

~~5345~~
P002

ETUDES
SECTEUR CULTUREL

Ignace CLAEYS BOUUAERT

Avocat à la Cour de Cassation de Belgique,
Professeur honoraire à l'Université de Gand.
Professeur à l'Ecole supérieure des Sciences Fiscales.

LE REGIME FISCAL DES FONDATIONS CULTURELLES ET DU MECENAT
DANS LA COMMUNAUTE EUROPEENNE.

Etude effectuée à la demande de la
Commission des Communautés Européennes.
Texte initialement rédigé en 1975,
entièrement revu et mis à jour en 1988.

061.22:008:336.2:7.078:347.191.11/12:341.176.1(4)

89-500

S 345

Dans la mesure même où elle désire que les experts s'expriment en pleine liberté et en toute indépendance dans les études qu'elle les charge d'élaborer, la Commission des Communautés européennes ne se considère pas comme engagée par le contenu de ces études.

Boekmansichting-Bibliotheek
Herengracht 415 - 1017 BP Amsterdam
Tel. 243739

Note liminaire.

Le présent texte est une mise à jour du rapport rédigé sous le même titre en 1975.

La mise à jour avait un double objectif : pour la législation des Etats-membres de 1975, il s'agissait de rectifier ou compléter le texte initial en tenant compte des modifications législatives intervenues depuis la rédaction initiale ; il fallait en outre inclure dans le rapport les législations des trois nouveaux Etats-membres : Grèce, Espagne et Portugal. Pour la Grèce, l'auteur a repris le texte du rapport collectif, rédigé à la demande de la Commission des Communautés européennes, et intitulé : "Le secteur culturel en Grèce" (doc. X/Culture/17/86 ; le chapitre concernant les fondations culturelles et le mécénat est de C.Y. Yannopoulos, avocat).

Le texte initial ne comportait pas de références aux ouvrages consultés : dans l'ensemble, la documentation utilisée pour la rédaction de ces pages consistait soit dans les textes mêmes des lois, soit dans des ouvrages tout à fait généraux. La même ligne de conduite a été adoptée pour la présente mise à jour.

Un petit problème d'ordre matériel s'est présenté pour la numérotation des paragraphes. L'adjonction de trois nouveaux pays nécessitait la rédaction d'un certain nombre de paragraphes nouveaux. Il n'était donc

II

pratiquement pas possible de garder l'ancienne numérotation. Il a donc semblé préférable de présenter, pour cette mise à jour, un système de numérotation totalement nouveau. Le lecteur qui, à l'occasion, souhaiterait comparer la mise à jour au texte ancien, y trouvera donc une difficulté dont il voudra bien excuser l'auteur.

Par ailleurs, si le plan général a été conservé, le texte a été revu dans chacune de ses parties, y compris les notes de synthèse. Le chapitre V, qui concerne la taxe sur la valeur ajoutée, a également été retravaillé pour l'adapter à l'évolution du droit communautaire.

Gand, février-août 1988.

Chap. I - NOTIONS INTRODUCTIVES.

=====

§ 1 - Point de départ - Bases de l'étude.

1.1 La présente étude part de deux positions intellectuelles qui échappent à toute analyse scientifique. La première concerne le contenu de la notion de culture, la seconde sa nécessité.

1.2 N'essayons pas de définir la culture. Il reste cependant utile d'indiquer les aspects que l'on y voit, et qui ont été présents à l'esprit durant la rédaction de ces pages.

Tout d'abord, l'idée de culture évoque ce qu'il y a de plus propre, de plus humain à une forme déterminée de civilisation. Dans ce sens, il y a une dimension européenne de la culture qui se distingue, par exemple, des formes culturelles créées par les civilisations d'Extrême-Orient ou de l'antiquité. De même on dira d'une personne qu'elle est cultivée si elle a assimilée dans une large mesure ce qui est propre à la civilisation dans laquelle elle vit.

D'autre part, la culture présente des aspects multiples, mais qui se rejoignent en ceci que l'accent est toujours mis sur l'acquis humain, dans une totale indépendance par rapport à ce qu'on appelle le progrès technique. Elle implique l'assimilation des arts et de la création artistique dans la vie ; elle sous-entend

le partage des connaissances, mais plus sous la forme d'une éducation que sous celle d'une recherche scientifique explorant au bénéfice des générations futures des domaines nouveaux ; elle intègre l'équilibre du corps et des valeurs spirituelles, plutôt que la performance spectaculaire, dans ce qu'on appelle communément la culture physique.

Enfin, la culture rapproche les valeurs individuelles et collectives. Elle enrichit la société, mais par l'affinement de la personne. Dans son aspect social, la culture est peut-être le seul moyen de combattre les frustrations engendrées, dans notre société de consommation, par la hantise des besoins économiques exacerbés.

Vu sous cet angle, le souci de culture rejoint celui de la protection du milieu de vie. En affinant la personne, il la rend sensible à l'harmonie du cadre de son existence, fallut-il pour cela renoncer à quelques parcelles de prétendu progrès matériel.

Ces quelques idées peuvent paraître incomplètes, être jugées arbitraires. On ne peut cependant pousser plus loin leur analyse ou leur justification, sous peine de faire dévier toute l'étude entreprise vers une discussion académique qui resterait stérile. On se bornera donc à les énoncer ici comme un point de départ, évoquant d'une façon sans doute imparfaite mais avec une profonde conviction de leur importance certaines valeurs essentielles de notre société.

1.3 Qu'il s'agisse de valeurs doit également être accepté comme un postulat. Toute appréciation, tout jugement de valeur fait appel au libre arbitre de l'être humain, et peut donc être jugé arbitraire. On n'essayera pas d'en présenter ici une quelconque justification.

Si les arts, le développement de l'esprit, l'affinement de la personne, la culture au sens où nous entendons ce mot, sont superflus, il est inutile d'aller plus loin.

Si, au contraire, on leur reconnaît une valeur, il est utile de voir comment celle-ci peut se réaliser dans notre société.

Si, de plus, un aspect de cette valeur est propre aux nations d'Europe occidentale, et peut constituer entre elles un lien moral et spirituel, il est nécessaire que les responsables de cette Europe s'interrogent sur le sort qui lui est fait. Qu'on le comprenne bien : il ne s'agit pas de demander aux responsables de l'Europe de diriger les activités culturelles. Mais il faut qu'ils tiennent compte de la place que la culture doit avoir dans notre vie, et de son importance pour notre avenir. La conscience d'appartenir à une culture commune doit constituer pour les peuples de l'Europe occidentale un lien psychologique au moins aussi puissant que la recherche de leurs intérêts économiques.

Cette idée n'est d'ailleurs pas nouvelle, et des initiatives importantes ont déjà été prises dans ce domaine. La présente étude se situe dans la ligne d'un devenir historique. Elle a pour but de décrire certains des problèmes que ce devenir soulève.

1.4 Acceptant donc l'idée que la vie culturelle appartient au domaine des valeurs collectives de notre civilisation, on doit se poser la question des modes de financement qui peuvent la soutenir. C'est là, qu'on le regrette ou non, une servitude à laquelle on ne peut échapper : toute créativité dans ce domaine part de l'être humain, mais la créativité humaine nécessite généralement, pour se développer, un certain support matériel. L'homme doit vivre. Souvent même il faut dans une certaine mesure qu'il soit affranchi des besoins les plus essentiels pour que sa créativité puisse se développer. La richesse peut étouffer la personnalité, la misère aussi.

La gamme des besoins matériels et des moyens que l'on peut adopter pour les couvrir présente une infinie variété. On peut cependant déceler, dans le financement des besoins, trois sources principales : a) le paiement individuel, par des mécanismes de marché, du prix payé en fonction de la valeur économique des prestations du créateur ou de l'artiste ; b) le soutien des pouvoirs publics ; c) le soutien provenant d'initiatives privées.

Il est normal que le possesseur d'un tableau ou d'un livre en paie le prix, et que l'auditeur d'un concert paie son billet d'entrée. Mais cela ne suffit pas à faire vivre les artistes, du moins certains d'entre eux.

Il est normal aussi que les pouvoirs publics, reconnaissant dans le développement culturel un problème d'intérêt collectif, subventionnent les initiatives les plus méritantes. Mais ici aussi il y a des limites.

L'Etat peut commanditer une oeuvre, il ne peut pas commander une inspiration. Surtout, il ne peut pas monopoliser le soutien, à peine de tomber dans le fonctionnarisme et la sclérose. Il faut laisser s'exprimer la diversité des personnes. Chacun pourra, dans les initiatives surgies spontanément, en trouver certaines qui lui plairont. D'autres ne lui plairont pas. Qu'importe : l'autre aussi doit pouvoir s'exprimer.

1.5 Indépendamment de toute prise de position politique, il faut donc laisser une marge d'initiative privée dans le soutien de la vie culturelle. La créativité ne se commande pas, elle doit jaillir du corps social - de l'être humain. C'est la nature humaine elle-même qui l'exige.

L'intervention de l'Etat et celle de l'initiative privée peuvent s'imbriquer de plusieurs façons. Les subventions, les aides des pouvoirs publics peuvent être directes ou indirectes. L'initiative privée, de son côté, peut agir seule. Elle peut, en outre, être soit freinée, soit encouragée par les pouvoirs publics. Ici, la structure des régimes fiscaux prend, dans notre société, une place essentielle.

La question de savoir comment doit se faire la répartition entre les sources de financement publiques et privées, ne peut pas recevoir de réponse dogmatique. Aucune proportion théorique ne peut être imposée. A l'Etat incombe de déterminer l'objet et la mesure de son effort. Pour le reste, l'Etat doit laisser l'initiative privée libre de se développer, selon le génie propre de la personne ou du groupe.

1.6 Cette constatation en amène nécessairement une autre : l'Etat doit admettre que des particuliers puissent aussi poursuivre, par leur action libre et spontanée, des buts d'intérêt commun. Ces initiatives ne peuvent être négligées, voire réprimées.

Ici apparaît le noeud du problème en matière de financement. L'Etat prélève, par l'impôt, les fonds nécessaires au financement de ses dépenses. Il agit aussi, par l'impôt, sur l'ensemble des équilibres économiques et sociaux. Il déterminera donc, pour atteindre les objectifs qu'il se fixe, la part des ressources que les particuliers et les entreprises devront lui transférer. Ce qu'il laisse devra couvrir à la fois la consommation et les investissements privés.

Quelle place prendront, dans ce schéma, les sommes consacrées par des particuliers à des fins d'intérêt public librement choisies par eux ? Celles-ci ne sont pas à assimiler aux dépenses de consommation Elles ne sont pas non plus au sens usuel de ce terme dans les analyses économiques, des investissements. L'investisseur attend de son opération un bénéfice futur personnel. Ici au contraire la dépense est orientée vers l'intérêt collectif. Le particulier se joint spontanément à l'Etat pour assumer une partie de la charge de l'intérêt public. C'est cette opération que désigne, dans son acception actuelle, le terme de mécénat.

1.7 Au niveau actuel des prélèvements fiscaux que nous connaissons, une collision entre l'impôt et le mécénat est inévitable. Aussi, toutes les législations ont admis une marge de dégrèvements dans ce domaine. Mais les limites et le cadre de ces dégrèvements sont extrêmement divers. C'est l'objet principal de la présente étude de rechercher ces différences, afin d'éclairer les moyens de les atténuer là où elles sont trop prononcées, ou de les compenser. On ne manquera pas, dans cette analyse, de prendre garde aux risques d'abus et aux moyens éventuels d'y parer.

1.8 Dans l'ensemble des interventions ressortissant du mécénat, il faut faire une place importante à celles qui s'exercent à l'intervention d'organismes spécialement créés dans ce but. L'initiative privée et celle de certains pouvoirs publics peuvent s'y rencontrer. Plus souvent, les pouvoirs publics se contenteront d'exercer un contrôle, de vérifier la réalité de leur orientation vers un but désintéressé. Le régime fiscal applicable à ces organismes présente donc, au point de vue qui nous occupe, une importance essentielle.

D'autre part, l'Etat peut exercer une action de mécénat autrement que par des aides directes. Il peut notamment, sur le plan de la technique fiscale, atténuer ou suspendre ses prélèvements en vue d'encourager soit les artistes et créateurs, soit les tiers qui consacrent une partie de leurs ressources à un but rattaché à l'intérêt public.

1.9 L'étude des implications fiscales de la vie culturelle doit donc se mouvoir sur trois plan :

1) la fiscalité propre des agents de la vie culturelle : artistes et créateurs ;

2) la fiscalité des institutions intermédiaires, créées au moins en partie par des initiatives privées en vue de poursuivre, dans le domaine de la vie culturelle, une activité désintéressée ;

3) la fiscalité des particuliers et des entreprises, dans la mesure où elle se trouve en contact avec des aspects de la vie culturelle.

Le premier de ces plans se situe en dehors des limites de la présente étude. Le second en constitue, au contraire, l'objet essentiel. Quant au troisième, on le rencontrera dans la mesure où il touche aux problèmes du mécénat et des institutions intermédiaires visées plus haut. Il s'agit en pratique de savoir dans quelle mesure les sommes, consacrées par des particuliers à des fins d'intérêt public, resteront soumises à l'impôt à charge des donateurs, ou pourront au contraire être déduites par eux de leur revenu imposable.

Avant d'aborder les parties techniques de l'exposé, il paraît nécessaire, d'une part, de décrire les institutions - variables d'une législation à l'autre - qui assument dans la vie de nos sociétés la fonction d'intermédiaires désintéressés de la vie culturelle ; d'autre part, de faire un tour d'horizon des problèmes fiscaux dont on analysera les diverses solutions.

§ 2 - Institutions intermédiaires de la vie culturelle.

A - Vue d'ensemble.

1.10 L'action entre le créateur culturel et son public est réciproque. Chacun d'eux tire de l'autre une partie de sa substance.

L'échange se produit sur des plans divers. Le mécénat n'en est qu'un aspect, non le premier. Mais cet aspect reste important. Il est du reste fortement marqué par les circonstances de temps et de lieu.

En soi, la fonction du mécène peut s'exercer directement entre les privilégiés de la fortune et les artistes. D'autres temps ont connu à peu près exclusivement le mécénat dans cette forme directe. Notre époque a profondément modifié ces possibilités. L'extension de la fiscalité n'en est pas la seule cause : on pourrait mentionner aussi, entre autres, la diffusion des connaissances et le nivellement des fortunes. Mais du point de vue qui nous occupe, l'extension de la fiscalité est primordiale. D'abord, elle limite considérablement les possibilités du mécénat direct ; ensuite, en engendrant dans certains cas des régimes d'exception, dont le traitement fiscal est plus favorable, elle tend à canaliser le mécénat par la voie de ces régimes. Par réaction, les législateurs sont amenés à prendre des mesures en vue d'éviter les abus. De tout cela résulte un ensemble de règles complexes, où l'action du mécène se trouve confrontée avec des textes légaux qui ne sont pas toujours clairs et cohérents.

1.11 Il existe donc des institutions, bénéficiant généralement d'un régime fiscal d'exception, qui exercent dans le mécénat une fonction d'intermédiaire. Pareille fonction présente toujours une certaine ambiguïté. L'intermédiaire est une sorte d'agent double, qui ne partage pas la vie de ceux qu'il relie, mais doit de chaque côté en connaître les tendances, les forces et les faiblesses.

Ces institutions trouvent leur origine dans une évolution historique bien plus que dans les conceptions raisonnées des législateurs. On peut en dire autant d'un grand nombre de nos structures juridiques. En fait, les évolutions historiques des pays d'Europe occidentale ayant été assez proches, on retrouvera dans ces institutions de nombreuses similitudes, avec cependant une différence assez marquée pour les pays de tradition juridique anglo-saxonne.

1.12 Sous des noms différents, la plupart des législations connaissent des personnes morales créées à l'initiative privée dans un but non commercial ou non professionnel (au sens le plus large de ces mots). La frontière entre ces institutions et les sociétés commerciales coïncide à peu près avec la frontière qui sépare les activités insérées dans la vie économique (commerce, industrie, profession destinée à assurer des gains à celui qui l'exerce) et la vie extra-professionnelle : activités religieuses, sociales, de bienfaisance, d'agrément, etc.

En réalité, la séparation entre ces deux domaines est difficile à tracer, parce que souvent les formes propres à l'un deux sont utilisées dans l'autre. L'enseignement et le soin des malades, par exemple, ont en principe une finalité purement sociale et humaine. Il se fait cependant que ces activités peuvent procurer à certaines personnes qui les exercent des gains substantiels, et que ceux-ci peuvent encore être accrus si les établissements qui y sont affectés (on pourrait dire : qui assurent l'infrastructure de ces activités) sont constituées dans les formes prévues pour les personnes morales non commerciales. Inversément il peut arriver que l'on utilise la forme de société commerciale pour constituer certains organismes ne poursuivant aucune activité lucrative.

Il en résulte que les frontières en question présentent un certain "flou", et que les institutions juridiques propres aux deux domaines ne sont pas vraiment indépendantes les unes des autres.

