Outre l'obligation de tenir des comptes annuels et d'en assurer la publicité, les organismes recevant des dons d'un montant supérieur à un seuil fixé par décret devront, aux termes de l'article 7, établir un document comptable supplémentaire dont le contenu pas plus que le mode de certification, ne sont précisés par le texte adopté par l'Assemblée nationale. Cette disposition, comme celle figurant à l'article 1^{er} ter, aboutit à des contraintes administratives pour des organismes dont le projet de loi avait pour objectif initial d'encourager l'action. Par ailleurs, sur le plan technique, elle ne semble guère se justifier dans la mesure où les normes d'établissement des comptes annuels rendent largement superfétatoire l'établissement du document dont elle impose la tenue.

Si ces obligations comptables répondent à une logique fort compréhensible, à savoir permettre aux donateurs de s'assurer du bon usage de leurs versements, elles risquent en pratique de se traduire par une information qui ne sera accessible qu'à une très faible proportion d'entre eux, l'immense majorité ne disposant ni du temps ni des compétences pour l'analyser.

Satisfaisant dans son principe, le dispositif risque donc de l'être beaucoup moins dans sa mise en œuvre.

Il en est de même pour les modalités retenues par l'Assemblée nationale pour assurer la conformité de l'usage des dons aux objectifs poursuivis par les organismes qui en bénéficient. Si ces modalités sont « décalquées » de celle prévue par la loi de 1991, leur objectif est sensiblement différent dans la mesure où il s'agit non seulement de protéger les donateurs mais également de s'assurer du bon emploi d'une dépense fiscale.

Or, ce contrôle sera-t-il de nature à remplir son office ? Rien n'est moins sûr.

Jusqu'à présent, le contrôle de la Cour des comptes sur les organismes faisant appel à la générosité publique a donné des résultats assez éloignés des attentes du législateur. Moins d'une dizaine d'organismes ont été contrôlés. On peut donc s'interroger sur l'utilité d'un contrôle qui trouverait fort peu à s'appliquer. Par ailleurs, le souci de limiter le contrôle de la Cour des comptes à l'emploi des seules ressources collectées dans le cadre de campagnes nationales a achoppé sur les difficultés d'établissement du compte d'emploi prescrit par la loi. Il y a fort à parier que la Cour se heurterait aux mêmes difficultés dans la mise en œuvre des dispositions adoptées par l'Assemblée nationale.

En outre, il convient de relever que les organismes concernés –dont le nombre exact ne peut encore être déterminé– devront déposer les documents comptables auprès des services de l'Etat, ce qui ne va pas sans soulever certaines difficultés d'ordre pratique.

Tirant les conséquences de ces observations, le dispositif que votre commission vous propose d'adopter vise à assurer un équilibre entre la nécessité de garantir l'information des donateurs et le souci d'alléger les contraintes pesant sur les organismes recevant des dons.

Il apparaît plus conforme à l'esprit du projet de loi qui a pour principal objet de conforter l'initiative privée de confier le contrôle de ces organismes aux donateurs plutôt qu'à un organisme public qui, par ailleurs, ne dispose pas des moyens lui permettant de l'assurer efficacement.

Afin de rendre possible ce contrôle sans pour autant entraîner pour les fondations et associations des contraintes inutiles au regard de l'objectif de transparence, est substituée à l'obligation de publicité des comptes annuels celle de les communiquer à tout donateur qui en formule la demande. Une disposition comparable a été retenue par la loi de 1991 qui, dans son article 4, précise que le compte d'emploi des ressources collectées auprès du public peut être consulté par tout adhérent ou donateur qui en fait la demande.

En outre, entreront dans le champ de cette obligation les seuls organismes dont le montant des dons sera supérieur à un seuil significatif fixé par décret, afin de limiter l'obligation de tenue de comptes annuels aux plus importants d'entre eux.

EXAMEN DES ARTICLES

Article 1^{er}

(art. 200 du code général des impôts)

Modification du dispositif de réduction d'impôt pour les dons des particuliers

I. Texte du projet de loi

Cet article modifie le dispositif prévu par l'article 200 du code général des impôts relatif au régime de réduction d'impôt pour les dons effectués par des particuliers au profit d'organismes d'intérêt général.

Les modifications proposées visent :

- d'une part, à accroître le montant de l'avantage fiscal accordé dans ce cadre ;

- d'autre part, à unifier le régime de réduction d'impôt, jusque-là différenciée selon l'objet de l'organisme bénéficiaire ;

- et, enfin, à prévoir une possibilité de report sur cinq ans de l'avantage fiscal lorsque le montant des dons dépasse le plafond annuel de déductibilité.

Le projet de loi constitue donc une avancée significative en permettant d'accroître le caractère incitatif du régime de réduction d'impôt tout en s'inscrivant dans la volonté manifestée par le législateur au cours des années récentes d'en simplifier les modalités.

- **Accroissement de l'avantage fiscal**

Afin d'encourager les particuliers à effectuer des dons, le 1^o du I de cet article propose de modifier le 1 de l'article 200 du code général des impôts

afin de porter de 50 % à 60 % le taux de la réduction d'impôt à laquelle donnent lieu ces dons.

Par ailleurs, il vise à accroître de 10 % à 20 % du revenu imposable le plafonnement du montant des dons ouvrant droit à réduction d'impôt.

Il s'agit d'une étape supplémentaire dans le renforcement du caractère incitatif de ce dispositif après le relèvement de 6 % à 10 % opéré par l'article 6 de la loi de finances pour 2002¹.

Selon l'étude d'impact fournie par le Gouvernement, le coût de cette mesure est évalué à 73 millions d'euros, soit 8 millions d'euros au titre du relèvement du plafond de 10 % à 20 % du revenu imposable et 65 millions d'euros au titre du relèvement du taux de la réduction d'impôt de 50 % à 60 %.

On rappellera que, dans l'état actuel du droit, quatre catégories d'organismes bénéficient du dispositif prévu au 1 de l'article 200 du code général des impôts :

- les œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la défense de l'environnement naturel, à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ou à la mise en valeur du patrimoine artistique, notamment –précision apportée par l'article 21 de la loi du 4 janvier 2002 relative aux musées de France– à travers les souscriptions ouvertes pour financer l'achat d'objets ou d'œuvres d'art destinés à rejoindre les collections d'un musée de France accessibles au public ;

- les fondations ou associations reconnues d'utilité publique ayant le même caractère ;

- les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés, à but non lucratif, agréés par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture ;

- les organismes agréés ayant pour objet exclusif de participer par le versement d'aides financières non rémunérées au financement d'entreprises ;

- les associations culturelles ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs, ainsi que les établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ;

- et les organismes visés par les dispositions législatives relatives au financement de la vie politique (dons versés pour le financement d'une

¹ n° 2001-1275 du 28 décembre 2001

campagne électorale, aux associations de financement d'un parti politique ou aux mandataires des partis, cotisations versées aux partis et groupements politiques par l'intermédiaire de leurs mandataires).

Le 2° du I de cet article étend le mécanisme de réduction d'impôt aux dons effectués au profit de fondations d'entreprise par les salariés des entreprises fondatrices. Cette disposition apparaît comme la conséquence de l'article 5 du projet de loi qui modifie l'article 19-8 de la loi du 23 juillet 1987 sur les fondations d'entreprise afin de permettre à une fondation d'entreprise de recevoir des dons des salariés de l'entreprise fondatrice.

- **Une unification du régime de réduction d'impôt**

L'augmentation de la réduction d'impôt proposée par le I de cet article se traduit par une uniformisation du régime prévu par l'article 200 du code général des impôts.

Cet objectif, parfaitement légitime, qui est de nature à accroître la lisibilité des dispositifs fiscaux destinés à encourager le mécénat a d'ores et déjà été engagé par l'article 4 de la loi de finances pour 2000¹.

On rappellera, en effet, que l'article 4 de la loi de finances pour 2000 avait aligné le montant de l'avantage fiscal prévu pour les dons versés aux différents organismes visés par le 1 de l'article 200 du code général des impôts tout en préservant la spécificité du régime, plus favorable, prévu par le 4 de ce même article pour l'aide aux personnes en difficulté. Ce dispositif dit « Coluche », du nom de l'un de ses initiateurs, prévoit une réduction égale à 60 % de leur montant pour les dons aux organismes fournissant des aliments aux personnes en difficulté, favorisant leur logement ou procédant à titre principal à la fourniture gratuite de soins, ces dons étant retenus dans un plafond défini par une limite fixée en valeur absolue (407 euros pour l'imposition des revenus de 2002) et actualisée chaque année.

L'article 1^{er} du projet procède à «un alignement par le haut » en fixant un taux unique quelles que soient la nature et l'activité de l'organisme bénéficiaire. Le 3° du I de cet article intègre, en effet, les associations d'aide aux personnes en difficulté à la liste des organismes bénéficiaires du dispositif de réduction d'impôt figurant au 1 de l'article 200 du code général des impôts. En conséquence, le 6° du I de l'article 1^{er} du projet de loi supprime le 4 de ce texte, les 4° et 7° procédant aux coordinations nécessaires.