1.13 Parmi les personnes morales que nous considérons, sous ces réserves, comme extérieures au domaine de la vie économique, deux catégories se présentent à nouveau. Il s'agit, d'une part, des personnes morales constituées au départ d'un groupe de personnes ; d'autre part, de celles constituées au départ d'un patrimoine isolé en vue d'une affectation propre. Cette distinction, encore une fois, n'a qu'une valeur relative : ces deux éléments peuvent se combiner. En fait cependant, elle est utile parce que, sans peut-être l'avoir voulu expressément, la plupart des législateurs ont orienté leur action dans un sens plus ou moins différent selon qu'il s'agissait de l'une ou l'autre de ces catégories.

1.14 Les pages suivantes présentent un aperçu des législations nationales concernant ces institutions. On constatera que ces législations contiennent de nombreuses dispositions à caractère nationaliste ou particulariste ; autorisation spéciale requise pour les associations étrangères en France, proportion de trois cinquièmes de membres possédant la nationalité belge dans les associations sans but lucratif en Belgique, etc.

On peut se demander si ces dispositions sont compatibles avec le Traité de Rome. Sans doute l'article 7 du Traité, qui interdit toute discrimination en raison de la nationalité, ne vise-t-il que les discriminations qui se présentent "dans le domaine d'application" du Traité. Mais ceci couvre l'ensemble de la vie économique, et il semble que les fondations et associations ne soient pas étrangères à celle-ci.

Une évolution vers un élargissement communautaire serait certainement conforme à l'esprit du Traité et serait en outre favorable sur le plan d'une action plus efficace de ces organismes. On y reviendra dans les conclusions de la présente étude.

1.15 On remarquera enfin que certaines législations portent la trace d'une "chasse aux sorcières" absolument anachronique : les dangers de la mainmorte n'ont vraiment plus aucune actualité. Le XIXe siècle craignait la reconstitution de domaines ecclésiastiques importants, soustraits aux échanges économiques et aux impôts sur les mutations, et capables d'assurer l'indépendance de leurs propriétaires à l'égard du pouvoir politique.

Notre société en est loin : la puissance économique n'est plus immobilière, les droits sur les mutations d'immeubles n'ont plus qu'une importance budgétaire minime, et l'intervention des autorités politiques est omniprésente dans tous les détails de notre existence.

B - Législations nationales.

1.16 Dans l'organisation juridique des institutions dont nous avons à nous occuper, trois courants se dessinent, qui correspondent approximativement aux pays de tradition juridique latine, germanique et anglo-saxonne (1).

La législation des pays de tradition latine organise des associations et fondations, entre lesquelles elle fait d'ailleurs une nette différence et qui se distinguent tout aussi nettement des sociétés. Ces institutions peuvent posséder la personnalité juridique, mais l'octroi et l'usage de celle-ci restent soumis à un contrôle administratif.

Les mêmes institutions se retrouvent dans les pays de tradition germanique, mais les structures juridiques y sont plus souples et leur mise en oeuvre plus libre. Le cloisonnement entre ces différentes institutions est moins rigoureux, et les caractéristiques propres de l'une peuvent parfois se retrouver chez l'autre.

(1) Dans cette étude dont l'objet est essentiellement fiscal, l'exposé concernant ces institutions doit nécessairement rester sommaire. Pour une étude plus approfondie, on pourra prochainement consulter le traité concernant cette matière dans l'"International Encyclopedia of Comparative law", vol. XIII, V° Foundations, par le Dr. F. Hondius, actuellement en préparation.

Au Royaume-Uni, l'histoire a vu se développer des créations juridiques originales, la "charity" et le trust, qui présentent avec les associations et les fondations des droits continentaux de profondes différences, tout en prenant dans la vie une place analogue. Ces institutions se retrouvent, avec de légères modifications, en république d'Irlande.

1.17 Les associations ont nécessairement partout une base contractuelle, comme la société. Elles se distinguent de ces dernières, en principe, par l'absence de but lucratif dans leur objet statutaire. Dans les associations, la pluralité des membres est essentielle, tandis que la possession de biens n'est pas, a priori, nécessaire à leur existence.

Les fondations peuvent être créées à l'initiative d'une seule personne, qui isole de son patrimoine certains éléments auxquels elle donne une destination particulière. Une pluralité de fondateurs reste possible, mais accessoire. La fondation constitue en quelque sorte un "patrimoine personnalisé : on peut parler d'un patrimoine aliéné par le fondateur, pour être géré par les organes créés par lui et dans le but qu'il a indiqué.

Les charities et les trusts s'apparentent plutôt aux fondations, en ce sens que l'élément associatif n'y est pas essentiel.

1.18 Dans l'ensemble (en réservant ici le cas des trusts, qui peuvent couvrir des situations beaucoup plus complexes), on s'attend à ce que ces institutions soient créées dans un but non lucratif. Certaines législations sont, à ce sujet, plus exigeantes que d'autres. Mais même si la règle existe, son application peut faire l'objet de réserves. Un but non lucratif décrit dans les statuts peut couvrir une grande variété de situations réelles.

1.19 La souci de contrôler le caractère non lucratif des fondations et associations, et l'orientation de leur activité vers un but d'intérêt public, a poussé les législateurs de tradition latine vers l'organisation de contrôles administratifs. Ces contrôles s'exercent principalement sur deux objets : la reconnaissance de la personnalité juridique, ou l'agrément de laquelle dépendra l'application de certaines dispositions plus favorables en matière fiscale.

Les paragraphes ci-après indiqueront d'abord les règles applicables dans ce domaine en France ; ils seront suivis d'indications plus sommaires concernant les autres pays que l'on peut rattacher au même type de législation.

1.20 La législation française organise séparément les deux formes d'institutions mentionnées plus haut.

Le droit français concernant ces institutions a été fondamentalement modifié par une loi du 23 juillet 1987 (Loi n° 87-571 sur le développement du mécénat).

Avant cette loi, il existait déjà :

a) des associations, régies par la loi du 1.7.1901,

b) des fondations, dont l'existence en tant que personne morale était reconnue par la jurisprudence, mais dont le statut n'était pas organisé par la loi. Les nouvelles dispositions complètent l'appareil législatif, notamment sur ce point.

1.21 Les associations sont librement constituées à l'initiative de particuliers. Elles peuvent, par déclaration à la préfecture ou sous-préfecture de leur siège social et la publication d'un extrait de leurs statuts au "Journal Officiel", acquérir une personnalité juridique limitée, qui leur permet de recevoir des cotisations de leurs membres et des subventions de l'Etat, des départements et des communes. Elles peuvent ester en justice pour la défense de leurs intérêts directs et acquérir des biens à titre onéreux.

1.22 Certaines associations - et elles semblent assez nombreuses - peuvent demander et obtenir une "reconnaissance d'intérêt public". Cette reconnaissance est octroyée par décret du pouvoir exécutif et leur accorde une capacité juridique plus étendue. Elle constitue une sorte de brevet d'honorabilité, en vertu de laquelle ces associations peuvent recevoir des dons et legs, ce qui leur permet d'exercer la fonction d'intermédiaire dans des actions de mécénat.

En pratique, la reconnaissance est soumise à un certain nombre de conditions fixées par le pouvoir exécutif : il faut un but d'intérêt général, ceci devant être pris dans un sens très large ; il faut que l'association présente une importance qui dépasse le cadre purement local, ce qui comporte l'exigence d'un nombre de membres relativement élevé. L'association doit exister depuis au moins trois ans en tant qu'association déclarée et justifier de certains moyens d'action (sauf exception, notamment lorsque les ressources prévisibles sont de nature à assurer un équilibre financier).

Les associations ne peuvent jamais posséder d'autres immeubles que ceux qui sont nécessaires à la réalisation de leur but social.

1.23 Entre l'association simplement déclarée et l'association reconnue d'intérêt public, la loi du 23 juillet 1987 a créé une catégorie nouvelle : certaines associations déclarées et non reconnues, mais poursuivant uniquement un but de bienfaisance, d'assistance, ou de recherche scientifique ou médicale, pourront aussi recevoir des dons et legs fiscalement déductibles et donc exercer une action de mécénat.

1.24 Une disposition spéciale de la législation française soumet à une autorisation spéciale les associations étrangères, c.à.d. celles qui ont leur siège à l'étranger, ou celles qui, ayant leur siège en France, sont dirigées par des étrangers, ou groupent une proportion importante (un quart au moins) de membres étrangers.

Ces associations sont tenues de remettre à l'administration divers renseignements particuliers. Cependant, une fois l'autorisation accordée et tant qu'elle est maintenue, elles jouissent de la personnalité juridique dans les mêmes limites que les associations françaises.

1.25 Les fondations sont définies comme un acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une oeuvre d'intérêt général et à but non lucratif. Elles obtiennent la personnalité juridique par un décret leur accordant la reconnaissance d'utilité publique. Cette reconnaissance peut toujours être retirée, également par décret.

L'institution ainsi créée doit être nantie de statuts, qui devront être approuvés et pour cela seront conformes à un modèle élaboré par le Conseil d'Etat.

Ces statuts doivent comporter un certain nombre de règles concernant l'objet et le fonctionnement de la fondation, ainsi que sa liquidation éventuelle. Les principales conditions d'approbation de ces statuts, du point de vue qui nous occupe, peuvent être résumées comme suit :

a) le but doit être d'utilité publique. Ceci s'entend, encore une fois, dans un sens très large, et peut comprendre toute action humanitaire.

b) le conseil d'administration doit comporter des représentants de l'intérêt général (p.ex. le titulaire d'une fonction publique déterminée, ou une per-

sonne désignée par une autorité ou un corps constitué) : il s'agira de personnes dont la fonction garantit l'indépendance et la compétence par rapport à l'objet de la fondation.

c) l'administration a un droit permanent d'information et d'inspection, et peut prendre des sanctions allant jusqu'au retrait de la reconnaissance d'intérêt public. Ceci a pour conséquence la dissolution de la fondation en tant que personne morale.

d) la fondation doit être nantie de moyens qui la rendent financièrement viable. La jurisprudence du Conseil d'Etat exigeait, au départ, un fonds minimum de 5 millions de F. La nouvelle loi précise que la dotation initiale peut être versée en plusieurs fractions s'étendant sur une période de cinq ans.

1.26 Il n'y a pas de restriction de nationalité quant aux fondateurs ni éventuellement aux administrateurs des fondations.

De même, aucune règle ne limite la reconnaissance aux fondations qui exerceraient leur activité en France ou au bénéfice de la collectivité française.

Une fois reconnues, les fondations jouissent de la personnalité juridique et ont une capacité qui dépasse légèrement celle des associations même reconnues d'utilité publique. Elles ne sont, notamment, pas soumises à la règle qui interdit aux associations de posséder des immeubles au delà de ce qui est nécessaire à la réalisation de leur but, mais peuvent au contraire posséder un patrimoine comportant des immeubles de rapport.

1.27 Une règle qui traduit la crainte de voir renaître la mainmorte, s'applique à toutes les institutions mentionnées ci-dessus. Cette règle soumet à une autorisation administrative les libéralités qui leur seraient faites, soit par donations, soit par testament. A l'exception de dons manuels, tous dons et legs doivent être autorisés par l'autorité administrative (préfet ou ministre de l'intérieur).

1.28 La prédominance administrative, si marquée dans la législation française, se retrouve avec d'autres nuances dans les pays-membres du sud de l'Europe.

En Italie, la personnalité juridique est reconnue, tant aux associations qu'aux fondations, à partir de leur approbation par l'autorité administrative (Décret du Président de la République).

Cette autorisation est normalement accordée si les conditions suivantes sont réunies :

- a) validité de l'acte constitutif ;
- b) existence d'un capital raisonnable (dans le cas de fondations) ;
- c) objet légitime (il n'y a pas de limitation en raison de son caractère d'intérêt public) ;
- d) une organisation interne suffisante.

Après avoir reconnu l'existence de la fondation ou association, l'autorité administrative garde un pouvoir très étendu de contrôle de ses activités. Elle peut à tout moment retirer l'autorisation, révoquer des administrateurs qui ne respecteraient pas

l'objet statutaire, désigner un commissaire spécial, annuler des délibérations ou dissoudre l'institution. Il semble que ces pouvoirs fort étendus soient rarement exercés.

De toute façon, une autorisation spéciale est toujours nécessaire pour accepter un don ou leg ou acquérir des immeubles. On retrouve ici, une fois de plus, la crainte de la mainmorte si vive au siècle dernier.

1.29 Il existe aussi en Italie un grand nombre de groupements qui n'ont pas sollicité ou reçu l'approbation de leurs statuts, et qui se qualifient néanmoins d'association ou de fondation. Ceci n'a rien d'illégal, l'usage de ces termes n'étant pas réservé par la loi aux institutions reconnues. Le code civil contient d'ailleurs diverses dispositions à leur sujet sans leur attribuer toutefois la personnalité juridique. On ne tiendra donc pas compte de ces associations non personnalisées dans les chapitres qui suivent.

1.30 En Espagne, le droit d'association, comme aussi le droit de créer une fondation, sont reconnus par la constitution (art. 22 et 34) qui précise que l'activité de ces entités ne peut être suspendue qu'en vertu d'un jugement.

L'association, en droit civil espagnol, est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes (physiques ou morales) s'unissent pour la poursuite d'un but licite et déterminé par les statuts. La loi n'exige donc pas que ce but concerne un aspect quelconque de l'intérêt général.

Pour les fondations, au contraire, un but d'intérêt public est exigé.

Bien que l'acquisition de la personnalité juridique n'en dépende pas, la loi sur les associations sans but lucratif stipule que ces associations doivent se faire immatriculer dans un registre national tenu au ministère de l'Intérieur, ainsi que dans le registre provincial de leur siège. De même, les fondations doivent être inscrites au registre qui leur est propre.

1.31 Les fondations sont soumises à un contrôle administratif, portant sur la réalisation de leur but d'intérêt public et sur le respect des volontés du fondateur, compte tenu éventuellement du changement des circonstances dans lesquelles ces volontés doivent être exécutées. En cas de manquements graves, l'administration peut destituer les administrateurs et exiger d'eux la reddition de comptes.

1.32 La loi portugaise, qui connaît aussi des associations et des fondations, présente cette particularité que l'attribution d'un patrimoine n'est pas nécessaire pour donner existence à une fondation. Il suffit que la capacité de posséder ce patrimoine existe.

Le statut juridique des fondations est organisé par le code civil ; elles peuvent faire l'objet d'une déclaration d'utilité publique aux conditions déterminées dans un décret-loi du 7 novembre 1977. L'acte de constitution et la déclaration d'utilité publique doivent faire l'objet d'une publication.

Il existe aussi des "fondations publiques", créées par une autorité publique. Mais celles-ci n'entrent pas dans le domaine de notre étude, qui est limitée au mécénat privé.

Comme ailleurs, aussi, la capacité juridique des associations et fondations connaît des limites. L'acquisition d'immeubles, autrement qu'à titre gratuit, ainsi que leur aliénation, doivent faire l'objet d'une autorisation administrative. Pareille autorisation n'est cependant pas requise pour l'acceptation de donations ou legs.

1.33 La législation applicable en Belgique et au Grand-Duché de Luxembourg s'apparente elle aussi à celle des pays que nous avons groupé, en simplifiant les choses, sous l'étiquette de la tradition juridique latine.

La Belgique possède une législation explicite indiquant de façon précise et limitative les formes de personnes morales que l'initiative privée peut constituer.

En dehors des sociétés commerciales, trois formes peuvent être envisagées :

- a) les "associations internationales" ;
- b) les "associations sans but lucratif" ;
- c) les "établissements d'utilité publique".

L'établissement d'utilité publique est constitué par la volonté d'un fondateur. Celui-ci peut, par acte authentique ou par testament, affecter tout ou partie de ses biens à la réalisation d'une oeuvre de caractère philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou d'éducation. La déclaration doit s'accompagner d'un projet de statuts. La personnalité juridique n'est acquise à l'établissement qu'à partir de l'approbation de l'objet et des statuts par arrêté royal.

L'association sans but lucratif (A.S.B.L.) est constituée uniquement par un acte auquel souscrivent les associés fondateurs. La loi formule un certain nombre de conditions de validité des statuts et certaines exigences quant au fonctionnement (indication de l'objet, nombre minimum d'associés, admission ou retrait, administration, comptes etc.) mais laisse quant à la nature de l'objet une très grande liberté aux fondateurs. Il suffit que l'association "ne se livre pas à des opérations industrielles ou commerciales" et "ne cherche pas à procurer à ses membres un gain matériel".

En réalité, les abus semblent assez nombreux : il peut exister souvent une recherche de gain indirecte.

1.34 L'association internationale, elle aussi, est constituée par la volonté d'un groupe d'associés, qui veulent poursuivre en commun un but philanthropique, religieux, scientifique, artistique ou pédagogique.

La qualification d'"internationale" souligne qu'elle est ouverte aux étrangers : il suffit qu'elle ait son siège en Belgique et que son administration comprenne au moins un associé belge, alors que l'A.S.B.L. doit compter au moins trois cinquièmes de membres possédant la nationalité belge.

Par contre, la qualification d'"internationale" n'implique aucune orientation de l'activité de l'association. L'activité des associations tant de l'un que de l'autre groupe peut s'exercer indifféremment soit en Belgique soit à l'étranger, ou encore profiter soit à des citoyens belges soit à des étrangers. Il n'existe aucune discrimination dans ce domaine.

1.35 La principale distinction entre les "associations internationales" et les A.S.B.L. consiste en ceci que les premières doivent faire approuver leurs statuts par arrêté royal, cette approbation conditionnant l'octroi de la personnalité juridique. Pour les secondes, au contraire, la personnalité juridique est acquise à compter du jour de la publication requise au "Moniteur", publication qui se fait sur simple demande des associés.

Le contrôle des premières est pratiquement limité aux textes des statuts. Pour l'une comme pour l'autre forme d'association, la liberté d'action est quasi totale, sous réserve évidemment d'activités encourant des poursuites pénales.

1.36 L'existence de l'établissement d'utilité publique est centrée sur les biens transférés par le fondateur. Dans les associations, au contraire, l'accent est mis sur la volonté d'action des associés. Dans le premier cas, il y aura donc nécessairement un patrimoine et une institution analogue aux "fondations" des autres pays. Dans le second cas, le patrimoine n'est pas exclu mais sera accessoire.

Pour tous, cependant, le législateur a exprimé sa crainte de voir renaître la mainmorte de l'ancien régime. Cette crainte se traduit d'une part par l'obligation applicable à toutes les institutions visées, de faire approuver par arrêté royal toutes donations qui leur seraient faites ; d'autre part par l'interdiction, également applicable à toutes, de posséder d'autres immeubles que ceux qui sont nécessaires à l'accomplissement de leur mission.

Le système belge est donc peu favorable au développement d'une institution dotée de moyens puissants, qui pourrait gérer un patrimoine dont les revenus seraient affectés à l'oeuvre choisie.

1.37 Le Grand-Duché connaît également des "Associations sans but lucratif" et des "Etablissements d'utilité publique". Ces institutions sont régies par la loi du 21 avril 1928, modifiée depuis à plusieurs reprises, et qui en outre fait en ce moment l'objet d'une réforme importante en cours d'élaboration.

On notera que ces institutions connaissent également des limitations au droit de posséder des immeubles et à la capacité de recevoir des dons et legs. Ceux-ci sont soumis à une autorisation grand-ducale dès qu'ils dépassent la valeur de 500.000 F.

La loi luxembourgeoise de 1928 présente divers points communs avec la loi belge de 1921. Comme en Belgique, la loi distingue les associations sans but lucratif, dont la constitution est libre, et les établissements d'utilité publique, que la nouvelle loi appellera fondations, constitués au départ d'un "patrimoine personnalisé". La création de ces établissements nécessite un agrément administratif, dont l'octroi est notamment lié à l'existence réelle d'un but d'utilité publique.

1.38 La nouvelle loi, qui n'est pas encore entrée en vigueur, marque une nette ouverture vers un caractère international. Elle supprime la disposition exigeant que les trois cinquièmes des membres possèdent la nationalité luxembourgeoise. Elle reconnaît la personnalité juridique des institutions étrangères analogues (on notera que la convention du 1er juin 1956 sur la reconnaissance internationale de la personnalité juridique n'est pas encore en vigueur au Grand-Duché). Elle autorise aussi le déplacement du siège social vers l'étranger, sans perte de la personnalité juridique.

On prévoit que ces modifications augmenteront sensiblement le nombre des fondations qui établiront leur siège au Grand Duché. Ce nombre n'est actuellement que d'une quinzaine.

1.39 En Grèce, le code civil organise les mêmes catégories de personnes morales.

Les associations (art. 78 et seq. du Code civil hellénique) sont définies comme étant des unions de personnes poursuivant des buts non-lucratifs. Ce sont les statuts de l'association qui régissent leur activité ; la loi les complète. Il faut au moins 20 personnes pour fonder une association.

Afin que l'association acquière la personnalité juridique, elle doit soumettre une demande au Tribunal de première instance. En acceptant la demande, le Tribunal de première instance ordonne l'inscription de l'association au registre spécial des associations. C'est à partir de cet enregistrement que l'association acquiert une personnalité juridique. L'administration de l'association a lieu conformément à ses statuts.

Les fondations (art. 108 et seq. du Code civil hellénique) sont constituées soit par un acte entre vifs soit par un testament. Pour l'acte entre vifs, un acte notarié est nécessaire. Le but de la fondation, le patrimoine disponible et son organisation sont définis dans l'acte de la constitution de ladite fondation.

L'acte constitutif doit être approuvé par l'administration. Un décret présidentiel est requis pour constater l'existence de la fondation.

La fondation est dissoute par décret présidentiel si le but fixé se trouve accompli ou s'il s'avère impossible à accomplir ou si ladite fondation dévie de son but ou si son activité apparaît illicite, immorale ou contraire à l'ordre public.

La Constitution hellénique interdit le changement de l'objet et des conditions de l'acte constitutif (pour ce qui est des dispositions des statuts de caractère public ou d'intérêt public). Par exception, il est autorisé de procéder à une amélioration - dans le sens d'une mise en valeur - du patrimoine de la fondation, pour le cas où une décision judiciaire certifie que c'est la volonté même du testateur qui s'avère impossible à réaliser en tout ou en partie ; ou que, si elle pouvait se réaliser de manière plus complète, ceci serait atteint par le changement de la destination de l'institut-fondation (art. 109 et 112 § 2 de la Constitution hellénique de 1975 et D.L. 472/1976).

Une législation stricte et formelle est en vigueur (loi de nécessité N° 2039/1939° amendée et en vigueur à l'heure actuelle) pour l'exécution fidèle et méticuleuse de la volonté des donateurs et testateurs, en vertu de laquelle des biens patrimoniaux sont disposés au profit de l'Etat ou pour l'intérêt public. Le Ministère des Finances hellénique exerce sa surveillance, par le truchement de

la direction spéciale y rattachée (Legs nationaux quant à ces fondations) (1).

1.40 En face de la prépondérance administrative que l'on constate dans les pays mentionnés jusqu'ici, les législations de tradition germanique s'orientent nettement vers plus de libéralisme juridique.

En République Fédérale Allemande, les personnes morales créées en vue de poursuivre un but d'intérêt public ou toute autre fin étrangère à la recherche de bénéfice, peuvent être organisées sous des formes diverses. Les principales formes possibles sont la fondation (Stiftung) et l'association à personnalité juridique (eigetragen Verein). Mais il est également possible de faire exercer une activité semblable par une société commerciale (surtout dans la forme de société à responsabilité limitée, Gesellschaft mit beschränkter Haftung).

D'autre part, leur forme juridique n'empêche pas les fondations et associations d'exercer éventuellement, dans les faits, une activité lucrative. L'activité de ces institutions peut en outre être orientée vers une utilité économique soit pour un groupe familial, soit pour une entreprise déterminée.

Il résultera de cette situation que les dispositions entraînant l'une ou l'autre forme d'immunitisation fiscale seront toujours rattachées, non à la forme juridique, mais à l'activité réellement exercée par l'institution bénéficiaire.

(1) Texte repris du rapport de C.Y. Yannopoulos, cité dans la note liminaire.

1.41 L'étude des dispositions fiscales allemandes ne nous amènera donc pas à analyser séparément les fondations ou telle autre forme d'institution susceptible d'agir comme intermédiaire culturel. On se bornera à indiquer ici que les règles de droit civil concernant la constitution et le fonctionnement de ces institutions présentent une série de divergences et même d'incertitudes, certaines dispositions étant du domaine législatif des Länder et d'autres étant élaborées par la jurisprudence, sans se fonder cependant sur des textes explicites.

Dans le régime allemand des institutions visées, la note dominante est la liberté d'action du ou des fondateurs.

Une fondation peut être constituée par donation ou par disposition testamentaire. Aucune approbation administrative n'est requise pour octroyer ou confirmer la constitution de la fondation en personne morale indépendante.

1.42 Aux Pays-Bas, la création d'entités juridiques distinctes découlant soit d'une association de personnes, soit de l'affectation de certains biens à des fins déterminées est, comme ailleurs, née d'une évolution historique. Mais le développement de ces institutions semble plus ancien que dans les pays voisins : les associations ont été régies par une loi de 1855. Par la suite, les fondations ont connu un plus grand développement : on en compte actuellement quelque 80.000.

La loi néerlandaise accorde en outre la personnalité juridique à diverses autres institutions, notamment les églises et sociétés de culte (kerkgenootschappen), les associations coopératives ou mutuelles, etc.

1.43 La constitution d'une association peut se faire soit par acte notarié, soit par acte sous seing privé. Si l'acte est authentique ou repris dans un acte authentique, il doit contenir certaines mentions essentielles et être inscrit dans les registres de la Chambre de Commerce.

L'association constituée autrement possède également la personnalité juridique, mais elle ne peut posséder d'immeubles ni recevoir de leg. En outre, dans le même cas, celui qui agit au nom de l'association s'engage solidairement avec celle-ci.

En pratique, pour toute activité de quelque importance, l'association sera donc constituée dans les formes authentiques. Les conditions de validité de cette constitution sont extrêmement larges. Il suffira que l'association compte plusieurs membres, qu'elle ait son siège aux Pays-Bas, et qu'elle ait un objet non contraire à l'ordre public. L'acte doit en outre indiquer les règles élémentaires de son fonctionnement : administration, assemblées générales, affectation de l'excédent éventuel des recettes.

Il résulte de ce qui précède que rien n'empêche une association de se livrer à une activité lucrative. On admet cependant qu'elle ne pourrait pas répartir de bénéfice entre ses membres.

1.44 En ce qui concerne les fondations, la loi néerlandaise leur a confirmé une personnalité juridique qui leur était reconnue par la doctrine et la jurisprudence depuis des temps immémoriaux.

Ici aussi, les conditions d'existence de l'être juridique sont extrêmement larges. La fondation est créée par un acte unilatéral en forme authentique, qui détermine son but et lui attribue généralement certains biens. Ceci n'est cependant pas une condition de validité : le fondateur peut s'en remettre à ceux qui administreront la fondation pour réunir, à mesure de leurs besoins, les fonds nécessaires. L'acte constitutif doit également prévoir les règles essentielles de fonctionnement.

Les limites fixées par la loi se ramènent aux deux interdictions suivantes : la fondation n'a pas de membres (sans quoi elle se confondrait avec l'association), et elle ne peut pas poursuivre un but lucratif. Ceci ne l'empêche cependant pas d'exercer une activité lucrative à condition que le produit de celle-ci soit affecté au but désintéressé de l'institution.

En principe, les fondations doivent se faire inscrire dans un registre central. Ceci n'est cependant pas une condition de validité de l'être juridique, et l'omission d'inscription ne semble, jusqu'ici, soumise à aucune sanction.

1.45 Il est assez remarquable qu'aux Pays-Bas cette forme d'institution a été utilisée non seulement par les particuliers mais souvent aussi par les pouvoirs publics (Etat, Provinces, Communes etc.) qui l'ont utilisée pour créer l'organe chargé de poursuivre un but déterminé et en même temps organiser le financement des dépenses nécessaires à la poursuite de ce but.

1.46 La législation danoise actuellement en vigueur est également fort libérale à l'égard des associations et fondations. Il n'existe pratiquement pas de limitation quant au but que celles-ci peuvent poursuivre, et les formalités de constitution sont réduites à l'extrême. Elles jouissent, sans restriction, d'une capacité juridique identique à celle des sociétés commerciales. Il n'existe notamment aucune limite dans leur droit ou capacité de recevoir des subventions, des donations ou des legs.

En outre, une association ou fondation peut posséder un patrimoine (biens immeubles, actions de sociétés ou autres biens), et borner son activité à la gestion de ce patrimoine (ceci sous une réserve concernant les biens agricoles, dont la propriété est en principe réservée aux personnes physiques).

1.47 Comme aux Pays-Bas, il existe au Danemark certaines fondations importantes constituées directement comme une forme de décentralisation de certains services publics, qui se trouvent administrés dans les formes d'une institution privée bien qu'elles jouissent d'un soutien officiel.

Un autre trait typique a été la confirmation, qui était accordée à un certain nombre de fondations privées. Ceci n'ajoutait rien à leur personnalité juridique, mais constituait une reconnaissance officielle du fait qu'elles poursuivaient un but d'intérêt public et apparaissaient dignes d'encouragement. Cette institution a été supprimée.

1.48 Les fondations sont constituées le plus souvent par testament, mais peuvent l'être aussi par acte de donation. Les principales conditions mises à leur validité sont :

a) que leurs avoirs et intérêts doivent être nettement distincts de ceux des fondateurs ;

b) qu'elles doivent être constituées en vue de réaliser un but déterminé, qui peut être d'intérêt privé ou public ;

c) que la réalisation de ce but doit être poursuivi sous la responsabilité d'un conseil d'administration indépendant.

La possession d'un patrimoine n'est cependant pas une condition essentielle de validité des fondations. Celles-ci peuvent avoir pour objet d'administrer des biens qui leur seraient confiés sans transfert de propriété, soit qu'elles en aient la jouissance, soit qu'elles doivent les administrer au bénéfice de tiers. Il est possible, par exemple, qu'une fondation soit chargée de gérer des biens au bénéfice de certains membres de la famille du fondateur ; mais les lois fiscales excluent en pareil cas les avantages consentis aux autres fondations.

1.49 Il est difficile de décrire les institutions qui peuvent, dans le droit britannique, exercer une action comme intermédiaires culturels, en limitant l'étude à une simple description des formes d'institutions possibles. Celles-ci présentent, par rapport aux institutions comparables dans les législations de l'Europe continentale, certaines différences qui trouvent leurs racines dans d'autres domaines du droit.

1.50 Il y a d'abord une différente conception du patrimoine et des droits successoraux : en droit britannique, toute personne peut en principe décider de l'affectation de son patrimoine au delà de son décès, ceci sans avoir égard aux droits de certains héritiers (qui, dans le droit civil napoléonien, disposeraient d'une part réservataire). L'affectation décrite par acte de donation ou par testament entraîne des droits pour le ou les bénéficiaires, éventuellement pour le public,

droits que les administrateurs (trustees) du patrimoine ainsi isolé devront respecter, sous le contrôle des tribunaux. La question de savoir si le fait d'isoler certains biens dans un "trust" doit engendrer une personne juridique distincte, appelle des réponses variables selon les cas, mais ceci ne semble présenter qu'une importance assez accessoire.

Il y a en outre une différente appréciation des domaines respectifs du droit public et du droit privé, ce qui s'explique par la continuité existant en droit britannique depuis l'époque dite d'ancien régime : le droit britannique connaît encore des institutions constituées par charte royale. Il en existe une qui remonte à la reine Mathilde et existe depuis 1148. D'autres institutions existent en vertu d'autres textes particuliers : lettres patentes, actes privés du Parlement. Nul ne conteste que ces institutions puissent faire valoir des droits et supporter des obligations propres.

Il y a enfin une différente conception des notions de "société" et d'association, conception dans laquelle l'élément institutionnel prédomine tandis que l'élément contractuel, encore vivant dans la plupart des législations continentales, n'occupe qu'une place accessoire. Le droit britannique des sociétés apparaît d'ailleurs moins structuré que celui de la plupart des pays d'Europe continentale.

1.51 Le résultat pratique de cette situation est que, dans le Royaume-Uni, des institutions très diverses pourront exercer une activité culturelle en dehors de tout but lucratif. La structure de ces institutions variera selon toutes sortes de circonstances, parmi lesquelles il faut en outre tenir compte de divergences entre les lois d'Angleterre, d'Ecosse et d'Irlande du Nord. Rien n'empêche au demeurant que ces institutions soient constituées en sociétés, ce qui est d'ailleurs assez fréquent.

1.52 Cependant, à côté de cette diversité dans les structures, le droit britannique retrouve une unité assez remarquable dans les implications fiscales. Les règles fiscales, en effet, sont (dans la matière qui nous occupe) indépendantes des formes juridiques, mais rattachées par contre à l'objet propre des institutions visées. Si cet objet répond à la notion de "charity", l'institution jouira du régime fiscal propre à celles-ci.

Divers textes légaux accordent des avantages fiscaux aux "charities" ou "trustees for charitable purposes", ou encore "bodies of persons or trusts established for charitable purposes only". C'est le régime fiscal de ces institutions qui sera rencontré dans les divers chapitres de la présente étude.

1.53 L'institution des "charities" est fort ancienne, mais son organisation juridique actuelle remonte à une loi promulguée sous la reine Elisabeth en 1601. Elle a fait, depuis, l'objet d'une abondante jurisprudence et de certains aménagements par voie législative, parmi lesquels il faut mentionner le "Charities Act" de 1960. Ses contours exacts restent cependant parfois difficiles à déterminer : elle porte la marque d'une origine plus empirique que systématique. En outre, bien que les règles fiscales soient uniformes pour l'ensemble du Royaume-Uni, les dispositions civiles concernant cette institution peuvent présenter des différences entre l'Angleterre, l'Ecosse et l'Irlande du Nord. En fait, c'est surtout la loi écossaise qui présente certaines divergences. Dans l'ensemble cependant, la jurisprudence fiscale est la même pour toutes les parties du Royaume.

1.54 Sur base des textes anciens, on considère qu'une "charity" doit être constituée en vue d'un des quatre buts suivants :

- a) l'assistance aux pauvres (relief of poverty);
- b) le progrès de l'éducation (advancement of education);
- c) le progrès de la religion (advancement of religion);
- d) ou d'autres objets d'intérêt commun (other purposes beneficial to the community).