Les associations d'aide aux personnes en difficulté bénéficient de cette mesure d'harmonisation qui se traduit par un relèvement du plafond applicable aux dons qu'elles reçoivent. Ce plafond se trouve fixé à 20 % du revenu imposable comme pour les autres organismes d'intérêt général.

¹ n° 1999-1172 du 30 décembre 1999

• **Un assouplissement apporté au régime de réduction d'impôt : le report sur les cinq années suivantes des dons excédant le plafond**

Afin de ne pas pénaliser les contribuables dont les dons excèderaient le plafond de 20 % du revenu imposable, le 5° de cet article introduit à l'article 200 du code général des impôts, un alinéa additionnel (1° bis) précisant que, dans ce cas, l'excédent est reporté successivement sur les cinq années suivantes et ouvre droit à réduction dans les mêmes conditions.

Il s'agit là d'une mesure destinée à encourager ou du moins à ne pas pénaliser les dons ponctuels d'un montant important.

Cette disposition rapproche le régime des dons effectués par des particuliers et celui applicable aux dons consentis par des entreprises : le 3 de l'article 238 bis du code général des impôts qui en détermine les modalités prévoit, en effet, que lorsque les plafonds de déductibilité de dons sont dépassés au cours d'un exercice, l'excédent peut être déduit des résultats des cinq exercices suivants.

Le II de cet article confère à l'ensemble de ces modifications un caractère rétroactif en prévoyant qu'elles s'appliquent à compter du 1er janvier 2003.

II. Position de l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a adopté un amendement visant à compléter l'article 200 du code général des impôts par un alinéa qui introduit une procédure « de rescrit » au bénéfice des organismes d'intérêt général recevant des dons.

Cette disposition vise à assurer à ces derniers ainsi qu'aux donateurs une plus grande sécurité juridique.

En effet, en l'état actuel du droit, le système est purement déclaratif. Ce sont les organismes recevant des dons qui apprécient s'ils remplissent ou non les conditions posées par l'article 200 du code général des impôts pour l'octroi de l'avantage fiscal. Aucun contrôle systématique n'est effectué par l'administration. Ce n'est que dans le cadre d'un contrôle fiscal que les services fiscaux détermineront si le reçu a été émis à bon droit. Dans le cas où un organisme a délivré à tort un reçu, il encourt une amende égale à 25 % du montant du don.

Dorénavant, les organismes susceptibles d'émettre des reçus fiscaux en application de l'article 200 auront la possibilité de demander à l'administration fiscale s'ils relèvent des catégories visées par le 1 de ce même texte. Cette demande devra être accompagnée des éléments utiles pour

apprécier l'activité de l'organisme. L'Assemblée nationale a prévu une procédure de décision implicite d'acceptation : si l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois, l'organisme est réputé remplir les conditions posées par la loi.

Ce mécanisme permettra de mettre à l'abri les organismes concernés de procédures de redressement de la part de l'administration fiscale, conformément aux dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales.

III. Position de la commission

Sous réserve de ces observations, votre commission vous propose d'adopter **un amendement** visant à prévoir que les dons faits à des organismes qui ont pour activité principale l'organisation de spectacles culturels, à l'image des festivals, des orchestres ou encore des théâtres, bénéficient de la réduction prévue par l'article 200 du code général des impôts dès lors que leur gestion est désintéressée.

Article 1^{er} bis

(art. 757 du code général des impôts)

Exonération des dons manuels du paiement des droits de mutation à titre gratuit

I. Position l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a introduit cette disposition qui vise à modifier l'article 757 du code général des impôts afin d'exonérer du paiement des droits de mutation à titre gratuit les dons manuels consentis aux organismes d'intérêt général visés à l'article 200 du code général des impôts.

II. Position de la commission

L'article 757 du code général des impôts dispose dans son premier alinéa que « les actes renfermant soit la déclaration par le donataire ou ses représentants soit la reconnaissance judiciaire d'un don manuel sont sujets au droit de donation ». Par ailleurs, le second alinéa de cet article, issu de

l'article 15 de la loi de finances pour 1991¹, institue une obligation de déclaration ou d'enregistrement pour les dons manuels révélés à l'administration, dons qui sont assujettis aux droits de mutation à titre gratuit dans les mêmes conditions que les autres donations.

Ces dispositions sont applicables notamment aux dons manuels faits au profit d'associations.

La Cour d'appel de Versailles, dans un arrêt du 28 février 2002 (CA, Versailles, association Témoins de Jéhovah c/ directeur des services fiscaux) a effectivement considéré que la présentation de la comptabilité par une association vérifiée constituait une révélation au sens de l'article 757.

Cet arrêt, qui n'a pas été confirmé par la Cour de cassation, a suscité une inquiétude parmi les associations alors que, dans la pratique, il était fait jusque là une interprétation très souple de l'article 757. Il convient en effet de souligner que l'article 795 du code général des impôts prévoit un certain nombre d'exonérations de droits de mutation à titre gratuit en faveur des associations d'intérêt général, qui sont fondées sur des critères objectifs tels que la mission de l'association, l'affectation de ses ressources ou des biens reçus ou encore la nature des biens objets de la libéralité. Ces diverses dispositions permettent donc d'exonérer les dons faits à la plupart des associations. Par ailleurs, un taux spécifique est appliqué en faveur des dons et legs consentis aux établissements publics ou d'utilité publique qui ne bénéficient pas de ces exonérations.

Toutefois, la disposition introduite par l'Assemblée nationale apporte un élément de sécurité juridique appréciable en dissipant les incertitudes relatives au régime de taxation des dons manuels faits aux organismes d'intérêt général.

Votre commission vous propose donc d'adopter cet article sous réserve d'**un amendement** visant à préciser explicitement que cette exonération s'applique également aux organismes recevant des dons dans le cadre de l'article 238 bis du code général des impôts. L'exonération a, en effet, vocation à concerner l'ensemble des dons manuels, qu'ils soient effectués par une personne physique ou une personne morale.

¹ n° 91-1322 du 30 décembre 1991

Article 1^{er} ter

Obligation de publicité des comptes

I. Position de l'Assemblée nationale

Dans un souci de transparence, l'Assemblée nationale a adopté, sur proposition de M. Laurent Hénart, avec l'avis favorable du Gouvernement, cet article qui complète la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat afin de prévoir une obligation de publicité de leurs comptes pour plusieurs catégories d'organismes d'intérêt général.

Les organismes visés sont les suivants :

- les associations et les fondations reconnues d'utilité publique ;

- les associations qui ont pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche scientifique ou médicale, catégorie d'organismes visée par le décret n° 66-388 du 13 juin 1966 relative à la tutelle administrative des associations, fondations et congrégations ;

- tout organisme bénéficiaire de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés ;

soit un spectre très large d'organismes.

Les modalités de cette publicité seront fixées par décret en Conseil d'Etat.

II. Position de la commission

Votre commission ne peut qu'approuver le souci de transparence qui a inspiré cette disposition mais s'est interrogée sur ses modalités de mise en oeuvre.

Cette disposition, au prétexte d'une obligation de publicité, étend une obligation de tenue d'une comptabilité qui, en l'état actuel du droit, n'a pas de portée générale même si, d'ores et déjà, de nombreuses dispositions législatives ou réglementaires imposent aux organismes d'intérêt général, et en particulier aux plus importants d'entre eux, de tenir une comptabilité.

C'est le cas des fondations reconnues d'utilité publique en vertu des dispositions combinées des articles 5 et 18 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat. L'article 19-9 de la même loi dispose que les

fondations d'entreprise établissent chaque année « *un bilan, un compte de résultats et une annexe* ».

Cette obligation concerne également les établissements d'utilité publique autorisés à recevoir des versements pour le compte d'œuvres ou d'organismes mentionnés au 1 de l'article 238 bis du code général des impôts ainsi que les œuvres et organismes qui reçoivent des versements par l'intermédiaire de ces organismes.

Les associations reconnues d'utilité publique sont également tenues d'établir une comptabilité faisant apparaître un compte d'exploitation, le résultat de l'exercice et un bilan.

S'agissant des associations agréées, nombreux sont les textes spécifiques qui imposent une obligation comparable.

Pour les associations déclarées, la loi de 1901 ne prévoit aucune obligation en matière de tenue de comptabilité. La règle applicable est l'absence de caractère obligatoire en ce domaine.

Cependant, cette règle souffre de nombreuses exceptions.

On rappellera que les associations qui se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif doivent établir des comptes annuels dès lors que leur résultat dépasse un certain seuil. Il en est de même pour les associations ayant émis des valeurs mobilières. Les associations recevant de l'Etat, des collectivités locales ou d'établissements publics des subventions d'un montant égal ou supérieur à 153 000 euros sont tenues d'établir chaque année un certain nombre de documents comptables (bilan, compte de résultat, annexe) et de désigner un commissaire aux comptes.

Le décret n° 66-388 du 13 juin 1966 relative à la tutelle administrative des associations, fondations et congrégations prévoit que les associations déclarées ayant pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche scientifique ou médicale qui ont été autorisées à accepter des libéralités entre vifs ou par voie testamentaire doivent prévoir dans leur statut diverses dispositions, et notamment adresser au préfet un rapport sur leur situation et leurs comptes financiers.

Il convient de souligner que le plan comptable des associations et des fondations qui résulte d'un règlement n° 99-01 du 16 février 1999 du comité de la réglementation comptable est obligatoire depuis le 1^{er} janvier 2000 pour celles d'entre elles sujettes à une obligation législative ou réglementaire d'établissement de comptabilité.

Votre rapporteur craint que l'obligation de tenue de comptabilité imposée par l'Assemblée nationale soit source de contraintes excessives pour

les organismes visés. Elle engendrera des coûts qui diminueront d'autant leurs moyens d'action.

Il faut souligner, par ailleurs, que cette obligation comptable ne concerne pas les seules associations et fondations. Entrent également dans son champ d'application des organismes publics, tels les musées, et notamment ceux qui n'ont pas de personnalité morale.

Enfin votre rapporteur s'est demandé quelle forme revêtirait cette publicité, les termes du dispositif adopté par l'Assemblée nationale n'excluant pas des conditions de mise en oeuvre assez lourdes pour les organismes concernés, cela d'autant qu'il incombera au décret de prévoir les sanctions applicables en cas de non-respect de cette obligation.

Votre commission vous proposera donc **un amendement** tendant à une nouvelle rédaction de l'article 4-1 à insérer dans la loi du 23 juillet 1987.

Afin de ne pas renforcer les contraintes administratives déjà fort nombreuses qui pèsent sur les organismes oeuvrant grâce aux ressources du mécénat, cette rédaction substitue à l'obligation de publicité des comptes posée par l'Assemblée nationale un principe de communication des comptes aux donateurs. Un tel principe a été retenu par la loi du 7 août 1991 pour les organismes faisant appel à la générosité publique dans le cadre de campagnes nationales ; son article 4 précise que le compte d'emploi des ressources collectées auprès du public « est déposé au siège de l'organisme » et « peut être consulté par tout adhérent ou donateur qui en fait la demande ».

Par ailleurs, votre commission estime nécessaire de limiter le champ de cette obligation de communication des comptes, et donc de tenue des comptes. Outre les associations et les fondations reconnues d'utilité publique et les associations visées par le décret du 13 juin 1966 autorisées à accepter des libéralités, il est proposé de ne viser que les organismes qui reçoivent un montant de dons supérieur à un seuil fixé par décret, seuil qui pourrait être déterminé par référence à celui retenu pour l'application de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration, soit 153 000 euros. Seront donc concernés des organismes qui, en pratique, établissent d'ores et déjà des comptes annuels selon les normes comptables en vigueur.

Article additionnel après l'article 1^{er} ter

Durée d'existence des fondations de flux

Position de la commission

Répondant à la nécessité d'adapter le fonctionnement des fondations reconnues d'utilité publique aux exigences actuelles du mécénat, le Conseil d'Etat a admis, dans la nouvelle formulation des statuts types l'existence de fondations de flux ne disposant pas de dotation initiale mais dont la dotation serait constituée de versements effectués selon un calendrier fixé par les statuts.

Cette possibilité est fondée sur l'article 18-1 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat qui prévoit la possibilité de verser la dotation initiale d'une fondation reconnue d'utilité publique en plusieurs fractions sur une période de cinq ans à compter de la date de publication du décret qui lui accorde la reconnaissance d'utilité publique.

Afin d'assouplir le cadre imposé à ce nouveau type de fondation et à en généraliser l'existence, votre commission vous proposera d'adopter **un amendement** tendant à insérer un article additionnel visant à porter de cinq à dix ans la durée durant laquelle pourront être effectués les versements.

Article 2

(art. 219 bis du code général des impôts)

**Doublement de l'abattement d'impôt sur les sociétés
accordé aux fondations reconnues d'utilité publique**

I. Texte du projet de loi

Cet article s'inscrit parmi les mesures destinées à encourager le développement des fondations en améliorant leur statut fiscal.

Il convient de rappeler que la reconnaissance d'utilité publique n'emporte pas de conséquences en matière fiscale : les règles auxquelles sont soumises ces fondations sont fixées par l'article 219 bis du code général des impôts qui s'applique à tout organisme à but non lucratif.

En conséquence, dans la mesure où leur gestion et l'activité qu'elles développent présentent un caractère non lucratif, les fondations reconnues

d'utilité publique sont assujetties à l'impôt sur les sociétés aux taux réduits de 10 % ou 24 % sur les revenus visés au 5 de l'article 206-5 du code général des impôts, ce qui couvre leurs seuls revenus patrimoniaux (revenus fonciers, bénéfiques agricoles et revenus de capitaux mobiliers). Il convient de souligner que ce régime ne s'applique que lorsque ces revenus ne sont pas rattachables à une exploitation commerciale et industrielle.

L'article 13 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat précitée a complété l'article 219 bis du code général des impôts afin de prévoir, pour la seule catégorie des fondations reconnues d'utilité publique, un abattement spécifique sur leur contribution d'impôt sur les sociétés d'un montant de 15 000 euros.

Le I de cet article vise à porter à 30 000 euros le montant de cet abattement, soit un doublement. Le coût de cette mesure est évalué par le Gouvernement à 5 millions d'euros.

Le II de cet article précise que cette mesure est applicable à l'impôt sur les sociétés dû au titre des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.

II. Position de l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a modifié cet article afin de porter le montant de l'abattement à 40 000 euros.

III. Position de la commission

Votre commission considère que le doublement de l'abattement pour le calcul de l'impôt sur les sociétés dont bénéficient les fondations reconnues d'utilité publique va dans le bon sens, mais ne modifie pas en lui-même le régime fiscal de ces organisations.

Le régime d'imposition des revenus de la gestion patrimoniale des fondations avait été examiné par le Conseil d'Etat dans le cadre de l'étude qu'il a consacrée en 1996¹ au droit des fondations. Cette étude soulignait : « *dès lors que la fondation se caractérise par l'affectation d'un patrimoine à une œuvre d'intérêt général et que l'établissement doit tirer l'essentiel des revenus de sa dotation, il paraîtrait logique de prévoir l'exonération complète de ce type de revenus* ».

Cette logique inspire au demeurant la législation fiscale de la plupart des pays européens.

¹ cf. précité p. 13

En Grande-Bretagne, les organisations philanthropiques bénéficient d'un statut fiscal avantageux, indépendamment de leur statut juridique et de leur domaine d'activité. La plupart de leurs revenus, y compris commerciaux, échappent à l'impôt. De plus, toute organisation philanthropique qui a des revenus imposables a la possibilité de les « loger » dans une société commerciale dont elle détient la totalité des capitaux ; 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.

En Allemagne, les organismes d'intérêt public sont exonérés de l'impôt sur les sociétés dans la mesure où ils poursuivent de façon exclusive et directe des objectifs d'intérêt général. S'agissant des revenus provenant des activités marchandes, ces derniers ne sont pas imposables dès lors que ces activités sont indissolublement liées à la réalisation des objectifs statutaires et ne constituent pas une forme de concurrence déloyale à l'égard des entreprises assujetties au paiement de l'impôt.

Les réformes récentes adoptées en Espagne relèvent d'une inspiration comparable. La loi 49/2002 du 23 décembre 2002 a ainsi considérablement allégé le régime fiscal des organismes sans but lucratif. Échappent à l'impôt sur les sociétés une grande partie de leurs revenus, et notamment les revenus provenant de leur patrimoine immobilier ou mobilier, ou encore les revenus engendrés par des activités d'ordre économique qui sont indissolublement liées à l'objet social de l'organisme.

Compte tenu de la nécessité d'encourager le développement des fondations, et, en particulier, d'accroître leurs moyens d'action, votre commission estime nécessaire d'améliorer de manière significative leur statut fiscal au delà de la disposition proposée par le Gouvernement et améliorée par l'Assemblée nationale.

En effet, à l'exception de l'abattement introduit par la loi de 1987, les fondations ne disposent pas d'un statut fiscal adapté à leur spécificité.

C'est pour cette raison que votre commission vous propose d'adopter un **amendement** visant à exonérer du paiement de l'impôt sur les sociétés les revenus des fondations reconnues d'utilité publique visés par l'article 219 bis du code général des impôts, c'est-à-dire les revenus patrimoniaux qui ne sont pas rattachables à une exploitation commerciale.

Cette mesure permettra d'accroître les ressources des fondations comportant des dotations d'importance significative, dont les moyens d'action seront ainsi renforcés.