Chacun de ces buts a fait, à son tour, l'objet d'une jurisprudence assez abondante. La question de savoir si le but d'une institution déterminée entre dans une de ces quatre catégories reste une question de fait, et dans l'ensemble les normes d'appréciation sont relativement larges. La jurisprudence s'est refusée à accorder le bénéfice des exemptions fiscales aux institutions créées dans l'avantage de certains bénéficiaires à titre personnel (descendants des fondateurs ; enfants du personnel d'une entreprise ; habitants d'un immeuble déterminé). Mais dès que le bénéfice virtuel de l'institution est étendu à l'ensemble d'un groupe social suffisamment large, les décisions apparaissent fréquemment favorables.

1.55 En ce qui concerne la vie culturelle, ont par exemple été admis l'assistance aux écrivains nécessiteux, la diffusion des connaissances et des techniques dans un grand nombre de domaines, même pour les sports ou les arts d'agrément. L'éducation notamment n'est pas considérée seulement comme la communication de connaissances ; ce concept peut être entendu d'une manière suffisamment large pour couvrir l'ensemble des activités culturelles. Sans doute, toutes les décisions ne sont pas concordantes : il existe un grand nombre de cas d'espèce. En principe cependant, la notion de "charity" englobe indiscutablement les institutions correspondant, dans les autres législations, aux fondations et associations à objet culturel au sens le plus large.

1.56 En ce qui concerne les "charities" constituées soit sous la forme d'une société (registered company), soit sous la forme d'un trust, l'objet d'utilité publique devra être précisé dans l'écrit constitutif (Trust deed ou Memorandum of association). En principe, le juge ne peut pas suppléer aux lacunes de cet écrit en recherchant soit l'intention des fondateurs, soit l'activité réellement déployée. Il faut cependant que celle-ci reste dans les limites du but exprimé.

Il faut en outre que l'objet principal soit exclusivement du domaine de l'intérêt commun, dans le sens précisé plus haut. L'institution peut avoir des objets accessoires, mais ceux-ci doivent être subordonnés à l'objet principal. Ceci n'exclut d'ailleurs pas que la "charity" se livre à certaines opérations lucratives, qui doivent cependant rester en rapport étroit avec son objet principal désintéressé.

1.57 Il est difficile de circonscrire exactement la capacité juridique des institutions groupées sous le nom de "charities" : cette capacité peut varier à l'extrême selon les cas.

Un certain nombre de règles, en partie préexistantes, ont été codifiées par le "Charities Act" de 1960. Elles limitent entre autres la possibilité d'aliéner ou d'hypothéquer des immeubles. Mais ceci ne s'applique pas à toutes les "charities". Par contre, il n'existe pas de restriction dans le droit de recevoir des dons et legs.

La même loi a créé un corps de "Charity Commissioners", chargés d'un contrôle parfois administratif et parfois juridictionnel sur les institutions visées.

1.58 On retiendra de ces notions que le droit britannique présente dans le domaine étudié une très grande variété de possibilités, parmi lesquelles chaque institution choisira celle qui lui convient le mieux. Pour les institutions devant prendre une certaine ampleur, il existe des possibilités présentant tous les avantages des grandes fondations établies dans d'autres pays.

1.59 L'institution britannique des "charities" a été introduite en Irlande à l'époque où celle-ci faisait partie du Royaume-Uni. Elle a subsisté en république d'Irlande, sans modifications importantes. Une loi de 1961 en a confirmé les traits principaux, en instituant un bureau (Board of Charities) chargé d'exercer sur elles un certain contrôle, analogue à celui qui existe en Grande-Bretagne.

§ 3 - Vue d'ensemble des problèmes fiscaux.

1.60 L'impôt, qui pénètre partout dans nos sociétés, frappe de nombreuses façons les activités culturelles et les personnes qui s'y adonnent. En outre, il se répercute par des voies souvent difficiles à déterminer. Il est pratiquement impossible de préciser la part d'impôts que supporte, dans notre société, tel groupe de personnes, telle activité, tel produit : ceci est vrai dans la vie culturelle comme ailleurs. Il n'est donc pas possible de dire que tels impôts frappent les activités culturelles à l'exclusion des autres : tous interviennent ou peuvent intervenir dans une mesure variable. Que l'on parvienne même à dégager ces activités de l'emprise des impôts qui les frappent de la façon la plus apparente, elles porteront toujours une partie des charges fiscales de la collectivité, celle dont le jeu des lois économiques leur font supporter la répercussion.

Pour décrire dans son ensemble l'impact fiscal sur les activités culturelles, c'est donc l'ensemble des systèmes fiscaux qu'il faudrait parcourir. Ceci nécessiterait cependant un travail d'une ampleur dépassant nettement ce qui est possible dans la présente étude. On se limitera donc aux perceptions qui frappent les activités culturelles d'une façon générale et directe.

1.61 Tous les pays concernés par la présente étude ont un système d'impôts sur le revenu, qui atteint séparément les personnes physiques et les collectivités.

La première question à examiner dans le cadre de la présente étude aura pour objet la déduction éventuelle de ces impôts par les institutions culturelles elles-mêmes : fondations et associations. Ceci fera l'objet du chapitre II ci-après.

Mais ces institutions ne vivent pas en vase clos, et d'autres contribuables peuvent participer à leur action de mécénat. Les problèmes fiscaux qui peuvent en résulter, toujours sur le plan des impôts sur les revenus, seront rencontrés au chapitre III.

1.62 Une série d'impôts se situent en dehors de cette première approche. Les divisions actuellement préconisées dans les structures fiscales imposeraient de rapprocher l'impôt permanent sur le capital de l'impôt sur le revenu. Le premier n'est en effet qu'une forme indirecte d'atteindre, au moins en partie, la même assiette que le second.

Par contre, certains impôts frappant le capital d'une façon assez occasionnelle ont une portée économique différente : ce sont ceux qui sont prélevés à l'occasion soit d'un transfert entre vifs, soit d'une transmission successorale ou testamentaire.

Cependant, les techniques appliquées rapprochent assez nettement l'impôt permanent sur le capital (là où il existe) des impôts sur les transferts. C'est pourquoi ces deux groupes d'impôts seront étudiés ensemble au chapitre IV.

La TVA sera étudiée au chapitre V.

1.63 Ce bref aperçu est loin de mentionner tous les impôts dont les fondations culturelles et le mécénat peuvent ressentir l'impact. Il apparaît cependant nécessaire de s'en tenir à ce schéma.

D'une façon générale, les autres impôts restent, dans le domaine étudié, entièrement soumis au droit commun. Les activités culturelles peuvent supporter, par exemple, la taxe de roulage sur l'emploi d'un véhicule automobile, ou les droits d'accise et de douane qui grèvent les achats de matière première et de biens d'équipement. Il est impossible d'entrer dans les énumérations purement techniques des règles que ces impôts, ou d'autres analogues, peuvent mettre en jeu.

La matière des biens immeubles peut, elle aussi, donner lieu à des particularités. Mais leur importance dans le domaine étudié semble réduite et il a paru préférable de les laisser en dehors de l'étude : droits de mutation sur les ventes d'immeubles, impôts locaux sur les revenus d'immeubles. Presque toujours, c'est le droit commun qui est appliqué. Dans ces cas, de même que pour les taxes (locales partout, sauf en Italie) sur les spectacles, on s'abstiendra donc d'entrer dans des détails purement techniques.

Enfin, on s'attachera à présenter une image d'ensemble des problèmes fiscaux rencontrés, en évitant d'entrer dans la casuistique de situations particulières. C'est en effet sur l'ensemble d'un problème que l'on doit fonder toute perspective de l'ordre d'une politique fiscale. Les cas-limites peuvent justifier des mesures tendant à prévenir les abus, mais ne peuvent conditionner l'orientation générale d'un système.

Chap. II - LES IMPÔTS SUR LES REVENUS DES INSTITUTIONS
DE MECENAT (FONDATIONS ET ASSOCIATIONS).

§ 1 - Vue d'ensemble

2.1 Les institutions visées au présent chapitre sont, par hypothèse, des personnes morales. Elles peuvent donc être, en principe, soumises à l'impôt qui, sous des noms différents, frappe dans tous les Etats-membres les bénéficiaires des sociétés et autres groupements personnalisés. Seule la Belgique fait ici exception, une exception qui n'est d'ailleurs qu'apparente, par l'institution d'un "impôt des personnes morales" distinct de l'impôt des sociétés et destiné précisément à frapper les revenus de certaines associations et entités personnalisées sans but lucratif. Exception apparente, parce que d'emblée se pose la question de savoir si ces associations se livrent, ou non, à des opérations de caractère lucratif. Si oui, on retombe dans l'impôt des sociétés ; si non, il n'y aura, par hypothèse, pas de bénéfice mais il restera une charge fiscale sur les revenus de patrimoine.

L'institution par la loi belge de cet impôt distinct n'est en réalité qu'un moyen indirect et un peu maladroit de refuser aux associations concernées le remboursement des précomptes.⁽¹⁾

2.2 Le point de départ est donc de savoir si les institutions visées font, ou non, des bénéfiques. En réalité, au delà de la technique fiscale, c'est la nature même des institutions ainsi créées qui est en jeu.

Dans l'ensemble, la tendance se manifeste partout d'exonérer d'impôt les institutions réellement désintéressées, et de soumettre les autres au droit commun de l'impôt sur les collectivités. Ceci laisse, bien entendu, subsister des problèmes de limites. L'association qui a pour objet de collecter des fonds afin de soutenir les artistes nécessiteux peut chercher à réaliser ce but dans la plus grande honnêteté et objectivité ; elle peut aussi servir de paravent à une collecte intéressée. Là comme partout, un contrôle est nécessaire. On se bornera à préciser l'hypothèse sur laquelle est fondé le régime fiscal décrit au paragraphe suivant : il doit toujours s'agir d'une institution, revêtue de la personnalité juridique et exerçant en fait une activité désintéressée dans le domaine de la culture.

(1) On vise ici soit le "précompte immobilier", qui est une imposition au premier degré sur les revenus d'immeubles, partiellement imputable sur l'impôt global du propriétaire; soit le "précompte mobilier", simple retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers.

2.3 On ne perdra donc pas de vue que ce système peut faire place à un autre, fiscalement moins favorable, voire même à l'application du droit commun de l'impôt sur les collectivités, si une institution déterminée ne reste pas dans les limites de l'hypothèse décrite.

La nature des avantages consentis présente cependant une certaine variété, qui reflète d'ailleurs la variété des situations qui peuvent se présenter dans la vie courante. Une institution sans but lucratif peut collecter des fonds et les redistribuer. Elle peut posséder un patrimoine et en redistribuer le revenu. Elle peut ajouter à ses revenus ou fonds collectés le produit de certaines activités soit occasionnelles, soit continues mais qui s'inscrivent dans son objet (p.ex. location de livres).

Elle peut, en outre, exercer son activité de telle manière qu'au lieu de distribuer des fonds à titre gratuit, elle assiste les artistes en les rémunérant, p. ex. pour un enseignement. Elle peut aussi les assister en leur procurant du travail (on pense p.ex. aux artistes aveugles), et retenir sur leur rémunération de quoi couvrir certaines charges.

2.4 Ces exemples montrent la diversité des problèmes fiscaux qui peuvent se présenter. Partant de là, on peut rencontrer successivement les questions suivantes :

a) l'institution visée sera-t-elle soumise en principe à l'impôt de droit commun qui atteint, dans chaque pays, les sociétés commerciales ?

b) dans la négative, sera-t-elle soumise à cet impôt - ou à une autre forme de prélèvement - sur le bénéfice provenant d'activités occasionnelles, ou d'opérations réalisées en vue de financer l'objet principal non lucratif ?

c) l'institution restera-t-elle soumise au droit commun concernant les revenus qu'elle tire de son patrimoine ? Plus particulièrement, puisqu'il existe partout certaines formes de prélèvement à la source sur les dividendes ou intérêts, pourra-t-elle en obtenir le remboursement ?

2.5 On a vu au chapitre précédent que la constitution même des fondations et associations est soumise à des règles qui présentent, d'un Etat à l'autre, des divergences importantes. Ces divergences dans les règles du droit civil trouvent un certain reflet en droit fiscal : les pays où l'influence de l'administration prédomine au niveau de la reconnaissance de l'intérêt public laissent aussi en général à l'administration un pouvoir plus important dans l'octroi ou le refus des avantages fiscaux prévus par la loi. On retrouve donc à ce niveau, dans une certaine mesure, la tendance administrative en face de la tendance judiciaire.

2.6 Dans l'exposé des législations nationales il est fort difficile de rencontrer ces questions d'une façon symétrique et dans un ordre uniforme. Les systèmes ne sont pas du tout parallèles. On s'est efforcé cependant de mettre en évidence les règles principales, afin d'éclairer la comparaison concernant ces différentes questions.

Dans l'état actuel de développement du droit fiscal comparé, il serait hasardeux d'aller plus loin. Tout exposé de règles fiscales à partir d'une situation concrète nécessiterait de replacer celle-ci dans le cadre d'ensemble de chaque législation nationale.

Il serait donc fallacieux de vouloir présenter les règles de droit national sous la forme d'un tableau synoptique, juxtaposant les taux nominale-ment appliqués. Trop de circonstances devraient être explicitées pour justifier la comparaison. Pour les revenus d'immeubles, il faudrait étudier les implications des impositions régionales ou locales. Pour les revenus d'actions, il faudrait préciser les effets du système d'ensemble de l'impôt des sociétés dans chaque pays, principalement en ce qui concerne l'imputation d'une partie de cet impôt au bénéficiaire de l'actionnaire. Pour les intérêts, il faudrait entrer dans les divergences en matière de retenues à la source. A défaut de préciser l'ensemble de ces données, la simple juxtaposition d'une hypothèse d'école arbitraire risquerait de fausser plutôt que d'éclairer la comparaison entre les systèmes étudiés.

2.7 Enfin, les régimes fiscaux en question présentent tous certaines implications internationales, mais il faut souligner que celles-ci sont, jusqu'à présent, largement restées dans l'ombre. Le régime fiscal de faveur, accordé aux associations ou fonda-

tions nationales, peut-il aussi bénéficier à celles qui sont constituées et établies à l'étranger, notamment dans un des autres Etats de la Communauté ? Et pour les institutions nationales, le même régime s'appliquera-t-il aux revenus étrangers qu'à ceux qui sont recueillis dans le pays ? Ces questions semblent avoir soulevé jusqu'ici peu de problèmes dans la pratique. On n'en trouve dans les lois, la doctrine et la jurisprudence des pays étudiés que des mentions sporadiques. Il faudra donc, sur ce point, se contenter d'indications assez sommaires.

2.8 Pour finir, il est de règle générale que les institutions visées restent soumises au droit commun pour les obligations fiscales qu'elles peuvent encourir du chef de tiers. Il s'agit principalement, ici, de rétributions ou honoraires qu'elles paient à des collaborateurs, des intérêts qu'elles versent à leurs bailleurs de fonds, etc. D'une façon générale, elles seront soumises ici au droit commun des retenues à la source.

Dans ce domaine, un problème assez particulier peut se poser lorsque les sommes payées par une institution à des tiers le sont précisément dans le cadre de son activité désintéressée. On peut citer à titre d'exemple les honoraires versés à ses choristes et musiciens par une association organisant une chorale d'aveugles.

Il faudra cependant se contenter de mentionner ce problème, sans entrer dans son examen. La plupart des législations sont muettes à cet égard, mais il semble bien que l'application théorique du droit commun subisse, dans les faits, certains tempéraments. Seules les lois britannique et irlandaise, au contraire, font de ce problème une mention explicite, mais l'exposé des règles formulées à ce sujet demanderait des développements qu'il n'a pas semblé opportun d'y consacrer.

§ 2 - Règles de droit national*

ALLEMAGNE

2.9 La loi allemande soumet à l'impôt des sociétés (Körperschaftsteuer), en principe, les bénéfices non seulement des sociétés commerciales mais de toutes associations ou personnes morales quelconques du droit privé. Il faudrait y ajouter les entreprises du secteur public, mais celles-ci se situent en dehors de notre étude.

L'énumération légale est extrêmement large. Elle comprend les associations sans capacité juridique propre (nichtrechtsfähige Vereine), les fondations et autres formes de patrimoine ayant reçu une affectation spéciale (Zweckvermögen).

Cependant, cette imposabilité de principe fait l'objet de plusieurs exceptions. L'une d'elle vise les personnes morales qui, conformément à leurs statuts et dans la réalisation de leur gestion, poursuivent exclusivement des buts d'utilité publique, religieux ou de bienfaisance. Cette immunisation disparaît dès qu'une des entités visées entreprend une exploitation (Geschäftsbetrieb) ou activité qui la met en concurrence avec des exploitations.

* En ordre alphabétique.

On a signalé plus haut (n° 1.40) que le système légal allemand ne trace pas, dans ce domaine, de frontière nette entre les sociétés à personnalité juridique. Le bénéfice de l'immunité fiscale ne sera donc pas rattaché à certaines formes ni exclu pour d'autres : seul comptera l'objet inscrit dans les statuts et poursuivi dans la réalité des faits.

2.10 Une autre disposition écarte de l'assiette imposable les cotisations payées aux associations de personnes par leurs membres. Ceci vise, par hypothèse, les associations qui se livreraient aussi à une activité lucrative.