Elle sera également de nature à réduire les exigences liées au montant de la dotation minimale nécessaire pour l'attribution de la reconnaissance d'utilité publique. On rappellera que la fondation doit offrir dès sa création

l'assurance qu'elle disposera pour l'avenir de revenus suffisants, garantie de sa pérennité et de sa capacité à vivre indépendamment de ses fondateurs. En réduisant l'imposition pesant sur les revenus de la dotation, la disposition proposée permet d'attribuer la reconnaissance d'utilité publique à des fondations dotées d'un capital moins important, et donc de contribuer à supprimer un des obstacles qui entrave aujourd'hui le développement des fondations. Certains mécènes considèrent, en effet, les conditions financières exigées pour la création d'une fondation comme hors de portée.

Article 3

(art. 238 bis, 238 bis A, 238 bis AA et 238 bis AB
du code général des impôts)

Modification du régime fiscal des dons effectués par des entreprises

I. Texte du projet de loi

Cet article vise à harmoniser le régime fiscal des dons effectués par des entreprises sur les dispositions applicables aux particuliers, tout en simplifiant ses modalités et en renforçant son attractivité.

• Les modifications apportées au régime prévu par l'article 238 bis du code général des impôts

** Le droit en vigueur*

L'article 238 bis du code général des impôts prévoit que les dons effectués par des entreprises sont déductibles du montant de leur résultat, selon des conditions et des limites variables en fonction de la qualité des organismes bénéficiaires.

Entrent dans le champ de cet article les versements qui s'analysent comme de véritables dons, c'est-à-dire qui ne comportent aucune contrepartie directe ou indirecte pour le donateur. Toutefois, on rappellera que l'article 17 de la loi de finances pour 2000¹ a prévu que la déduction peut être opérée même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes. Ce même article avait également modifié le régime de déductibilité afin d'admettre les dépenses de mécénat comme des charges déductibles dans les conditions de droit commun et non plus comme des charges déductibles du seul bénéfice imposable.

¹ n° 2000-1853 du 30 décembre 2000

Le plafond de déductibilité dépend du statut des organismes bénéficiaires.

Sont déductibles dans la limite de 2,25 % du chiffre d'affaires les dépenses de mécénat engagées en faveur des organismes visés par le 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, c'est-à-dire les œuvres ou organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue ou des connaissances scientifiques françaises, notamment quand ces versements sont faits au bénéfice d'une fondation d'entreprise, même si cette dernière porte le nom de l'entreprise fondatrice.

En revanche, sont déductibles dans la limite de 3,25 % du chiffre d'affaires les dons faits :

- à des fondations ou associations reconnues d'utilité publique ou à des musées de France répondant aux conditions fixées au 1 de l'article 238 bis (soit être d'intérêt général et avoir un des caractères prévus par cette disposition) ;

- aux associations culturelles ou de bienfaisance qui sont autorisées à recevoir des dons et legs et aux établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle ;

- aux établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics, ou privés à but non lucratif agréés par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou par le ministre chargé de la culture ;

- aux organismes agréés qui ont pour objet exclusif de participer par le versement d'aides financières non rémunérées à la création d'entreprises ;

- aux fondations et associations reconnues d'utilité publique autorisées à recevoir des versements pour le compte d'organismes mentionnés au 1 de l'article 238 bis.

On rappellera que la différence de traitement entre ces différentes catégories d'organismes pour l'application des mesures d'incitation au mécénat a d'ores et déjà été supprimée par l'article 4 de la loi de finances pour 2000 s'agissant du régime applicable aux dons des particuliers.

* Les modifications proposées par le projet de loi

Les mesures proposées par le paragraphe I de cet article visent à harmoniser le régime applicable aux entreprises sur le dispositif bénéficiant aux particuliers par deux mesures :

- en premier lieu, le projet de loi substitue au mécanisme actuel de déductibilité des dons du résultat un système de réduction d'impôt égale à 60 % du montant du don dans la limite de 5% du chiffre d'affaires. On rappellera que le dispositif actuel procurait un gain maximal égal à 33,33 % pour les entreprises assujetties à l'impôt sur les sociétés ou égal au taux marginal, pour celles assujetties à l'impôt sur le revenu. Il s'agit donc là d'un renforcement significatif du caractère incitatif de ce dispositif ;

- en second lieu, il est proposé d'unifier l'avantage fiscal quelles que soient la nature et l'activité de l'organisme bénéficiaire.

On notera qu'au bénéfice de cette harmonisation, la rédaction proposée par le projet inclut dans le 1 de l'article 238 bis du code général des impôts les organismes visés dans la rédaction actuelle par le 1 (organismes d'intérêt général), le 2 (fondations et associations reconnues d'utilité publique) et le 5 (associations et fondations reconnues d'utilité publique habilitées à recevoir des versements pour le compte des organismes visés au 1) ainsi que ceux actuellement mentionnés par l'article 238 bis A du code général des impôts (sociétés ou organismes publics ou privés agréés par le ministre de l'économie et des finances, en vertu de l'article 4 de l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique).

En conséquence, par coordination, sont abrogés les 2 et 5 de l'article 238 bis ainsi que l'article 238 bis A du code général des impôts.

Par coordination avec l'instauration d'une réduction d'impôt, le **paragraphe I** de cet article propose de modifier les modalités de report de l'avantage fiscal dans le cas où les versements excèdent les plafonds.

Au mécanisme prévu par l'actuel 3 de l'article 238 bis du code général des impôts, se substitue un dispositif d'inspiration comparable prévoyant un report sur cinq ans de l'excédent de versement, dispositif que le projet de loi introduit au sein du 1 du même article, ce qui entraîne l'abrogation du 3.

Ce dispositif prévoit notamment que la limite de 5% s'applique à l'ensemble des versements effectués au titre de cet article, précision qui figurait dans la rédaction actuelle du code général des impôts à l'article 238 bis AA. En conséquence le **paragraphe II** propose d'abroger cet article tandis que le **paragraphe III** procède aux coordinations nécessaires dans la

rédaction de l'article 238 bis AB relatif au régime de déductibilité des sommes dépensées par des entreprises pour l'achat d'œuvres d'artistes vivants.

Le projet de loi précise que les versements permettant d'obtenir une réduction d'impôt ne peuvent être déduits du bénéfice imposable.

• **Modalités d'application du dispositif proposé par le projet de loi**

Le **paragraphe IV** de cet article précise que les modifications introduites dans le mécanisme destiné à encourager les dons des entreprises s'appliquent aux versements effectués au cours des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2003.

Par ailleurs, le **paragraphe IV** prévoit un dispositif transitoire pour les reports de dons excédant les limites de déductibilité. Les entreprises pourront bénéficier du dispositif le plus favorable : en effet, les excédents constatés avant le 1^{er} janvier 2003 donneront lieu à réduction d'impôt dans les conditions fixées par la nouvelle rédaction de l'article 238 bis du code général des impôts.

II. Position de l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a adopté cet article sans modification.

III. Position de la commission

Votre commission vous propose d'adopter **deux amendements**.

Le premier est destiné à étendre le champ de l'article 238 bis du code général des impôts aux dons faits à des organismes ayant pour objet principal l'organisation de spectacles dès lors que leur gestion est désintéressée, par coordination avec la rédaction retenue à l'article 1^{er}.

Le second étend le régime de déductibilité prévu par l'article 238 bis AB pour les achats par les entreprises d'œuvres d'artistes vivants à l'achat d'instruments de musique. Il s'agit de tirer parti d'un dispositif qui a donné lieu à un bilan médiocre en l'appliquant au domaine musical dans lequel les entreprises sont très actives.

Article 4

(art. 788 du code général des impôts)

**Abattement sur les droits de mutation à titre gratuit
au titre des dons versés à une fondation reconnue d'utilité publique**

I. Texte du projet de loi

Cet article vise à soustraire de l'assiette de calcul des droits de succession les dons faits à une fondation reconnue d'utilité publique lorsque les dons sont faits par l'héritier.

Cette disposition qui complète les dispositifs existants relatifs aux exonérations applicables aux dons faits par une personne avant son décès, reprend une des préconisations formulées par le Conseil d'Etat en 1996 afin d'améliorer le statut fiscal des fondations.

- Le dispositif proposé par le **paragraphe I** de cet article institue un abattement sur la part nette de tout héritier, donataire ou légataire correspondant aux sommes qu'il verserait à titre définitif à une fondation reconnue d'utilité publique. Cela revient donc à soustraire de l'actif successoral la part versée à de tels organismes.

Cet abattement est effectué si les conditions suivantes sont réunies :

- la fondation doit répondre aux conditions fixées par le b du 1 de l'article 200 du code général des impôts : c'est-à-dire être d'intérêt général et avoir un « *caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises* », ce qui ne constitue pas une condition très restrictive. La quasi-totalité des fondations reconnues d'utilité publique pourront bénéficier de cette mesure ;

- le don doit être effectué en pleine propriété dans les six mois suivant le décès ;

- les pièces justificatives jointes à la déclaration de succession, doivent être établies selon un modèle fixé par arrêté du ministre chargé du budget afin d'attester le montant et la date des versements ainsi que l'identité des bénéficiaires.

Le projet de loi précise que l'abattement n'est pas cumulable avec le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 200 au titre des dons effectués par des particuliers.

- Le **paragraphe II** coordonne la rédaction du II de l'article 788 avec les dispositions introduites par le projet de loi : l'abattement au titre des dons est cumulable avec l'abattement forfaitaire de 1500 euros sur chaque part successorale.

II. Position de l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a étendu le bénéfice de l'abattement aux sommes versées à une association reconnue d'utilité publique répondant aux conditions fixées au b du 1 de l'article 200 du code général des impôts ainsi qu'aux sommes versées à l'Etat, à une collectivité territoriale ou à un établissement public.

III. Position de la commission

Votre rapporteur s'est interrogé sur l'intérêt de ce dispositif compte tenu de l'existence de la réduction d'impôt prévue par l'article 200 du code général des impôts au titre des dons. En effet, l'avantage relatif du dispositif introduit par le projet de loi par rapport à la réduction d'impôt sur le revenu dont pourrait bénéficier l'héritier s'il effectuait le don une fois la succession liquidée dépendra en pratique de nombreux paramètres parmi lesquels figurent le taux de taxation au titre de l'impôt sur le revenu du contribuable, le montant de l'héritage et les taux des droits de succession à acquitter sur les sommes susceptibles d'être versées.

Sous réserve de ces observations, votre commission vous propose **d'adopter cet article sans modification.**

Article additionnel après l'article 4
(art. 795 A du code général des impôts)

Calcul des intérêts de retard sur les droits de succession dus en cas de rupture des conventions prévoyant les modalités d'ouverture au public de monuments classés ou inscrits faisant l'objet d'une exonération de droits de mutation à titre gratuit

Position de la commission

L'article 795 A du code général des impôts introduit par la loi de programme du 5 janvier 1988 relative au patrimoine monumental prévoit un

régime d'exonération des droits de mutation à titre gratuit pour les immeubles classés ou inscrits et les meubles qui « *en constituent le complément historique ou artistique* » dont les héritiers, donataires et légataires ont souscrit avec l'Etat une convention assurant l'ouverture de ces biens au public.

Ce dispositif a rencontré un succès très médiocre notamment en raison de ses modalités d'application qui sont très pénalisantes pour le propriétaire lorsqu'il décide de rompre la convention conclue avec l'Etat.

Cette pénalisation est double.

En effet, les droits de succession sont alors rappelés sur la base de la valeur actualisée des biens –disposition destinée à éviter que l'Etat ne supporte le coût de l'érosion monétaire– et après application d'intérêts de retard qui courent à compter du jour de la signature de la convention. En conséquence, les propriétaires s'exposent, s'ils cessent de faire face à leurs obligations contractuelles, à un risque financier qui sera proportionnel au temps durant lequel ils les auront respectées.

Cette interprétation de l'article 795 A constitue sans doute un des principaux obstacles au succès de ce dispositif conçu avec le louable objectif de favoriser la préservation d'ensembles historiques.

Or l'application de l'article 795 A par l'administration fiscale pour le calcul des intérêts de retard ne correspond pas plus à la lettre de ce dispositif qu'à la jurisprudence dégagée par la Cour de cassation.

En effet, ni le texte de l'article 795 A du code général des impôts ni la rédaction de ses textes d'application ne permettent d'étayer cette interprétation.

Par ailleurs, la Cour de Cassation a récemment infirmé une interprétation similaire de l'administration fiscale (Cass. Com. 10 mars 1998, SCI du Domaine de Cauhapé). Dans une affaire concernant un groupement foncier agricole, la Cour de cassation a jugé que, lors de la transformation en société civile immobilière de ce groupement, les intérêts n'étaient dus qu'à compter du jour où l'activité du groupement avait cessé d'être conforme à celle qui conditionnait le régime fiscal favorable dont il avait bénéficié et non à partir de la date de constitution du GFA.

Votre rapporteur considère que cette jurisprudence doit s'appliquer en cas de cessation d'application de la convention d'ouverture au public d'un immeuble classé ou inscrit. Elle traduit en outre parfaitement l'intention du législateur de 1988, qui n'était certainement pas de pénaliser les propriétaires qui auraient pendant de longues années respecté les termes de la convention.

Votre commission vous propose d'adopter **un amendement** tendant à insérer un article additionnel visant à corriger en ce sens l'interprétation des

termes de l'article 795 A du code général des impôts. Une telle disposition reprendrait celle déjà adoptée par votre commission lors de l'examen du rapport de notre excellent collègue M. Pierre Laffitte sur la proposition de loi, adoptée par l'Assemblée nationale, relative à la protection du patrimoine.

Article 4 bis

(art. 794 du code général des impôts)

**Extension du champ de l'exonération de droits de mutation
à titre gratuit dont bénéficient les collectivités publiques**

I. Texte adopté par l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a adopté cet article qui vise à actualiser la rédaction de l'article 794 du code général des impôts.

L'article 794 du code général des impôts exonère les régions, les départements, les communes, les établissements publics hospitaliers et les centres d'action sociale du paiement des droits de mutation à titre gratuit sur les biens qui leur adviennent par donation ou succession.

L'Assemblée nationale a étendu, avec l'avis favorable du Gouvernement, le bénéfice de ce dispositif aux établissements publics de coopération entre collectivités territoriales.

II. Position de la commission

Votre commission vous propose **un amendement** visant à préciser que l'exonération s'applique à l'ensemble des établissements publics relevant des collectivités territoriales.

Article 5
(art. 19-8 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987
sur le développement du mécénat)

**Possibilité pour une fondation d'entreprise de recevoir
des dons des salariés de l'entreprise fondatrice**

I. Texte du projet de loi

Cet article vise à assouplir la règle posée par l'article 19-8 de la loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat¹ selon laquelle les fondations d'entreprise ne peuvent pas recevoir de dons ni de legs.

Le projet de loi poursuit sur ce point l'effort engagé par la loi du 4 janvier 2002 relative aux musées de France pour assouplir le régime des fondations d'entreprise afin de lever certains des obstacles qui s'opposent à leur développement.

Votre rapporteur rappellera brièvement les grands traits du régime des fondations d'entreprise.

Les fondations d'entreprise ont été créées par la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990 qui a modifié la loi du 23 juillet 1987 pour pallier l'absence de structure juridique adaptée au développement durable du mécénat d'entreprise.

Il faut admettre que, s'il est destiné à remédier aux rigidités excessives du statut des fondations reconnues d'utilité publique, le régime des fondations d'entreprise lui emprunte nombre de traits. Ainsi, à l'image des fondations reconnues d'utilité publique, elles sont constituées en vue d'une « œuvre d'intérêt général » et se caractérisent par le caractère irrévocable des apports, l'article 19-12 de la loi de 1987 précisant qu'en cas de dissolution, les ressources non employées et la dotation sont attribuées à un ou plusieurs établissements publics ou reconnus d'utilité publique dont l'activité est analogue à celle de la fondation d'entreprise dissoute. De même, leur création est autorisée par l'autorité administrative. Leur régime de constitution s'avère cependant plus souple dans la mesure où l'autorisation est accordée à l'échelon déconcentré dans le cadre d'un régime d'approbation tacite.

Ces institutions se distinguent toutefois sur plusieurs points des fondations reconnues d'utilité publique.

L'article 19-2 de la loi du 23 juillet 1987 précise qu'elles sont créées pour une durée déterminée qui ne peut être inférieure à cinq ans et qui peut

¹ Article introduit par la loi n° 90-559 du 14 juillet 1990 créant les fondations d'entreprise et modifiant les dispositions de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat relatives aux fondations.

être prorogée pour une durée minimale qui, fixée initialement à cinq ans, a été abaissée à trois ans par la loi du 4 janvier 2002.

Par ailleurs, les fondations d'entreprise jouissent d'une capacité juridique moins étendue. La loi dispose notamment qu'elles ne peuvent acquérir ou posséder d'immeubles de rapport ni exercer les droits de vote attachés aux actions des sociétés fondatrices ou contrôlées par elles ni, limitation essentielle que se propose d'assouplir cet article, recevoir des dons ou des legs ou faire appel à la générosité publique.

Parmi les mesures destinées à assouplir le régime des fondations d'entreprise introduites par la loi relative aux musées de France, outre l'abaissement de la durée de prorogation, figurait : la suppression de l'exigence d'une dotation initiale, qui ne se justifiait guère pour des fondations créées pour une durée déterminée ; l'allègement des contrôles administratifs pesant sur leur fonctionnement et la simplification de la procédure applicable en cas de majoration du programme d'action pluriannuel.

La mesure proposée par le projet de loi qui constitue l'amorce d'un rapprochement entre les règles applicables aux fondations reconnues d'utilité publique et celles applicables aux fondations d'entreprise est de nature à accroître les ressources des ces dernières et donc à contribuer au développement de leur action. Plus encore, elle permettra de mieux ancrer l'action des fondations dans la vie des entreprises et de leur conférer une plus grande légitimité.