2.11 Par le jeu de l'ensemble de ces dispositions échappent à l'impôt :

a) la totalité des ressources des associations et fondations dont l'activité est exclusivement limitée à un but d'utilité publique, religieux ou de bienfaisance ;

b) les ressources provenant de dons et cotisations, pour les associations et fondations dont l'activité serait considérée comme mixte. Mais il faut dans ce cas que les cotisations soient fixées en conformité avec les statuts, et ne représentent pas la contrepartie de services ou prestations au bénéfice des membres.

2.12 La notion d'utilité publique, dans l'application des dispositions visées, n'est pas définie par la loi, mais fait l'objet d'un texte d'exécution et d'une jurisprudence assez abondante.

La notion d'utilité doit être comprise dans un sens très large. Elle peut comprendre entre autre les soins de santé et d'éducation, la formation professionnelle, le progrès des sciences et des arts. Cette énumération n'est pas limitative. Tout ce que nous comprenons dans le domaine très vaste de la vie culturelle peut y être inclus.

Par contre, la notion de généralité (intérêt général, utilité publique) connaît certaines restrictions. L'intérêt d'un groupe de personnes n'est pas l'intérêt général. Ainsi, la jurisprudence écarte du bénéfice de la loi certaines institutions dont l'action doit être limitée à une ville ou à un groupe social, par exemple rattaché à l'exercice d'une profession. Le texte (Steueranpassungsgesetz, article 17) indique comme critère d'exclusion les institutions dont le bénéfice est, d'une façon durable, réservé à un groupe restreint de personnes.

Il y a quelques années, la jurisprudence avait estimé que la notion d'intérêt général ou d'utilité publique impliquerait l'intérêt de la communauté nationale allemande. De ce fait, il est arrivé que le bénéfice de l'exonération ait été refusé à certaines institutions créées en vue d'une action à l'étranger

ou en faveur d'étrangers. Tel n'est cependant plus le cas aujourd'hui, et une action en vue de la sauvegarde d'oeuvres d'art étrangères (p.ex. certains temples de la vallée du Nil, en Egypte) a été admise au bénéfice de l'immunisation fiscale.

2.13 La doctrine souligne que les allègements fiscaux sont conditionnés principalement par l'affectation des ressources de l'institution, qui doit être conforme au but philanthropique inscrit dans les statuts, mais aussi par l'origine de ses ressources, qui doivent provenir de la gestion de biens privés, non d'une exploitation commerciale. A la première condition sera rattachée l'octroi ou le refus, en principe, des exemptions prévues dans la loi ; la seconde déterminera éventuellement la limite de ces exemptions.

2.14 Le texte accordant l'immunité fiscale exige en effet que l'objet d'utilité publique constitue le but direct et exclusif de l'institution. Il faut que l'institution réalise elle-même son objet et ne le confie pas à d'autres dans une sorte de sous-traitance. Il va de soi cependant qu'elle peut engager du personnel qui agira en son nom.

Quant au caractère exclusif, il pose certains problèmes pour les institutions (il s'agit surtout de fondations) qui se livrent à certaines opérations accessoires en vue de recueillir des fonds pour leur but princi-

pal. En principe, ces activités ne priveront pas la fondation du bénéfice de la loi. En fait cependant, la limite est souvent difficile à tracer.

2.15 Pour autant que les autres conditions d'exemption soient réunies, la gestion d'un patrimoine dont le revenu est affecté au but de la fondation ne compromet pas le bénéfice de la loi.

Les institutions bénéficiant du régime d'exemption peuvent donc aussi récupérer les impôts retenus à la source sur leurs revenus de patrimoine. Cette règle est traditionnellement en vigueur pour les retenues sur dividendes de sociétés. Une loi actuellement en préparation organise en outre une retenue de 10 % sur les intérêts d'obligations et prêts. Selon ce projet, la retenue serait affectée à partir du 1er janvier 1989 sur les intérêts versés par des débiteurs établis en Allemagne. Ce projet prévoit cependant aussi que les institutions d'utilité publique pourront en obtenir l'exemption.

BELGIQUE

2.16 Le législateur belge a élaboré, en ce qui concerne les associations et personnes juridiques créées en vue de poursuivre un but non lucratif, des dispositions plus structurées et sans doute plus prolixes que la plupart des autres législations rencontrées dans la présente étude.

Comme dans les pays voisins, la Belgique connaît un impôt sur le revenu des personnes physiques (dénommé légalement : impôt des personnes physiques) et un impôt des sociétés. En outre, et ceci constitue une particularité propre au système de ce pays, la loi y organise deux autres impôts "globaux" sur le revenu : l'impôt des non-résidents et l'impôt dit des "personnes morales".

2.17 En vertu de la règle générale, l'impôt des sociétés sera perçu sur toutes les entités ayant une personnalité juridique distincte, qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, et qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Cette définition, que le législateur a voulue très large, englobe en principe la totalité des associations personnalisées et des établissements d'utilité publique.

La loi contient cependant une assez longue série d'exceptions, auxquelles s'appliquera la charge fiscale réduite prévue sous la dénomination d'impôt des personnes morales.

2.18 Les termes de cette énumération peuvent laisser place à certains problèmes d'interprétation. En ce qui concerne le secteur culturel, on retiendra que parmi ces exceptions figurent :

a) les associations ou autres entités qui ne poursuivent pas un but lucratif et ont pour objet exclusif ou principal de dispenser ou de soutenir l'enseignement ;

b) les associations ou autres entités qui réunissent un ensemble de conditions fixées par arrêté royal. Il s'agit, en substance, des conditions auxquelles est soumise l'agrégation permettant aux donateurs de déduire de leur revenu les dons faits à ces institutions (cfr. plus loin, n° 3.12).

2.19 Enfin, les associations et établissements dont le siège social et le principal établissement réel est situé à l'étranger, seront soumis en Belgique à l'"impôt des non-résidents", celui-ci frappant uniquement les revenus produits ou recueillis en Belgique.

2.20 Les associations et établissements d'utilité publique, auxquels s'applique l'impôt des personnes morales, restent soumises à l'impôt :

a) sur leurs revenus de source immobilière. Pour l'essentiel, il s'agira du "précompte immobilier" calculé sur le revenu cadastral ou la valeur locative nette des propriétés immobilières. On rappellera à ce sujet que les associations et établissements analogues, de droit belge, ne peuvent posséder d'autres immeubles que ceux qui sont nécessaires à leur objet (supra, n° 1.36). La possession d'immeubles de rapport leur est donc interdite.

b) sur les revenus de capitaux mobiliers : dividendes, intérêts de prêts, produits de la location de biens mobiliers. Ces revenus sont soumis à une retenue à la source dont le taux général est de 25 % (il existe certains taux réduits). Cette retenue n'est, pour les institutions visées, pas remboursable.

c) sur les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis, revendus moins de huit ans après leur acquisition à titre onéreux. Il s'agit ici d'une disposition générale, introduite dans la loi en vue de freiner la spéculation immobilière, et qui frappe les institutions visées de la même façon que n'importe quel autre redevable.

2.21 En ce qui concerne les immeubles, il faut ajouter que la loi prévoit une immunisation générale pour tous les biens qu'un propriétaire ne poursuivant aucun but de lucre aura affectés soit à l'exercice d'un culte public, soit à l'enseignement, soit à l'installation d'hôpitaux, d'hospices, de cliniques,

de dispensaires, de homes de vacances pour enfants et personnes pensionnées, ou d'autres oeuvres analogues de bienfaisance. Les conditions de cette immunisation sont interprétées par la jurisprudence d'une façon assez stricte. A l'égard des objets concernés par la présente étude, seul l'enseignement peut bénéficier de cette disposition.

2.22 Les institutions visées ne sont pas imposables sur les cotisations qui leur sont versées par leurs membres, ni sur les dons et subventions qu'elles peuvent recevoir de tiers. Ceci pour autant, bien entendu, qu'il ne s'agisse pas d'un établissement se livrant, au mépris de ses statuts, à une véritable exploitation : dans ce cas le droit commun serait intégralement applicable.

2.23 Les institutions étrangères sont soumises à l'"impôt des non-résidents" sur les bénéfices ou revenus qu'elles pourraient obtenir ou recueillir en Belgique. Mais pour autant qu'elles ne se réalisent en Belgique aucun bénéfice d'activité professionnelle (exploitation ou occupation lucrative), l'impôt sera, pour elles aussi, couvert par les précomptes mentionnés plus haut et éventuellement par le prélèvement sur les plus-values foncières.

En pratique donc, le régime fiscal qui leur sera fait sera le même que pour les institutions belges analogues.

DANEMARK

2.24 L'impôt danois sur les sociétés (Inkomstskat af Aktieselskaber) est perçu sur le bénéfice global des sociétés commerciales et autres personnes morales énumérées dans le texte de la loi. L'énumération comprend les associations et fondations. Celles-ci sont donc, en principe, intégralement soumises à cet impôt, dont le taux actuel est de 50 %.

L'impôt ne frappe cependant pas les recettes de petites associations que l'on pourrait considérer comme de simples groupements d'amateurs.

On peut noter à ce sujet qu'en dessous d'un montant de recettes de 200.000 couronnes danoises, une association n'est pas soumise aux obligations de droit commun en matière de déclaration de ses revenus.

2.25 Le calcul de l'assiette imposable, pour les institutions de mécénat, apporte cependant un correctif. D'une part, l'impôt frappe en principe toutes les recettes (produits d'activités et de prestations diverses, dividendes ou intérêts perçus, même les dons et subsides), mais d'autre part l'institution concernée peut déduire de ces recettes non seulement les charges au sens strict du mot, mais aussi les dons et subventions qu'elle attribue dans l'exercice de son objet statutaire.

En outre, le système légal prévoit une possibilité d'ajustement du bénéfice en vue d'éviter que les hausses de prix ne résultent en une disparition de leur substance.

ESPAGNE

2.26 En principe, tous les sujets de droit autres que les personnes physiques sont soumis en Espagne à l'impôt des sociétés (Impuesto sobre sociedades, loi du 27 décembre 1978). Le taux général de cet impôt pour 1988 est de 35 %.

L'article 5 de cette loi accorde cependant une exemption générale en faveur des établissements, institutions, fondations ou associations, reconnus d'utilité publique "par les organes compétents de l'Etat", pour autant que les fonctions dirigeantes soient exercées à titre gratuit, et que l'institution rende des comptes à l'autorité administrative dont elle dépend.

Le contrôle de ces conditions appartient donc à l'autorité administrative, non aux instances judiciaires. La réalisation de ces conditions doit être justifiée année par année, sous peine de perdre l'exemption.

2.27 En ce qui concerne les activités culturelles, la loi elle-même détermine la notion de "fondation culturelle" (article 1, règlement du 21 juillet 1972) : ce sont celles dont le patrimoine doit, selon la volonté du fondateur, être affecté à l'éducation, à la recherche scientifique ou technique ou à une autre activité culturelle, et être administré sans but de lucre.

Diverses dispositions administratives font une distinction entre les fondations qui ont trait à l'enseignement et celles qui s'attachent à la promotion des arts, des lettres ou à la réalisation d'autres manifestations culturelles.

Pour autant que leur caractère culturel soit reconnu, les associations et fondations seront exemptées de l'impôt sur les sociétés, sauf pour les revenus qu'elles retirent d'une exploitation accessoire de type économique ou industriel. Pareille exploitation est possible dans la mesure nécessaire pour réaliser l'objet social. Cependant, la loi du budget pour 1988 réduit le taux de l'impôt dans ce cas à 20 % (au lieu de 35 %).

Sont également soumis à l'impôt des sociétés, mais toujours au taux réduit de 20 %, les gains en capital (plus-values), et les revenus immobiliers (loyers perçus) ou mobiliers des institutions exerçant une action dans le domaine culturel. Pour les revenus de capitaux mobiliers, l'impôt sera normalement couvert par la retenue à la source effectuée par le débiteur du revenu (dividende ou intérêt de prêt). Cette retenue n'est pas remboursée.

FRANCE

2.28 Le "Code général des impôts" de France soumet à l'impôt des sociétés, en principe, l'ensemble des bénéficiaires des diverses catégories de sociétés, ainsi que des établissements publics et de toutes autres "personnes morales se livrant à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif".

Les personnes morales (associations et fondations) ne se livrant pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif sont, en règle générale, exemptées de l'impôt des sociétés de droit commun, qui est actuellement de 42 % sur le bénéfice global. Elles restent cependant soumises à un impôt réduit, tout au moins sur certains éléments de revenu. Cet impôt, calculé au taux soit de 10 %, soit de 24 %, frappe :

a) les revenus de biens immobiliers (taux 24 %) : revenus fonciers ou revenus agricoles en cas de fermages (ceci n'est possible que pour les fondations, les associations ne pouvant pas posséder d'immeubles de rapport) et les bénéfices résultant éventuellement de la réalisation spéculative de ces biens.

b) les revenus de capitaux mobiliers. En fait, il s'agira surtout d'intérêts de prêts. L'impôt ne s'applique pas aux revenus qui ont fait l'objet d'une retenue à la source au bénéfice du Trésor français, ni aux dividendes de sociétés françaises : dans chacun de ces cas, en effet, ces revenus ont fait l'objet d'un prélèvement antérieur qui est considéré

comme définitif. L'avoir fiscal afférent aux dividendes de sociétés françaises n'est, en principe, pas remboursé (art. 158bis C.G.I.). Toutefois, une exception à ce principe est prévue en faveur des fondations et associations reconnues d'utilité publique, qui peuvent obtenir l'imputation de l'avoir fiscal attaché aux dividendes perçus sur l'impôt des sociétés ou sa restitution (art. 209 bis 3).

L'impôt de 24 % sur les revenus patrimoniaux est dû même si l'association ou la fondation ne réalise pas un bénéfice global au niveau de l'ensemble de son activité.

Le taux de 10 % s'applique aux intérêts de certaines catégories de fonds publics assortis lors de leur émission d'un régime fiscal de faveur.

2.29 Les institutions décrites plus haut peuvent retirer des bénéfices de l'organisation de manifestations publiques, ou d'activités accessoires soit occasionnelles, soit parfois même continues (exemple : un musée vend des photos et reproductions d'art).

En vertu de la règle générale, ces bénéfices sont imposés au taux normal de l'impôt des sociétés, si l'activité est exercée selon des modes d'exploitation qui met l'institution (même désintéressée quant à ses buts) en concurrence avec des entreprises commerciales. Dans la négative, ils sont totalement exemptés : ceci peut être le cas pour certaines presta-

tions occasionnelles, qui doivent être conformes au but désintéressé de l'institution, et dont le produit doit être intégralement affecté à ce but. Les bénéfices résultant de manifestations organisées avec le concours des communes ou des départements sont toujours exonérés.

L'impôt dû par les fondations est diminué d'un abattement de 100.000 F

Si l'impôt est dû, il sera calculé sur le produit de ces activités considérées isolément, c.à.d. sans y inclure d'autres ressources dont l'association ou la fondation pourrait disposer. L'assiette sera déterminée selon le droit commun des bénéfices industriels et commerciaux.

Les subventions ou cotisations reçus par ces institutions ne constituent jamais un bénéfice imposable.

2.30 La condition d'utilité publique n'est pas précisée dans les textes fiscaux : en principe, la reconnaissance d'utilité publique mentionnée au chapitre I (N°s 1.22 et 1.23) n'est pas liée à l'application du régime fiscal plus favorable, qui est esquissé au numéro 2.26 ci-dessus. Il suffit, pour ce dernier, que l'institution ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

En pratique, cependant, la reconnaissance de l'utilité publique constituera une indication favorable qui écartera les contestations dans ce domaine.

2.31 L'application de ce régime fiscal ne comporte pas de règles particulières en matière de territorialité.

Ce régime pourrait donc s'appliquer aux institutions étrangères ayant un siège ou des biens en France. Ceci est confirmé par la réponse à une question parlementaire. Cette situation semble cependant extrêmement rare.

Ce régime peut également s'appliquer aux revenus que des institutions françaises peuvent tirer de l'étranger (p.ex. dividendes ou intérêts).

Enfin, la loi fiscale ne fait aucune distinction selon l'endroit où le but désintéressé de l'institution serait poursuivi, ni selon la catégorie de personnes qui en serait bénéficiaire.

GRECE (1)

2.32 Les personnes morales du droit public ou privé et les fondations n'ayant pas un but lucratif sont soumises à l'impôt en Grèce. Le revenu réalisé par elles du fait de la location des bâtiments ou des terres, ainsi que le revenu provenant de valeurs mobilières (dividendes, intérêts) sont imposables. Ne sont pas soumis à l'impôt les autres revenus de ces personnes morales, ainsi que les autres recettes par elles réalisées dans la poursuite du but par elles fixé (art. 4 al. 'e' D.L. 3843/1958).

Les personnes morales de nationalité étrangère qui n'ont pas un but lucratif (personnes morales du droit public ou privé) sont soumises à l'impôt pour leur revenu net réalisé en Grèce et provenant d'une source généralement quelconque. Ne sont pas soumises à l'impôt les recettes d'autre nature réalisées par lesdites personnes morales dans la poursuite du but qu'elles se sont fixé (art. 4 al. 'f' D.L. 3843/1958).