L'impact de cette mesure sera accru grâce au relèvement, proposé par l'article 1^{er} du projet de loi, du montant de l'avantage fiscal prévu par l'article 200 du code pénal des impôts pour les dons des particuliers.

II. Position de l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale a adopté cet article sans modification.

III. Position de la commission

Votre commission vous propose **d'adopter cet article sans modification.**

Article 6

(art. 238 bis 0A du code général des impôts)

**Extension du champ d'application de la réduction d'impôt
prévue pour l'achat de trésors nationaux**

I. Texte adopté par l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale, sur proposition du Gouvernement, a modifié la rédaction de l'article 238 bis 0A du code général des impôts afin d'étendre le bénéfice du dispositif de réduction d'impôt sur le revenu ou d'impôt sur les sociétés qu'il prévoit aux dons faits par des entreprises pour l'achat par l'Etat de « *biens culturels situés à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie* ».

L'article 238 bis 0A, dans sa rédaction actuelle, est issu de l'article 23 de la loi du 4 janvier 2002 relative aux musées de France. Ce dispositif introduit par le Sénat accorde aux entreprises qui effectuent des versements à l'Etat en vue de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux une réduction d'impôt égale à 90 % du montant de ces versements dans la limite de 50 % de l'impôt dû.

Il est complété par l'article 238 bis 0AB qui s'applique au cas où l'entreprise acquiert pour son compte un trésor national et qui prévoit une réduction d'impôt égale à 40 % du montant de la valeur d'achat de cette œuvre.

Ces dispositifs répondaient à la volonté du législateur de mobiliser des ressources supplémentaires pour assurer le maintien sur le territoire national des œuvres majeures qui constituent des éléments essentiels de notre patrimoine.

En effet, l'efficacité du dispositif de protection du patrimoine national prévu par la loi du 31 décembre 1992 est largement voire essentiellement tributaire du niveau des ressources dont les collectivités publiques peuvent disposer pour acquérir ces œuvres.

On rappellera que la loi du 31 décembre 1992 prévoit un régime de contrôle de la circulation des biens culturels fondé sur la délivrance de certificats permettant leur exportation. Les biens culturels qui présentent un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie et qui, à ce titre, sont considérés, avec les biens classés et ceux appartenant aux collections publiques, comme des trésors nationaux peuvent faire l'objet d'une interdiction d'exportation.

Cette décision est valable trente mois, délai à l'issue duquel le refus d'exportation ne peut être renouvelé.

La logique initiale de la loi voulait qu'en cas de refus de certificat, l'Etat acquiert le bien ou le classe, solution qu'a exclue de fait la Cour de cassation¹ en rappelant qu'en vertu de la loi du 31 décembre 1913, le classement d'un objet mobilier sans le consentement de son propriétaire peut donner lieu à une indemnité représentative du préjudice résultant de l'application de la servitude de classement.

En conséquence, dès lors qu'un refus d'exportation est émis, la seule solution dont dispose l'Etat pour retenir le bien sur le territoire national est de s'en porter acquéreur.

Or, force est de constater que les crédits d'acquisition d'œuvres d'art de l'Etat connaissent depuis 1998 une constante érosion ; ces crédits représentaient en 2001 un montant de 14,71 millions d'euros, y compris les recettes de mécénat, contre 26,34 millions d'euros en 1998.

La modicité de ces sommes explique pour une large part le bilan de la loi du 31 décembre 1992, bilan qui est d'autant plus affligeant que les refus de certificats sont décidés avec parcimonie et ne frappent qu'un nombre très restreint d'œuvres.

Entre le 1^{er} janvier 1993 et le 6 janvier 2003, seulement 115 œuvres ont fait l'objet d'une telle décision alors que sur la même période le ministère de la culture a délivré plus de 49 000 certificats.

Sur ces 115 œuvres :

- 50 ont été acquises pour les collections publiques et 9 devraient l'être prochainement, dont 7 dans le cadre de la procédure prévue par la loi du 10 juillet 2000² qui prévoit la procédure d'achat par l'Etat des trésors nationaux. La valeur de ces acquisitions s'élève à 51,70 millions d'euros, financée pour seulement 31,08 millions d'euros par l'Etat ou ses établissements publics, le solde étant apporté par le mécénat ;

- 2 œuvres ont été classées au titre des monuments historiques ;

- 17 œuvres ont finalement reçu le certificat sans que l'Etat ait pu les acquérir ;

- 16 œuvres n'ont fait l'objet d'aucune nouvelle demande de certificat après l'arrivée à échéance du refus de délivrance du certificat d'exportation ;

¹ Cass. 1^{re} civile, 20 février 1996, Agent judiciaire du Trésor c/ Walter

² loi n° 2000-643 du 10 juillet 2000 relative à la protection des trésors nationaux et modifiant la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 relative aux produits soumis à certaines restrictions de circulation et à la complémentarité entre les services de police, de gendarmerie et de douane.

- 30 œuvres sont toujours soumises à une interdiction d'exportation.

Les articles 238 bis 0A et 238 bis AB répondaient au souci d'encourager la contribution de particuliers ou d'entreprises à la protection du patrimoine national par des mécanismes à la fois lisibles et très incitatifs afin de disposer de moyens renforcés pour assurer une meilleure application de la loi de 1992.

Ces dispositifs ont été encore peu appliqués. L'article 238 bis 0A, mis en œuvre pour la première fois en 2002, a permis l'achat par l'Etat de toiles peintes par Oudry pour le château de Voré (Orne), œuvres qui figurent désormais dans les collections du Louvre.

II. Position de la commission

La disposition introduite par l'Assemblée nationale dont votre commission ne conteste pas la pertinence, si elle étend le champ de la rédaction de l'article 238 bis 0A, en modifie également l'objet.

Destiné à l'origine à assurer le maintien sur le territoire national des éléments les plus précieux du patrimoine français, l'article 238 bis 0A permettra désormais d'enrichir les collections publiques d'œuvres qui ont d'ores et déjà quitté le territoire ou qui n'y sont jamais entrées.

Il s'agit là d'une évolution significative et bienvenue du dispositif.

Les œuvres devront remplir pour être éligibles à ce dispositif la même condition que celle prévue par l'article 4 de la loi du 31 décembre 1992 pour le refus de certificat, c'est-à-dire présenter un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

Il reviendra à la commission mentionnée à l'article 7 de la loi du 31 décembre 1992 compétente pour se prononcer sur les refus de certificat d'apprécier cette condition.

La rédaction retenue par l'Assemblée nationale appelle toutefois une remarque et une question.

En effet, s'il rend, semble-t-il, possible le retour de trésors nationaux qui ont été exportés, faute pour l'Etat d'avoir trouvé les moyens nécessaires à leur acquisition ou d'œuvres qui n'ont jamais fait l'objet d'un refus de certificat mais présentent le caractère de trésor national, ce dispositif ne s'applique pas à des trésors nationaux susceptibles d'être exportés qui se trouveraient sur le territoire national. Cette différence de traitement ne semble pas justifiée, du moins au regard de l'impératif de sauvegarde du patrimoine

national qui a inspiré le législateur lors de l'examen de la loi relative aux musées de France.

Par ailleurs, on peut se demander si la disposition introduite par l'Assemblée nationale vise également les trésors nationaux qui ont été exportés.

Votre commission vous proposera donc d'adopter **un amendement** visant à étendre le bénéfice de la réduction d'impôt à l'ensemble des trésors nationaux dont l'interdiction d'exportation est parvenue à échéance, qu'ils se trouvent ou non sur le territoire national.

Par ailleurs, elle vous proposera également de rendre pérenne le dispositif de l'article 238 bis 0A dont le terme a été fixé au 31 décembre 2006 par la loi relative aux musées de France, cela dans un souci de lisibilité.

Article additionnel après l'article 6
(art. 238 bis AB du code général des impôts)

**Extension du champ de la réduction d'impôt dont bénéficient
les entreprises qui acquièrent des trésors nationaux**

Position de la commission

Votre commission vous propose d'adopter **un amendement** tendant à insérer un article additionnel après l'article 6 afin d'harmoniser le champ de la réduction d'impôt prévue par l'article 238 bis 0AB du code général des impôts pour les entreprises qui acquièrent des trésors nationaux sur celui de l'article 238 bis 0A, dont l'article 6 propose l'extension.

Article 7

(art. L. 111-8 du code des juridictions financières)

Obligation d'établissement de comptes certifiés pour les organismes bénéficiaires de dons ouvrant droit à réduction d'impôt

I. Texte adopté par l'Assemblée nationale

Cette disposition introduite par l'Assemblée nationale vise, avec celle adoptée à l'article 1^{er} ter relative à la publicité de leurs comptes, à assurer la transparence de l'action des organismes qui reçoivent des dons.