Le taux de l'impôt pour les deux susdites catégories de personnes morales (helléniques et étrangères), d'un but non lucratif, est identique : 20 % (art. 10 § 1 al. 'c' du D.L. 3843/1958).

(1) Texte de C.Y. Yannopoulos, voir note liminaire.

Un impôt complémentaire de 3 % est perçu sur les revenus des susdites personnes morales qui proviennent spécialement de la location des bâtiments ou des terres (art. 10 § 2 L.D. 3843/1958).

2.33 Cependant, sont exemptés du paiement des deux impôts précités (principal et complémentaire) :

- a) l'Etat hellénique, les municipalités et communes, pour leurs revenus de toute sorte (art. 6 § 1 al. 'a' L.D. 3843/58) ;
- b) les revenus qui proviennent de la location des bâtiments ou des terres, les revenus des églises saintes, monastères, etc. (art. 6 al. 'b' L.D. 3443/58).
- c) les revenus ayant leur source à la location des bâtiments et terres, aux dividendes des actions de sociétés helléniques ou étrangères (sociétés anonymes), ainsi qu'aux intérêts des obligations émises par les instituts helléniques déclarés d'intérêt public (art. 6 § 1 al. 'c' du D.L. 3843/1958).
- d) En vertu du principe de la réciprocité, les revenus présumés ayant leur source à l'usage propre des immeubles appartenant à des religions, dogmes ou Etats étrangers, et qui sont utilisées pour la célébration du culte ou l'institution d'une ambassade, d'un consulat (art. 6 § 2 du D.L. 3843/1958).

IRLANDE

2.34 L'Irlande, encore une fois, continue dans ses grandes lignes le système hérité du Royaume-Uni. En principe la "Corporation Profits Tax" frappe les revenus de toutes les personnes morales. Mais les "charities" en sont exemptées, pour autant que leurs revenus et bénéfices soient effectivement affectés à des fins désintéressés.

Il n'est fait aucune différence selon la forme juridique de l'institution. Seul compte son objet réel. L'exemption peut donc aussi s'appliquer à une société qui seraient constituée uniquement dans un but d'intérêt public ("for charitable purposes only").

L'exemption accordée par la loi implique le remboursement des retenues à la source.

2.35 En ce qui concerne les activités lucratives exercées par une "charity", le bénéfice sera exempté d'impôt :

- a) s'il est uniquement affecté au but charitable de l'institution,
- b) si l'activité est soit intégrée dans l'objet charitable, soit exercée par les bénéficiaires de la "charity".

Ces deux conditions doivent être réunies.

ITALIE

2.36 La loi italienne organise un impôt sur le revenu des personnes juridiques, qui frappe le bénéfice non seulement des sociétés mais aussi des associations ou de toutes organisations de droit privé groupant des personnes ou des biens dans une entité juridique distincte, même si elle est dépourvue de personnalité juridique.

A cet impôt général s'ajoute un impôt local sur les bénéfices, et un impôt spécial sur les plus-values de biens immeubles.

2.37 L'impôt sur le revenu des personnes juridiques est dû en principe par les institutions à but non lucratif, mais son assiette est réduite aux revenus de patrimoine (revenu cadastral d'immeubles, intérêts de prêts, dividendes d'actions en portefeuille) et aux revenus retirés d'une éventuelle activité commerciale.

Le bénéfice que ces institutions pourraient retirer d'opérations accomplies dans le cadre de leur objet désintéressé, n'est imposable que si l'activité exercée peut être qualifiée de commerciale au sens que donne à ce mot la loi fiscale. Il faut souligner cependant que la notion de commercialité est plus étendue en droit fiscal qu'en droit civil : au sens fiscal,

un bénéfice est commercial dès qu'il est acquis au moyen d'une organisation dans la forme d'une entreprise, qui fournit des biens ou des services à des tiers moyennant rémunération.

2.38 L'impôt local sur les bénéfices est en principe, pour les personnes morales, établi sur la même assiette que l'impôt sur le revenu des personnes juridiques.

Les bénéfices éventuels d'institutions à but non lucratif seront donc traités de la même manière.

2.39 Quant à l'impôt sur les plus-values de biens immeubles, il frappera en principe toutes les plus-values réalisées. Mais la loi prévoit également une technique d'imposition décennale des plus-values non réalisées, laquelle ne s'appliquera pas aux immeubles affectés à une activité culturelle, récréative, sportive ou éducative.

2.40 Pour les institutions (fondations ou associations) dont le siège social est établi à l'étranger, la loi stipule expressément que le même régime fiscal s'appliquera aux revenus et éléments imposables réalisés ou obtenus en Italie.

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

2.41 Le Grand-Duché de Luxembourg connaît un "Impôt sur les collectivités" qui atteint en principe l'ensemble des revenus de diverses catégories de personnes morales et groupements énumérées dans la loi. Cette énumération mentionne entre autres comme entités imposables "les établissements d'utilité publique et autres fondations" ainsi que les associations sans but lucratif.

Une autre disposition cependant introduit une exemption d'ordre général pour ces organismes si, conformément à leurs statuts ou leur pacte social et dans leur activité réelle, ils poursuivent directement et uniquement des buts culturels, charitables ou d'intérêt général, étant entendu que l'activité des établissements publics et associations sans but lucratif dans le domaine faisant l'objet de la présente étude, tombe sous cette exception en tant qu'elle est d'intérêt général.

La loi précise que ces institutions restent imposables dans la mesure où elles exercent une activité à caractère industriel ou commercial, qui ne serait pas indispensable à la réalisation de leur but culturel, charitable ou d'intérêt général. Celle-ci doit dans ce cas faire l'objet d'une comptabilité distincte, afin de permettre la ventilation des recettes.

L'ensemble de ces dispositions trouve son origine, pour l'essentiel, dans le droit fiscal allemand, qui a été applicable au Grand-Duché durant la période de 1940 à 1945. On peut donc se référer à la jurisprudence allemande pour préciser la portée de la notion d'"intérêt général".

2.42 L'immunisation ne peut bénéficier qu'aux institutions indiquées dans la loi c.à.d., en ce qui concerne la matière étudiée, aux associations sans but lucratif et aux "établissements d'utilité publique et autres fondations". On a vu qu'en fait ces deux dernières locutions se recouvrent.

Même si ces institutions sont imposables dans la mesure où elles exercent une activité industrielle ou commerciale, il n'y aura pas d'impôt sur les cotisations ou subventions reçues à titre gratuit.

En fait, il ne semble pas exister de précédent comportant application de l'impôt à des institutions reconnues d'intérêt général.

2.43 Le droit fiscal luxembourgeois n'accorde cependant pas, aux institutions visées, la restitution des retenues à la source ayant grevé certains éléments de leur revenu.

En pratique, il s'agira toujours de revenus mobiliers. Pour autant que ceux-ci soient de source luxembourgeoise, ils supporteront donc les retenues prévues par le droit commun.

Il n'existe aucune disposition concernant les revenus étrangers d'institutions luxembourgeoises, ni les revenus luxembourgeois d'institutions étrangères. Ces dernières ne bénéficient donc pas de l'immunisation mentionnée plus haut, et restent soumises aux impôts luxembourgeois pour leurs revenus de source luxembourgeoise.

PAYS-BAS

2.44 La loi néerlandaise soumet à l'impôt des sociétés (vennootschapsbelasting) les sociétés commerciales et diverses autres personnes juridiques nommément désignées ; l'un des points de l'énumération légale mentionne les "personnes morales du droit privé et associations sans personnalité juridique si et dans la mesure où elles exploitent une entreprise". Cette disposition s'applique aux associations et fondations culturelles.

Une disposition légale distincte permet en outre d'exonérer d'impôt, entre autres, certaines institutions poursuivant un but d'intérêt général.

L'intérêt général visé par ces dispositions peut être relativement large. Il peut concerner une catégorie déterminée de personnes (p.ex. celles qui suivent tel enseignement) ou une communauté humaine déterminée (habitants de telle commune). Un arrêt récent (18.12.1985) attribue le bénéfice de la loi à une fondation ayant pour but la diffusion d'une nouvelle méthode pour écrire la musique. Il peut aussi avoir un objet extérieur aux Pays-Bas (p.ex. assistance au développement dans un pays étranger).

2.45 Il résulte de l'ensemble de ces dispositions que les associations et fondations dont l'objet est limité à des activités culturelles exercées sans but lucratif ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés.

Il va de soi que la réalité de ce but d'intérêt général fait l'objet de sérieux contrôles de l'administration fiscale. En cas de conflit, la décision appartient au pouvoir judiciaire.

2.46 L'immunisation d'impôt des sociétés a pour conséquence que ces institutions peuvent obtenir la restitution de la retenue à la source (dividendenbelasting) dont seraient frappés leurs revenus provenant d'actions néerlandaises.

Le droit fiscal commun des Pays-Bas ne comporte pas de retenue à la source pour les intérêts de créance ni pour les dividendes de sociétés étrangères. Dans ce domaine n'existe par conséquent aucune charge fiscale.

2.47 L'existence d'une exploitation entraînant déduction de l'impôt est normalement rattachée à la question de savoir si l'activité de l'institution la met en concurrence avec des entreprises exploitées par des personnes physiques ou des sociétés ayant un but lucratif.

Des bénéfiques occasionnels d'importance modique, ou une intervention purement accessoire dans des activités appartenant aux cycles commerciaux, ne seront pas considérés comme constitutifs d'une entreprise.

En cas d'activité mixte (c.à.d. d'entreprise co-existant avec une activité désintéressée), seules les recettes de l'entreprise seront soumises à l'impôt. Les donations et subventions reçues en resteront donc exonérées.

2.48 La loi néerlandaise est muette en ce qui concerne les institutions étrangères à but non lucratif, qui bénéficieraient de certains revenus de source néerlandaise. Cette hypothèse n'a pas encore donné lieu à jurisprudence.

Il faut supposer que pareilles institutions bénéficieraient de la même immunité en ce qui concerne le produit d'opérations occasionnelles, mais qu'elles ne pourraient pas obtenir la restitution de la retenue à la source sur dividendes.

PORTUGAL

2.49 Le régime fiscal portugais fait, au moment où ces lignes sont écrites (printemps 1988), l'objet d'une réforme profonde. Divers impôts spéciaux seront supprimés, un système d'"impôt unique" est introduit.

Il est trop tard pour commenter le système ancien, trop tôt pour décrire le nouveau.

2.50 Le système ancien connaît, parmi d'autre, un "imposto de capitais" qui frappe normalement les bénéfices de sociétés, mais dont sont exemptés les "personnes collectives d'utilité publique". Il connaît en outre une "contribuição industrial", qui atteint les bénéfices d'entreprises industrielles et commerciales, mais reste par définition étranger aux institutions à activité non-lucrative.

2.51 Le nouveau régime prévoit un impôt sur le revenu des collectivités, qui sera en principe général. Il semble cependant que cet impôt ne sera dû que par les entités exerçant une activité de nature industrielle, commerciale ou agricole. Les entités à but et activité purement limitée à un objet d'intérêt public ne tomberaient donc pas dans le domaine d'application de la loi.

ROYAUME-UNI

2.52 Les institutions à but non lucratif décrites plus haut (chap. I, n° 1.50 et sv.) et groupées sous le nom de charities peuvent, on l'a vu, revêtir des formes très diverses : trusts, corporations, associations, fellowships, foundations. Selon leur forme, les unes seront soumises en principe à l'Income Tax (impôt sur le revenu des personnes physiques), les autres à la Corporation Tax (impôt des sociétés), le tout sous réserve des exemptions mentionnées plus loin.

En principe, les associations sont soumises à la Corporation Tax. Cependant, lorsque l'association est une "charity", l'administration fiscale décide elle-même, selon la spécificité du cas, si elle sera soumise à l'Income Tax ou à la Corporation Tax. Les deux situations peuvent donc se présenter.

2.53 Dans un cas comme dans l'autre, les institutions reconnues comme "charities" bénéficieront de larges exemptions fiscales.

L'exemption est explicite pour les revenus tirés par ces institutions de la gestion de biens immeubles, situés dans le Royaume-Uni, d'intérêts de prêts ou de dividendes versés par des débiteurs ou sociétés britanniques. Les institutions exemptées peuvent en outre obtenir restitution ou exemption des impôts à la source sur leurs revenus.

La règle applicable est moins formelle en ce qui concerne les bénéfiques que ces institutions peuvent tirer d'opérations de nature commerciale, si celle-ci se rattachent à l'objet même de la "Charity". En principe, ces bénéfiques restent impossibles.⁽¹⁾ Ils peuvent cependant être exemptés en vertu d'un autre texte. Celui-ci précise que les bénéfiques doivent être entièrement affectés à l'objet de la "charity", et qu'en outre l'activité d'entreprise doit soit constituer la réalisation même du but charitable (p.ex. prestations d'enseignement), soit être réalisée principalement par les bénéficiaires de l'institution (p.ex. patients d'un établissement pour handicapés).

2.54 Le bénéfice de ces dispositions est soumis à la condition que l'institution visée soit constituée uniquement en vue d'un objet d'intérêt commun, dans le sens indiqué plus haut. Ceci n'exclut évidemment pas que l'institution puisse payer des frais de fonctionnement, par exemple, des salaires, ni qu'elle puisse occasionnellement réserver une partie excédentaire de ses ressources. Il est même possible, dans certains cas, de faire une ventilation entre les affectations d'intérêt commun et d'autres versements. Mais l'immunité fiscale ne peut pas bénéficier aux fonds affectés à ces derniers.

(1) L'impôt peut cependant être évité, en réservant cette activité à une société distincte qui attribuera la totalité de son bénéfice à l'institution-mère en vertu d'un contrat de plus de 3 ans (cfr. infra, n° 3.40).

2.55 La loi fiscale britannique distingue les bénéfiques d'exploitation des gains en capital. Ceux-ci font l'objet d'un impôt différent pour les personnes physiques (capital gains tax), et d'un calcul distinct dans la "corporation tax" pour les sociétés.

L'exemption d'impôt accordée aux "charities" s'étend aussi à leurs gains en capital.

Cependant, si un bien destiné à un objet d'intérêt public reçoit une autre affectation qui ne serait plus conforme à cet objet, le bénéfice résultant de sa plus-value devient imposable.

Il faut remarquer que si un particulier fait don à une charity d'un bien en nature, et si cette donation fait apparaître une plus-value de ce bien, c'est le donateur qui sera exonéré de l'impôt sur cette plus-value.

2.56 Il faut préciser ici que, contrairement à la plupart des autres législations, la loi britannique n'inclut pas dans le bénéfice imposable des sociétés les dons qui leur sont faits.

Par conséquent, il ne sera pas question non plus d'imposer ces dons au titre de bénéfiques des "charities". Mais ceci résultera non d'une exemption en faveur de ces dernières, mais de la simple application du droit commun.

2.57 L'ensemble de ces dispositions ne peut s'appliquer qu'aux institutions établies dans le Royaume-Uni.

Une institution analogue de droit étranger, qui percevrait des revenus dans le Royaume-Uni, serait en principe imposable selon le droit commun. Elle peut y échapper si elle a dans le Royaume-Uni un établissement permanent, qui ne doit pas nécessairement être son siège principal. Il existe des exceptions, notamment pour certaines institutions internationales, en vertu de conventions conclues par l'Etat. De toute manière, l'institution qui demanderait le bénéfice des dispositions fiscales de la loi britannique doit satisfaire aux conditions fixées à ce sujet par la même loi britannique.

Il n'existe pas de discrimination théorique quant au pays où l'objet charitable sera réalisé. Une "charity" britannique peut donc être instituée en vue d'une activité désintéressée qui serait exercée entièrement à l'étranger. Elle n'en bénéficiera pas moins des avantages fiscaux décrits plus haut.

Cependant la jurisprudence, qui est très abondante dans cette matière, fait une distinction entre l'aide réellement charitable (p.ex. apporter du secours à une population souffrant de famine) et l'assistance au développement, qui aurait pour but d'élever le niveau de vie de l'ensemble de cette population.

§ 3. Notes en vue d'une politique fiscale.

2.58 Le problème rencontré dans ce chapitre est aisé à circonscrire. Il a deux composantes :

a) est-il normal que l'Etat impose, fût-ce partiellement, les institutions qui assument avec lui une partie de la charge de l'intérêt public ?

b) cette première question en implique une autre, qui doit être tranchée en même temps : comment délimiter les institutions qui assurent réellement et uniquement une partie de la charge de l'intérêt public, à l'exclusion de toute poursuite d'avantages particuliers ?

2.59 Sur la première question, la réponse est claire. Par hypothèse, les institutions visées prennent à leur compte certaines charges qui, si elles ne le faisaient pas, incomberaient à l'Etat. Elles réduisent donc, dans cette mesure, la charge de la collectivité. Il est élémentaire que cette action ne soit pas à son tour grevée d'impôt.

La seule objection que l'on pourrait formuler ici serait qu'il vaudrait mieux laisser à l'Etat à la fois le soin d'organiser sur ce plan les mesures commandées par l'intérêt public, et de les financer. Cette objection met en jeu une option politique fondamentale. Il en a été question plus haut (chap. I, n° 1.5) : l'ingérence universelle et le monopole absolu de l'Etat n'est ni souhaitable, ni conforme à la tendance générale des populations d'Europe occidentale.