Afin d'atteindre cet objectif, l'Assemblée nationale a complété l'article L. 111-8 du code des juridictions financières, qui rend possible le contrôle de la Cour des comptes sur les associations qui font appel à la générosité publique, par deux alinéas :

- le premier impose aux organismes bénéficiaires de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés d'établir des « *comptes annuels certifiés des dépenses financées par ces dons* » dès lors que le total du montant des dons reçus est supérieur à un montant fixé par décret ;

- le second prévoit que la Cour des comptes peut contrôler dans des conditions fixées par décret en Conseil d'Etat la conformité des dépenses financées par ces dons aux objectifs des organismes qui en bénéficient.

II. Position de la commission

Ce dispositif est décalqué de la loi du 7 août 1991 qui astreint certains organismes faisant appel à la générosité publique dans le cadre d'une campagne menée à l'échelon national à l'établissement d'un compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public et les soumet au contrôle de la Cour des comptes afin de vérifier « *la conformité des dépenses engagées par ces organismes aux objectifs poursuivis par l'appel à la générosité publique* ».

Toutefois, il n'en suscite pas moins de nombreuses interrogations.

- **Une obligation comptable nouvelle et mal identifiée**

Le contenu de l'obligation introduite par l'Assemblée nationale est mal défini.

La notion de « *comptes annuels certifiés des dépenses financées par ces dons* » ne renvoie ni à celle des comptes annuels à laquelle fait référence l'article 1^{er} ter ni à celle de « *compte d'emplois des ressources* » à laquelle recourt la loi de 1991. Le champ de cette obligation est d'ailleurs différent de celle introduite à l'article 1^{er} ter dans la mesure où elle ne s'imposera qu'aux organismes recevant des dons supérieurs à un certain montant, qui, d'après les débats à l'Assemblée nationale, pourrait être fixé par référence à celui prévu pour l'application de l'article 10 de la loi du 12 avril 2000 relative aux droits des citoyens dans leurs relations avec l'administration, soit 153 000 euros.

Par ailleurs, le texte ne précise pas le mode de certification de ces comptes, qui viendront s'ajouter aux autres documents comptables dont la tenue est déjà imposée aux associations et fondations.

Votre rapporteur soulèvera à l'encontre de cette disposition les mêmes objections que celles formulées à propos de l'obligation de publicité des comptes introduite à l'article 1^{er} ter. Cette mesure légitime dans son principe engendrera un coût, très lourd pour les grandes organisations et difficile à supporter pour les plus modestes. Par ailleurs, l'abondance de documents comptables plus ou moins lisibles ne contribue pas forcément à la transparence. Cela est d'autant plus vrai que l'établissement d'un document supplémentaire ne se justifie guère dans la mesure où les normes d'établissement des comptes annuels telles qu'elles résultent du règlement comptable des associations et des fondations permettent d'ores et déjà d'apprécier l'usage de ces dons.

- **Un contrôle efficace ?**

L'Assemblée nationale a étendu la disposition introduite par la loi du 7 août 1991 qui soumet au contrôle de la Cour des comptes l'emploi par les associations faisant appel à la générosité publique des ressources qu'elles collectent auprès du public aux organismes bénéficiaires de dons ouvrant droit à réduction d'impôt. Le contrôle de la Cour des comptes portera sur la conformité des dépenses financées par ces dons aux objectifs de l'organisme bénéficiaire.

Toutefois, l'esprit de ces deux dispositifs est assez différent. En effet, la loi de 1991 est essentiellement inspirée par le souci de protéger les donateurs. En revanche, la disposition introduite par l'Assemblée nationale, même si elle doit bénéficier aux donateurs en leur offrant des garanties sur le bon usage de leurs dons, vise également à contrôler l'usage qui est fait de la dépense fiscale, selon une logique comparable à celle inspirant les dispositifs prévoyant le contrôle de l'activité des associations subventionnées.

Il convient de souligner que pour exercer son contrôle, la Cour des comptes examinera en pratique l'ensemble des comptes des organismes concernés.

Il sera en effet quasiment impossible de limiter ce contrôle aux seules dépenses financées par les dons. S'agissant des associations faisant appel à la générosité publique, les rapports effectués par la Cour des comptes depuis l'entrée en vigueur de la loi de 1991 ont souligné les difficultés d'établissement mais également de vérification du compte d'emploi annuel des ressources collectées auprès du public qui, dans de nombreux cas, n'a pas permis d'effectuer de manière satisfaisante le contrôle prévu par la loi de 1991. De fait, le contrôle a porté sur l'ensemble des comptes. Ainsi, lors du contrôle de la Fondation de France, la Cour notait que « *la structure du compte d'emploi retenue ne permettant pas d'opérer de manière exhaustive le partage entre les fonds issus de la générosité publique et les autres ressources* », la Cour a « *été conduite à recueillir des informations sur l'ensemble des activités de la Fondation* ».

Il s'agit là d'un contrôle très approfondi, assez éloigné de celui que souhaite mettre en place l'Assemblée nationale.

Par ailleurs, votre rapporteur s'est interrogé sur l'opportunité d'un contrôle qui, dans les faits, ne s'exercera pas ou très peu compte tenu des moyens dont dispose la Cour des comptes. Depuis l'entrée en vigueur de la loi de 1991, la Cour n'a contrôlé que huit organismes faisant appel à la générosité publique¹. L'étendue du contrôle exercé comme les moyens limités dont dispose la Cour des comptes expliquent ce bilan modeste.

La mise en oeuvre du contrôle se révélera très lourde dans la mesure où elle impliquera le dépôt chaque année auprès des services de l'Etat des documents comptables nécessaires par l'ensemble des organismes susceptibles d'être contrôlés, alors même que le contrôle ne s'exercera que sur un nombre très limité d'entre eux.

Au regard de ces observations, l'ensemble des contraintes qui découlent du dispositif introduit par l'Assemblée nationale semblent l'emporter sur ses avantages et ne vont guère dans le sens souhaité par le projet de loi qui vise à encourager le développement des initiatives privées.

Votre commission vous propose d'adopter en conséquence **un amendement** de suppression de cet article.

¹ SPA, Fondation de France, MSF, Médecins du Monde, Sidaction, la Ligue nationale contre le cancer, Association française sur les myopathies, ARC

Article 8

**Possibilité pour les associations reconnues d'utilité publique
de recevoir une donation sous réserve d'usufruit
au profit du donateur**

I. Texte adopté par l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale, avec l'accord du Gouvernement, a supprimé le dernier alinéa de l'article 11 de la loi du 1^{er} juillet 1901 relative au contrat d'association qui précisait que les associations reconnues d'utilité publique « *ne peuvent accepter une donation mobilière ou immobilière avec réserve d'usufruit du donateur* ».

Cette disposition rapproche le régime de ces associations des règles applicables aux fondations reconnues d'utilité publique.

II. Position de la commission

Votre commission vous propose **d'adopter cet article sans modification.**

Intitulé du projet de loi

I. Position de l'Assemblée nationale

L'Assemblée nationale, sur proposition de la commission des finances, de l'économie générale et du plan, a modifié l'intitulé du projet de loi afin d'y mentionner les associations.

II. Position de la commission

Votre rapporteur ne peut qu'approuver les motivations qui ont justifié cette opportune modification.

En effet, les associations, dont le dynamisme et la diversité apportent une contribution essentielle au développement de la générosité publique, bénéficient des dispositions fiscales encourageant le mécénat, et en particulier celles des articles 200 et 238 bis du code général des impôts, au même titre

que d'autres organismes d'intérêt général. Il semble à cet égard nécessaire de les mentionner dans le titre du projet de loi dès lors que les fondations y sont incluses.

Pour ces raisons, votre commission vous propose **d'adopter l'intitulé du projet de loi sans modification.**

*

* *

LES TRAVAUX DE LA COMMISSION

Au cours d'une réunion tenue le 6 mai 2003 sous la présidence de **M. Jacques Valade, président**, la commission a examiné le rapport pour avis de M. Philippe Nachbar sur le projet de loi n° 234 (2002-2003), adopté par l'Assemblée nationale, relatif au **mécénat**, aux **associations** et aux **fondations**.

Un débat a suivi l'exposé du rapporteur.

M. Jack Ralite a estimé indispensable d'insister sur le fait que l'accroissement des recettes de mécénat ne devait pas s'accompagner d'une réduction des dépenses publiques dans le domaine culturel. L'Etat doit continuer à faire face à ses responsabilités.

M. Jacques Valade, président, approuvant les propos de M. Jack Ralite, a souhaité que le ministre puisse prendre des engagements en ce sens.

M. Daniel Eckenspieller a observé que, si les mesures proposées permettaient effectivement un accroissement des dons, la réforme se traduirait, non par un désengagement de l'Etat, mais plutôt par un effort supplémentaire compte tenu de la baisse des recettes fiscales résultant des réductions d'impôt auxquelles ils ouvrent droit.

La commission a ensuite abordé l'examen des articles au cours duquel sont notamment intervenus, outre le **président Jacques Valade** et **M. Philippe Nachbar, rapporteur pour avis**, **MM. François Picheral** et **Jack Ralite**.