A cette position de principe il faut ajouter une constatation de fait. Depuis des siècles, l'initiative privée a produit dans de nombreux domaines des réalisations extrêmement bénéfiques, et elle continue à le faire. Dans le domaine de l'enseignement, par exemple, on lui doit des institutions dont le rayonnement est considérable, et on songe ici à des pays comme le Royaume-Uni ou le Danemark, où ces réalisations se situent en dehors de tout conflit confessionnel. Quant au domaine de la vie artistique, ou à celui de la culture physique, les pouvoirs publics n'y sont arrivés qu'assez récemment, et l'efficacité de leur action n'est pas toujours à la mesure des moyens mis en oeuvre.

2.60 Dans le secteur culturel, l'intervention de fondations privées et d'un mécénat libre est essentielle. Elle est un gage de liberté dans l'expression des idées, ainsi que d'ouverture et de pluralisme dans l'éclosion de styles nouveaux. Si l'Etat était seul à agir, il y aurait, pour le fond, risque de conformisme, et pour la forme, risque d'académisme.

De plus, les fondations et le mécénat ouvrent toutes sortes de possibilités de participation à la création culturelle. Nous ne sommes pas, à l'égard du créateur, de simples preneurs, des consommateurs passifs. Entre l'artiste et son public, il faut des échanges, qui enrichissent l'inspiration et font participer le public à l'oeuvre de création. Dans ce domaine, le mécénat prend une place essentielle.

2.61 Ceci dit, une certaine circonspection s'impose cependant en ce qui concerne les institutions auxquelles le régime de faveur pourra être appliqué sans restriction. Quels critères faudra-t-il fixer pour distinguer les institutions assumant réellement et uniquement une partie de la charge de l'intérêt public, et éviter de les confondre avec celles qui poursuivent en fait des intérêts privés ?

Il va de soi que des mesures doivent être prises pour prévenir les abus, qui pourraient résulter d'une recherche indirecte et dissimulée d'avantages personnels. Pareilles mesures existent d'ailleurs partout, soit par un contrôle administratif, soit par une sanction judiciaire. Notamment le fait d'attribuer, fût-ce indirectement, des bénéfices aux associés ou fondateurs enlève dans toutes les législations à l'association ou à la fondation le bénéfice du régime décrit au paragraphe précédent.

2.62 Mais le problème, ici, n'est pas seulement de déceler la simulation et prévenir les abus. Il peut être aussi de définir d'une façon précise la notion d'intérêt public. La jurisprudence britannique et allemande précisent à ce sujet que l'intérêt d'un groupe social, si respectable qu'il puisse être, n'est pas un intérêt général. Faut-il, dès lors, écarter de la faveur légale les institutions dont le bénéfice est réservé à un nombre restreint de personnes ? Citons par exemples les habitants de tel village, les anciens élèves de telle école, les praticiens de tel art ?

La diversité des cas est infinie, et l'étude des lois nationales révèle, chez les législateurs d'Europe occidentale, des réactions instinctives fort divergentes. Au point actuel de développement de la Communauté, il peut sembler difficile de fixer à cet égard des règles uniformes.

2.63 Une règle cependant semble devoir s'imposer d'une manière impérative : la notion d'intérêt public auquel serait rattachée l'une ou l'autre forme d'im-munisation fiscale ne peut jamais s'arrêter aux frontières d'un Etat-membre. D'ailleurs, sur le plan culturel autant que dans d'autres domaines, les peuples d'Europe occidentale sont solidaires : ce qui est utile et bienfaisant pour l'un le sera aussi pour l'autre, et tout enrichissement de notre vie culturelle nous est nécessairement commun.

Il reste à délimiter les abus et les mesures que l'on prendra pour les prévenir : c'est une tâche qui requiert de la prudence ; mais dans sa réalité sociologique, le problème est semblable dans toute l'étendue de la Communauté, et on ne voit pas ce qui peut justifier des solutions divergentes.

2.64 En conclusion, il semble opportun d'insister sur l'idée qui domine tout le présent chapitre : il incombe au législateur de distinguer les institutions qui exercent une action au bénéfice de l'intérêt public ;

mais, ceci fait, il est élémentaire que le législateur exonère ces institutions de toute charge fiscale.

Sur ce terrain, il existe une différence importante entre les Etats où l'exonération est totale, et ceux qui maintiennent une charge réduite par le biais de retenues à la source non remboursées. L'imposition maintenue sous cette forme est à la fois incompatible avec le principe énoncé ci-dessus, et de nature à fausser les comparaisons de charges entre les institutions appartenant, au sein de la communauté, à des pays différents. Sur ce plan, une harmonisation semble donc nécessaire.

2.65 Il semble également opportun de préciser dans chacun des Etats-membres le régime fiscal appliqué dans les cas, mentionnés plus haut (n° 2.8), qui mettent en jeu un élément d'extranéité. Ici, pratiquement tout reste à faire.

Deux groupes de problèmes, ici, se présentent à l'attention de nos législateurs. Il s'agit d'abord du régime fiscal des revenus étrangers perçus par des associations ou fondations nationales, ensuite du régime fiscal des associations ou fondations étrangères qui perçoivent des revenus de source nationale.

Les problèmes sont complexes. Pour la répartition des matières imposables entre le pays de la source et celui de la résidence, il est naturel que l'on s'en rapporte aux schémas proposés dans la convention-modèle de l'O.C.D.E. Mais cette répartition se fait en principe sur une base de réciprocité. Ceci désavantage les Etats dont la législation est la plus libérale : n'ayant rien à dégrever, puisqu'ils n'exigent aucun impôt, ils n'ont rien à offrir en échange du dégrèvement proposé à leurs partenaires.

Les autorités communautaires de la C.E.E. ont, jusqu'ici, laissé aux Etats-membres le soin de prendre les mesures tendant à prévenir ou tempérer la double imposition internationale. La présente matière peut-elle justifier une dérogation à cette attitude ? On pourrait souhaiter au moins, dans ce domaine, une recommandation délimitant ce que l'on pourrait considérer comme une solution communautaire. La matière, en effet, est intéressante, et elle a en outre l'avantage de ne présenter ni acuité politique, ni poids budgétaire considérable. Ceci rend d'autant plus opportun d'intervenir dès maintenant.

CHAPITRE III. L'IMPOT SUR LE REVENU ET LE SOUTIEN
APPORTE A LA VIE CULTURELLE PAR DES TIERS
=====

§ 1 - Vue d'ensemble

3.1 Toutes les législations envisagées soumettent à l'impôt sur le revenu l'ensemble soit du revenu des personnes physiques, soit du bénéfice des entreprises. Cette notion de bénéfice implique, de son côté, le calcul de la totalité des recettes, sous déduction uniquement des charges légalement admises et qui ont grevé l'entreprise.

Malgré certaines différences dans la terminologie et d'ailleurs aussi dans la mise en oeuvre de ces notions, on retrouve partout - et cela se comprend - une définition assez restrictive des charges ou dépenses déductibles du bénéfice : n'est déductible que ce qui greève l'entreprise, ce que celle-ci supporte en vertu de nécessités économiques internes. Sans pouvoir discuter de l'opportunité d'un acte de gestion, le fisc, et après lui le juge fiscal, doit pouvoir contrôler la finalité d'une dépense, rechercher sa cause historique. Toute dépense dont la finalité sortirait des limites de ces nécessités économiques internes ne serait plus du ressort des charges mais se situerait au niveau de l'emploi du bénéfice.

3.2 Dans l'organisation actuelle de nos entreprises, une place importante peut être faite, même dans les charges professionnelles, aux dépenses intéressant la vie culturelle. En voici quelques exemples.

Une compagnie d'assurances a établi ses bureaux dans un immeuble du XVIIIe siècle, dont la façade est ornée de pierres finement sculptées. Un accident endommage l'une des ces pierres. La réparation, confiée à un artiste, sera incontestablement cause de charge professionnelle.

Une banque garnit de tableaux ou de tapis précieux ses salles de guichets et de réunions. L'acquisition des tableaux et tapis ne constituera pas une charge : les sommes investies de la sorte ne sont pas "consommées", ces biens restant pour leur valeur à l'actif du bilan. Mais dans les charges de la société se retrouveront, notamment les frais d'entretien et d'assurance de ces tableaux et tapis, et peut-être leur amortissement.

Une entreprise industrielle fait des cadeaux de fin d'année à certains clients, ou offre un objet de valeur à ses employés qui atteignent un certain degré d'ancienneté. Les cadeaux choisis peuvent être des livres soigneusement reliés. La même entreprise peut aussi offrir à son personnel une salle de culture physique et fournir même les tenues nécessaires à l'exercice de certains sports.

Tous ces cas, et nombre d'autres, peuvent engendrer des charges professionnelles. Ceci supposera bien entendu un examen préalable des faits : s'agit-il réellement de cadeaux à caractère publicitaire à l'égard des clients, de prolongements du salaire à l'égard du personnel ? Les dépenses présentées de la sorte peuvent couvrir en fait un avantage dont l'exploitant lui-même bénéficierait dans sa vie privée. La question peut se poser aussi de savoir si le client ou l'employé gratifié d'un cadeau de valeur ne devrait pas y trouver, lui, un avantage imposable au titre de revenu professionnel. A l'inverse, les dépenses consenties en faveur du personnel peuvent bénéficier d'autres encouragements fiscaux.

Un exposé détaillé de la notion de charge professionnelle dans les diverses législations, et des conditions mises à leur déductibilité, sortirait du cadre de la présente étude. Du point de vue qui nous occupe, on peut se borner à constater que la vie des entreprises peut les conduire à faire des dépenses culturellement enrichissantes, mais que les lois fiscales restent, à cet égard, dans une totale neutralité.

3.3 Par contre, l'éventuelle déductibilité de sommes librement employées à des fins non professionnelles pose des problèmes plus complexes.

En règle générale, cette déductibilité est partout rejetée, pour le motif, couramment invoqué, qu'elle mettrait l'emploi des sommes en question, dans une large mesure, à charge de la collectivité. Or, c'est l'Etat et non le particulier, qui doit décider des charges que la collectivité entend supporter. En décider autrement ouvrirait la porte toute large aux abus et aux évasions fiscales.

3.4 Cependant, toutes les législations envisagées connaissent un certain nombre de cas dans lesquels la loi autorise la déduction de sommes qui débordent de la stricte notion de charges d'exploitation. Il s'agit soit de dépenses auxquelles le législateur a reconnu un certain degré de nécessité personnelle, soit de dépenses admises comme utiles et que le législateur, tout en les laissant à la décision de chacun, a voulu encourager.

Cette dernière catégorie comprend ce que l'on pourrait appeler les subventions ou donations privilégiées parmi lesquelles figurent en place importante les paiements à fonds perdus effectués par une entreprise en vue de soutenir une activité culturelle. Pareils paiements constituent une des formes les plus directes de mécénat. Ils en sont aussi, et cette constatation est encourageante, une des formes les plus répandues.

3.5 La déductibilité de ces subventions fait l'objet, dans les Etats-membres de la Communauté, de règles extrêmement divergentes, qui sont décrites au paragraphe ci-après. Il faut souligner que les textes légaux mettent généralement sur le même pied les dépenses d'ordre culturel, scientifique ou de bienfaisance. Les premières seules sont concernées ici, mais il est inévitable, dans l'énoncé des systèmes, de citer parfois aussi les autres.

Selon le cas, la déduction est autorisée tantôt sur les seuls bénéficiaires d'entreprises, tantôt sur l'ensemble des revenus de tous les contribuables sans distinction de source. Le contenu de ces règles sera indiqué : d'une part, parce que cette distinction présente une grande importance pratique ; d'autre part, parce qu'elle peut conduire à certaines considérations sur le plan de la politique fiscale (cfr. infra, n° 3.46 et suivants).

3.6 Pour être complet, on doit préciser encore que la déduction de sommes payées soit à titre de charges professionnelles, soit à titre de subvention, n'est pas le seul domaine où une participation à l'activité culturelle peut influencer le revenu imposable de tiers. D'autres hypothèses sont possibles, et elles sont très variées. On peut envisager par exemple que la participation à une manifestation artistique laisse à un particulier un bénéfice occasionnel ; que l'investissement en oeuvres d'art réalisé par une entreprise produise des plus-values ; que la jouissance de certains biens puisse être réservée aux membres d'une société et conduite à déceler un dividende en nature, etc.

Il faut cependant se borner à énoncer ces possibilités, sans entrer dans leur examen. Les lois sont, dans l'ensemble, muettes à cet égard ; la jurisprudence applique à ces situations, quand elles se présentent, le droit commun, avec certaines nuances d'interprétation qui peuvent être influencées par les particularités de chaque cas. Il n'est donc pas possible d'en faire une synthèse.

§ 2. Règles de droit national

ALLEMAGNE

3.7 La loi allemande permet aux contribuables de déduire de leurs revenus imposables au titre de "dépenses spéciales" (Sonderausgaben) les dons faits en vue de promouvoir des buts d'intérêt public.

Les institutions bénéficiaires ne doivent pas faire l'objet d'une désignation légale ou agréation administrative. Il suffit que le contribuable établisse la réalité du but poursuivi et sa conformité à la disposition de la loi.

Certaines institutions ont cependant été expressément désignées par l'administration comme répondant à ces conditions.

3.8 La formule utilisée dans la loi pour désigner les bénéficiaires possibles reproduit à peu près textuellement celle qui accorde à certaines institutions l'immunisation de l'impôt des sociétés (cfr. supra, n° 2.9). Il s'agira donc de la même notion d'intérêt public, celle-ci incluant de toute façon les institutions exerçant une activité dans le domaine des arts, des sports et de l'instruction.

De même, les institutions recueillant les dons pourront appartenir au secteur public ou privé. Leur forme juridique restera, en principe, indifférente. On admettra cependant qu'il sera plus difficile de faire reconnaître le caractère d'utilité publique d'une institution constituée sous forme de société commerciale que d'une fondation.

3.9 La mise en oeuvre de ces déductions comporte plusieurs limites.

a) En règle générale les déductions sont admises jusqu'à un maximum, soit de 5 % du revenu global du contribuable, soit de 2 pour mille de son chiffre d'affaires ; ces limites sont les mêmes pour les sociétés que pour les personnes physiques. Le montant déductible pourra atteindre la plus élevée de ces deux limites. Le "chiffre d'affaires", pour les entreprises et contribuables indépendants, comprend les salaires et émoluments payés.

b) Le maximum devient 10 % du revenu, l'autre limite restant fixée à 2 pour mille du chiffre d'affaires, lorsque la donation a pour objet de favoriser la recherche scientifique ou la création et diffusion de la culture.

c) Il existe d'autre part un minimum, qui concerne non les libéralités du mécénat prises séparément, mais l'ensemble des "dépenses spéciales". Ces

Ces dépenses ne sont prises en considération que si leur total atteint, pour une année déterminée, soit 240 DM pour les contribuables isolés, soit 480 DM pour les ménages. Ces chiffres s'appliquent uniquement aux personnes physiques.

3.10 La donation peut être réalisée sous la forme de prestation (p.ex. un architecte renonçant à une partie des honoraires qui lui reviennent pour la construction d'une église), soit sous la forme de remise de biens en nature, qui doivent dans ce cas être évalués. Si ces biens étaient incorporés dans une entreprise, la donation peut cependant soulever un problème : elle s'analyse en un prélèvement de l'exploitant, qui peut être imposé sur la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale du bien donné.

3.11 Pour bénéficier de la déductibilité, il faut que le donateur ait fait un paiement à fonds perdus. A partir du moment où ce paiement aurait une contrepartie, sa déductibilité éventuelle dépendra d'autres dispositions : il s'agira alors, normalement, de charges professionnelles. Ceci n'exclut cependant pas que le donateur puisse retirer de sa donation un avantage indirect (par exemple : la donation à une université peut favoriser le recrutement de futurs agents et avoir un intérêt publicitaire).

Enfin, le paiement doit être volontaire, non obligé. Toute indemnité pour dommage, par exemple, est exclue de la déduction. Mais encore une fois ceci n'empêche pas que le donateur s'engage - librement - à faire des versements répétés à certaines périodes, engagement auquel il sera tenu par la suite.

BELGIQUE

3.12 La loi belge est assez restrictive en matière de donations immunisées dans un but de mécénat.

Le texte (article 71, § 1, 4° du code des impôts sur les revenus) contient une assez longue énumération de bénéficiaires possibles. En plus de diverses institutions officielles (universités, musées gérés par une administration publique, etc.) il mentionne les dons "aux institutions culturelles dont la zone d'influence s'étend à l'une des communautés culturelles ou au pays tout entier et qui sont agréées par le Roi, par arrêté délibéré en Conseil des Ministres".

Le même article mentionne aussi les libéralités aux institutions agréées accordant une aide aux pays en voie de développement et à diverses institutions dont l'action se situe en dehors de la vie culturelle proprement dite (handicapés, personnes âgées, recherche scientifique etc.).

3.13 Toutes ces donations doivent être faites en espèce. Seules les donations d'oeuvres d'art à des musées gérés par une administration publique peuvent être faites en nature. Cette dernière faculté n'existe par ailleurs que pour des oeuvres reconnues par le ministre des finances comme ayant une renommée internationale. Cette reconnaissance fait d'ailleurs

l'objet d'une procédure dans laquelle d'autres instances administratives sont appelées à intervenir.