Après avoir adopté les amendements proposés par son rapporteur pour avis, la commission a donné, à l'unanimité, un avis favorable à l'adoption du projet de loi relatif au mécénat, aux associations et aux fondations.

AMENDEMENTS PRÉSENTÉS PAR LA COMMISSION

Article 1er

Amendement

I.– Après le sixième alinéa du I de cet article, insérer deux alinéas ainsi rédigés :

3 °bis Après le sixième alinéa du 1, il est inséré un g ainsi rédigé :

« g. d'organismes ayant pour objet principal l'organisation de spectacles culturels dès lors que leur gestion est désintéressée au sens du 1° du 7 de l'article 261. » ;

II.– Pour compenser les pertes de recettes résultant du I ci-dessus, compléter in fine cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

... – Les pertes de recettes résultant pour l'Etat de l'extension de la réduction d'impôt prévue au 1 de l'article 200 du code général des impôts aux dons faits à des organismes ayant pour objet principal l'organisation de spectacles culturels dès lors que leur gestion est désintéressée sont compensées à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du même code.

Article 1er bis

Amendement

Après le mot :

consentis

rédiger ainsi la fin du texte proposé par cet article pour compléter l'article 757 du code général des impôts :

aux organismes mentionnés aux articles 200 et 238 bis.

Article 1^{er} ter

Amendement

Rédiger ainsi le texte proposé par cet article pour l'article 4-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat :

« Art. 4-1. – Les associations et fondations reconnues d'utilité publique, les associations qui ont pour but exclusif l'assistance, la bienfaisance, la recherche scientifique ou médicale autorisées à accepter des libéralités ainsi que les organismes bénéficiaires de dons de personnes physiques ou morales ouvrant droit, au bénéfice des donateurs, à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés dès lors que le montant total annuel de ces dons est supérieur à un seuil fixé par décret communiquent leurs comptes annuels à tout donateur qui en fait la demande.

« Un décret en Conseil d'Etat fixe les modalités d'application du présent article ».

Article additionnel après l'article 1^{er} ter

Amendement

Après l'article 1er ter, insérer un article additionnel ainsi rédigé :

Dans l'article 18-1 de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 précitée, les mots « cinq ans » sont remplacés par les mots « dix ans ».

Article 2

Amendement

A. Rédiger ainsi le I de cet article :

I.– Le III. de l'article 219 bis du code général des impôts est ainsi rédigé :

« III. Les fondations reconnues d'utilité publique sont exonérées d'impôt sur les sociétés pour les revenus mentionnés au I. »

B. Pour compenser les pertes de recettes résultant du A ci-dessus, compléter in fine cet article par un paragraphe ainsi rédigé :

...- Les pertes de recettes résultant pour l'Etat de l'exonération d'impôt sur les sociétés des fondations reconnues d'utilité publique sont

compensées à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du code général des impôts

Article 3

Amendement

I.– Après le cinquième alinéa du texte proposé par le 1° du I de cet article pour le 1 de l'article 238 bis du code général des impôts, insérer un alinéa ainsi rédigé :

« e. d'organismes ayant pour objet principal l'organisation de spectacles culturels dès lors que leur gestion est désintéressée au sens du 1° du 7 de l'article 261. » ;

II.– Pour compenser les pertes de recettes résultant du I ci-dessus, insérer après le I de cet article un paragraphe additionnel ainsi rédigé :

... - Les pertes de recettes résultant pour l'Etat de l'extension de la réduction d'impôt prévue par l'article 238 bis du code général des impôts aux dons faits à des organismes ayant pour objet principal l'organisation de spectacles culturels dès lors que leur gestion est désintéressée sont compensées à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits visés aux articles 575 et 575 A du même code.

Article 3

Amendement

I.– a) Compléter, in fine, le III de cet article par trois alinéas ainsi rédigés :

2° Après le troisième alinéa, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Sont également admises en déduction dans les conditions prévues au premier alinéa les sommes correspondant au prix d'acquisition d'instruments de musique. Pour bénéficier de la déduction, l'entreprise doit s'engager à prêter ces instruments à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande. »

3° Dans la deuxième phrase du quatrième alinéa, après les mots « de l'œuvre », sont insérés les mots : « ou de l'instrument »

b) En conséquence, remplacer le premier alinéa du III par deux alinéas ainsi rédigés :

L'article 238 bis AB du même code est ainsi modifié :

1° Le deuxième alinéa est ainsi rédigé :

II.- Pour compenser les pertes de recettes résultant du I ci-dessus, insérer après le III de cet article un paragraphe ainsi rédigé :

... - La perte de recettes résultant pour l'Etat de l'extension du régime de déductibilité prévu à l'article 238 bis AB du code général des impôts aux achats d'instruments de musique par les entreprises est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits mentionnés aux articles 575 et 575A du même code.

Article additionnel après l'article 4

Amendement

Après l'article 4, insérer un article additionnel ainsi rédigé :

I.- L'article 1727 A du code général des impôts est complété par un 5 ainsi rédigé :

« 5. Lorsque la convention prévue au premier alinéa de l'article 795 A prend fin dans les conditions définies par les dispositions-types mentionnées au même alinéa, l'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel la convention a pris fin ».

II.- Les pertes de recettes résultant pour l'Etat du I sont compensées, à due concurrence, par une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Article 4 bis

Amendement

Rédiger ainsi cet article :

I.- Le I de l'article 794 du code général des impôts est ainsi rédigé :

«I. - Les régions, les départements, les communes, leurs établissements publics et les établissements publics hospitaliers sont exonérés

des droits de mutation à titre gratuit sur les biens qui leur adviennent par donation ou succession affectés à des activités non lucratives. ».

II.– La perte de recettes résultant du I est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Article 6

Amendement

Rédiger ainsi cet article :

I.– L'article 238 bis 0A du code général des impôts est ainsi modifié :

1° Dans le premier alinéa, les mots : « avant le 31 décembre 2006 » sont supprimés ;

2° Après le premier alinéa de cet article, il est inséré trois alinéas ainsi rédigés :

« Cette réduction d'impôt est également applicable aux versements effectués en faveur :

« - de l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux pour lesquels le refus de délivrance du certificat d'exportation n'a pas été renouvelé ;

« - ou, après avis motivé de la commission prévue à l'article 7 de la loi n° 92-1477 du 31 décembre 1992 précitée, de l'achat de biens culturels situés hors du territoire douanier dont l'acquisition présente un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie. »

II.– La perte de recettes résultant du I est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Article additionnel après l'article 6

Amendement

Après l'article 6, insérer un article additionnel ainsi rédigé :

I.- Avant le pénultième alinéa de l'article 238 bis 0AB du code général des impôts, il est inséré un alinéa ainsi rédigé :

« Ouvrent également droit à la réduction d'impôt dans les conditions prévues aux troisième à cinquième alinéas les sommes consacrées à l'achat de biens culturels présentant le caractère de trésors nationaux pour lesquels le refus de délivrance du certificat d'exportation n'a pas été renouvelé ou, après avis motivé de la commission prévue à l'article 7 de la loi n ° 92-1477 du 31 décembre 1992 précitée, de biens culturels situés hors du territoire douanier et dont l'acquisition présente un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie. »

II.- la perte de recettes résultant du I est compensée à due concurrence par la création d'une taxe additionnelle aux droits prévus aux articles 575 et 575 A du code général des impôts.

Article 7

Amendement

Supprimer cet article.

ANNEXE

LISTE DES PERSONNALITÉS AUDITIONNÉES PAR LE RAPPORTEUR

- M. Jean-Michel RAINGEARD, président de la Fédération française des sociétés d'amis de musées ;
- M. Francis CHARHON, directeur général de la Fondation de France ;
- Mme Elisabeth DELORME, secrétaire générale de la Fondation Gaz de France ;
- M. Henri LOYRETTE, président de l'établissement public du musée du Louvre ;
- M. Jean de LAMBERTYE, président de la Demeure historique ;
- M. Daniel BRUNEAU, président de l'Union nationale des organismes faisant appel à la générosité du public (UNOGEP) ;
- M. Jean-François JARRIGE, directeur du musée Guimet, musée national des arts asiatiques ;
- M. Edouard de ROYÈRE, président, et M. Frédéric NÉRAUD, directeur général de la Fondation du patrimoine ;
- M. Jean-Paul CLAVERIE, conseiller du président du Groupe Louis Vuitton-Moët Hennessy, en charge de la communication culturelle et institutionnelle ;
- MM. Alexandre JARDIN et Jacques MALET ;
- M. Dominique GIULIANI, président de la fondation Robert Schuman ;
- M. Bruno ORY de LAVOLÉE, secrétaire général de la Cour des comptes ;
- M. Yannick BLANC, sous-directeur des affaires politiques et de la vie associative à la direction de l'administration territoriale et des affaires politiques du ministère de l'intérieur, de la sécurité intérieure et des libertés locales.