Les cas d'application de cette disposition semblent fort peu nombreux.

3.14 La déductibilité est soumise aux conditions et limites suivantes :

- a) reçu écrit du bénéficiaire ;
- b) minimum : 1.000 francs belges par donation;
- c) maximum pour l'ensemble des libéralités privilégiées : 5 pour cent de l'ensemble des revenus nets du donateur, sans dépasser 10 millions de francs.

Le texte s'applique aux sociétés aux mêmes conditions et dans les mêmes limites que pour les personnes physiques.

Les limites fixées sont très élevées. En fait la limite de 10 % pourrait ne pas être aussi élevée qu'elle le semble, pour les personnes physiques dont les revenus imposables peuvent, du fait de l'application de bases forfaitaires, être nettement moins élevés que les revenus réels. De toute façon, le législateur ne semble pas craindre de fixer une limite assez haute, compte tenu de la liberté très réduite dans le choix des bénéficiaires.

3.15 La loi exclut en pratique la déduction pour les donations en faveur d'institutions culturelles établies à l'étranger. En fait, les institutions admises appartiennent toutes soit au secteur public belge, soit à l'enseignement supérieur établi en Belgique. Le rayonnement de ces donations au delà des frontières est donc pratiquement nul.

DANEMARK

3.16 Les dons et subventions en faveur d'une institution à but non lucratif poursuivant un objet d'intérêt général ne peuvent, selon la loi danoise, être déduits du revenu imposable du donateur que dans des limites extrêmement restreintes. Ces limites sont les suivantes :

a) le total des dons consentis pour une année doit dépasser 300 couronnes danoises, étant entendu qu'aucun versement de moins de 50 cr. ne sera pris en considération ;

b) le montant déductible total pour une année ne peut dépasser 1.000 couronnes ;

c) l'institution bénéficiaire doit être mentionnée sur une liste publiée par l'administration fiscale. Cette dernière condition est moins restrictive qu'elle ne paraît, la liste en question étant en fait fort étendue. Mais la reconnaissance ainsi accordée - à plusieurs centaines de donataires virtuels - peut toujours être retirée si l'institution cesse de poursuivre son objet d'intérêt général.

3.17 La faveur légale n'est pas expressément réservée aux institutions danoises. En fait cependant, seules des institutions danoises figurent sur la liste, et on imagine difficilement que le gouvernement puisse accorder la même reconnaissance à des institutions étrangères. D'autre part, il n'existe aucune restriction quant au pays où ces institutions pourraient développer leur activité.

En réalité, la faveur légale n'a qu'une signification minime, compte tenu de la limite extrêmement basse des déductions consenties.

3.18 Une loi particulière (Ligningslov, § 14) ouvre cependant une autre possibilité, en autorisant le donateur à déduire de son revenu imposable, sans limitation de montant, les sommes qu'il se sera engagé à verser annuellement à une fondation ou association. Mais il faut que le paiement de la subvention constitue une obligation conventionnelle et soit fixée pour une longue durée : à vie ou à terme fixe d'au moins 10 ans.

Dans le cas visé, la déductibilité résulte du caractère obligatoire du paiement et non de l'objet propre du destinataire : il n'y aura donc pas lieu de rechercher si l'institution bénéficiaire poursuit ou non un objet d'intérêt général. Cependant, la déductibilité est refusée si la subvention est faite au bénéfice d'un parti politique, ou si elle profite, à travers l'institution qui le perçoit, au donateur lui-même ou à ses proches.

ESPAGNE

3.19 La déductibilité des dons faits aux institutions privées ayant un objet d'utilité publique est réglé différemment, en droit fiscal espagnol, selon que le donateur est une personne physique ou une société. Les dispositions applicables dans ce domaine ont d'ailleurs fait l'objet de modifications législatives récentes.

3.20 En ce qui concerne les particuliers (personnes physiques) : la loi espagnole présente cette particularité qu'elle organise une déduction, non sur le revenu imposable, mais sur le montant de l'impôt. La marge déductible, précédemment fixée à 15 % du montant de la donation, a récemment été ramenée à 10 % de ce montant.

Cette marge déductible est cependant portée à 20 %, uniquement pour la donation de biens en nature, qui font partie du patrimoine historique espagnol et sont inscrits au registre des biens d'intérêt culturel ou à l'inventaire de ces biens tenu en vertu de la loi 16/1985 du 25 juin 1985 sur le patrimoine historique espagnol. Le bénéficiaire peut être l'Etat, une administration publique ou une institution privée satisfaisant aux conditions de contrôle de son but d'intérêt public.

Cette déduction, jointe à diverses autres déductions autorisées par la loi d'impôt sur les revenus des personnes physiques, ne peut dépasser 30 % du revenu imposable.

3.21 En ce qui concerne les sociétés, la déductibilité est plus large : les dons aux institutions reconnues d'intérêt public sont intégralement déductibles de l'assiette imposable à l'impôt des sociétés, jusqu'à une limite de 10 % de cette assiette.

Pour les sociétés, les dons déductibles peuvent être faits en espèce ou en nature.

Les dons en nature, qu'il émanent d'une personne physique ou d'une société, posent un problème d'évaluation. Celle-ci doit se faire selon des normes édictées par l'administration, dont la principale est que la valeur déductible des biens donnés par une société doit être égale à leur valeur comptable.

FRANCE

3.22 La loi française autorise les contribuables (personnes physiques) à déduire de leur revenu imposable les subventions versées, à titre de libéralité, au profit d'oeuvres ou organismes d'intérêt général, de 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 (art. 238 bis C.G.I.).

3.23 Ces déductions sont autorisées dans les limites suivantes :

1° Pour les particuliers, les dons sont déductibles dans la limite de 1,25 % de leurs revenus imposables. Cette limite est portée à 5 % pour les dons faits à des fondations ou à des associations reconnues d'utilité publique, et à quelques autres institutions nommément désignées. Cette limite de 5 % comprend tous les dons du même contribuable, y compris ceux qui sont destinés à des institutions ne bénéficiant pas de la même reconnaissance et qui restent plafonnés à 1,25 %.

Il existe en outre un système de calcul assez complexe qui relève l'avantage fiscal minimum pour les contribuables dont le taux marginal d'imposition serait inférieur à 25 %. Ce système doit également encourager l'octroi de versements réguliers pour plusieurs années.

2° Pour les entreprises, les dons sont déductibles, en règle générale, dans la limite de 2 pour 1000 du chiffre d'affaires. Cette limite est portée à 3 pour 1000 pour les fondations et associations reconnues d'utilité publique, ainsi que pour quelques autres institutions nommément désignées. Si ces limites sont dépassées, l'entreprise peut reporter l'excédent sur les exercices suivants, pendant une période de cinq ans, sans pouvoir cependant dépasser le plafond annuellement admis.

Les dons peuvent être faits en espèces ou en nature.

3.24 Ces déductions peuvent s'appliquer sans agrément préalable de l'institution à qui elles sont destinées. En cas de litige, le caractère philanthropique, éducatif etc. de l'institution bénéficiaire devra être apprécié en fait.

Il faut souligner que l'avantage de la déduction est totalement indépendant en principe de l'agrégation administrative dont dépend l'existence d'une fondation ou la reconnaissance d'utilité publique d'une association. En fait cependant, cette agrégation sera généralement retenue comme un critère de l'intérêt général de l'institution.

3.25 La loi autorise en outre les entreprises à déduire, à concurrence de 2 pour mille de leur chiffre d'affaires, les versements effectués au profit d'organismes agréés dont l'activité est consacrée à la recherche scientifique et technique. Cette déduction peut se combiner avec les précédentes, ce qui porte la limite de déductibilité à 4 pour mille du chiffre d'affaires. Mais dans ce dernier cas le bénéficiaire doit faire l'objet d'une agrégation spéciale. Non seulement les fondations ou associations reconnues d'utilité publique n'en bénéficieront pas automatiquement, mais au contraire elles en seront exclues si leur activité se limite au domaine culturel visé par la présente étude.

Cette dernière possibilité de déduction n'est donc mentionnée ici que pour mémoire.

3.26 La loi fiscale ne contient pas de restriction explicite, applicable à la déductibilité des subventions, sur le plan de la territorialité des institutions bénéficiaires. On a vu (chap. I, n° 1.26) que le fait qu'une association ou fondation exercerait son activité à l'étranger ne l'empêcherait pas d'obtenir la reconnaissance d'utilité publique, qui conditionnera sa capacité juridique.

Cependant, la jurisprudence a généralement considéré que l'"intérêt général" visé par les textes fiscaux devrait s'entendre de l'intérêt de la communauté française. Il en résulte une double exigence :

- l'organisme bénéficiaire doit exercer son activité en France.

- le caractère d'"intérêt général" doit s'entendre dans le sens d'un intérêt français.

Ceci n'impliquerait cependant pas que les institutions bénéficiaires doivent être exclusivement françaises. La déduction pourrait également être obtenue pour une subvention allouée à une institution étrangère, mais il faudrait alors que celle-ci ait un siège en France et y déploie au moins une partie appréciable de son activité.

En fait, les litiges dans cette matière semblent avoir été peu nombreux, et l'attitude de l'administration fiscale semble assez libérale.

GRECE

3.27 La loi fiscale hellénique autorise :

a) Les personnes physiques à déduire de leur revenu net imposable les donations de biens mobiliers uniquement (donc, pas de biens immeubles) en espèce ou en nature, effectuées au profit de l'Etat hellénique, des municipalités, communes, des saintes églises, et des personnes morales poursuivant des buts philanthropiques, religieux, d'intérêt national, d'intérêt social et des buts éducatifs (art. 8 § 4 al. 'c' du D.L. 3323/1955).

b) Les personnes morales à déduire de leur revenu net imposable :

- les menus frais de représentation sociale, les donations de valeur peu importante et les montants d'aide peu importants, de l'entreprise, dans la mesure où ces dépenses sont estimées comme étant raisonnables et en proportion avec la nature de l'entreprise et son chiffre d'affaires (article 35 § 1 al. 'i' du D.L. 3323/1955).

- Les montants d'argent payés pour cause de donation à l'Etat, aux municipalités, communes, églises saintes et aux personnes juridiques helléniques poursuivant des buts philanthropiques, religieux, d'intérêt national et d'intérêt social et des buts éducatifs, ainsi qu'aux associations sportives (art. 35 § 1 al. 'a' in fine). Aucune restriction quantitative

n'a lieu. La lettre de la loi ne permet aucun abattement pour donations en nature. Seule est admise la donation de montants pécuniaires, et ce pour autant qu'elle ait lieu en Grèce, non pas à l'étranger.

Outre les susdites exemptions, aucun autre abattement ayant trait à la vie culturelle n'est autorisé (1).

(1) Texte de C.Y. Yannopoulos ; voir note liminaire.

IRLANDE

3.28 La loi de finances irlandaise de 1984 (sect. 32) autorise la déduction, sur le revenu global du donateur, de dons faits à des institutions agréées, en vue d'aider cette institution à promouvoir l'enseignement ou l'éducation dans certains domaines qui doivent également être approuvés par l'administration.

Cette faculté est la même pour les personnes physiques et pour les sociétés, sous une réserve cependant : pour ces dernières, si le montant de la donation dépasse le bénéfice imposable, la différence pourra être traitée de la même façon qu'une perte d'exploitation, reportable sur les exercices suivants. Ceci s'explique par la pratique, reprise d'une tradition britannique, de contracter des engagements de subventions portant sur plusieurs années.

En pratique, le bénéfice de cette loi est limité aux établissements d'enseignement et à certains organismes officiellement reconnus. L'application de cette déduction est donc très restreinte.

3.29 Une loi récente (Finance Act 1986-87) introduit pour les entreprises une nouvelle possibilité de mécénat, nettement limitée elle aussi mais s'appliquant dans un domaine différent. Elle autorise la dé-

duction jusqu'à un maximum de 100.000 livres irlandaises, des montants investis dans une période allant de juillet 1987 à juillet 1990 dans une société irlandaise productrice de films. La loi mentionne en outre un certain nombre de conditions auxquelles ladite société productrice doit satisfaire. Il s'agit, bien entendu, de favoriser la production cinématographique spécifiquement irlandaise.

L'avantage fiscal ainsi accordé est considérable : en cas d'insuffisance du bénéfice, l'excédent déductible peut être reporté sur l'exercice suivant.

ITALIE

3.30 Les libéralités consenties par des tiers en faveur d'institutions visées ici, sont déductibles uniquement du bénéfice des entreprises (à l'exclusion d'autres revenus éventuels des donateurs), et seulement dans les limites suivantes :

a) libéralités consenties en faveur du personnel travailleur, dans un but d'éducation, d'instruction, de récréation, de bienfaisance, de culte ou d'assistance : à concurrence d'un maximum de 5 pour mille des rémunérations payées ;

b) libéralités consenties à une personne juridique poursuivant un des buts indiqués sub a), ainsi que la recherche scientifique : à concurrence d'un maximum de 2 pour cent du revenu de l'entreprise.

Les objets couverts par l'énumération légale sont très larges, et englobent l'essentiel des dépenses culturelles, telles qu'elles sont comprises dans le cadre de la présente étude.

3.31 La première affectation visée est donc limitée au bénéfice du personnel de l'entreprise. La seconde est plus générale et peut exister sans distinction de bénéficiaires. Les deux s'appliquent sans autorisation ou agrément administratif préalable en ce qui concerne l'institution à laquelle les fonds sont versés.

Pour les personnes physiques comme pour les sociétés, la déductibilité est limitée à 2 millions de liras.

3.32 En principe, l'avantage n'est pas limité aux institutions italiennes. En fait, l'octroi d'une subvention à une institution étrangère paraît exceptionnelle, et est en tous cas exclue pour les subventions en faveur des travailleurs.

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

3.33 La loi luxembourgeoise autorise les contribuables à déduire de leurs revenus nets, au titre de "dépenses spéciales":

1) les dons en espèce à des organismes reconnus d'utilité publique soit par une loi spéciale soit en vertu de la loi (ce qui est le cas, en règle, pour toutes les fondations), et qui en outre sont agréées individuellement par arrêté grand-ducal ;

2) les dons en nature au Fonds culturel national, institution administrative créée par une loi du 4 mars 1982.

Ce texte s'applique aux sociétés comme aux personnes physiques. Toute autre déduction de libéralités ou de subventions, même faites dans un but culturel, charitable ou d'intérêt général, est exclue.

Le minimum déductible pour les dons en espèces est actuellement de 5.000 F par donation. Le montant annuellement déductible ne peut dépasser 10 % du total des revenus nets, ni dix millions de francs.

3.34 Jusqu'ici, la déductibilité est limitée à un très petit nombre de bénéficiaires, nécessairement tous nationaux.

L'ouverture du droit luxembourgeois aux fondations non nationales (cfr. supra, n° 1.38) n'entraînera pas automatiquement une grande extension du nombre d'organismes habilités à recevoir des donations déductibles, puisque l'agrément administratif individuel reste nécessaire.

3.35 D'autre part, la loi luxembourgeoise exclut toute déductibilité des dons à des organismes étrangers ou établis à l'étranger. La nouvelle loi ne semble rien changer à cette restriction. Une des raisons alléguées à ce sujet est que les autorités nationales n'ont aucun contrôle sur l'affectation réelle des sommes collectées par ces organismes.

PAYS-BAS

3.36 La loi néerlandaise d'impôt sur le revenu autorise la déduction, sur le revenu imposable, des "dons déductibles" (aftrekbare giften), lesquels comprennent notamment les dons faits à des institutions, établies aux Pays-Bas, exerçant une activité culturelle ou poursuivant un but d'intérêt général.

Il doit s'agir de dons, c.à.d. de paiements à fonds perdus sans recherche d'un avantage qui les compenserait.

3.37 Pour être déductibles, les sommes attribuées doivent se situer entre un minimum et un maximum. Ceux-ci varient selon qu'il s'agit de personnes physiques ou de sociétés.

Personnes physiques :

- minimum 120 florins et 1 % du revenu brut (c.à.d. du revenu global, compté avant certaines déductions autorisées sur l'ensemble de ce revenu) ; le total des donations doit dépasser la plus haute de ces deux limites ;

- maximum 10 % de ce même revenu.

Sociétés :

- minimum 500 florins ;
- maximum 6 % du bénéfice imposable après déduction des pertes reportables.

Ces limites s'appliquent à l'ensemble des donations effectuées au cours d'une même année ou d'un même exercice social.

La déduction s'opère sur l'ensemble du revenu imposable.

3.38 Il appartient au contribuable, sous le contrôle de l'administration et des juridictions fiscales, de fournir une preuve écrite du paiement et de justifier que le destinataire est une institution (les dons personnels sont exclus) exerçant une activité répondant à la prescription légale. Cette institution doit en outre être établie aux Pays-Bas.

La loi n'exige pas que cette institution limite son action aux frontières des Pays-Bas.

PORTUGAL

3.39 Dans le système actuellement appliqué au Portugal (avant l'entrée en vigueur de la réforme annoncée) le revenu imposable à l'impôt complémentaire (revenu qui regroupe les revenus soumis à divers impôts cédulaires ou particuliers) peut être réduit, par des donations aux institutions d'utilité publique, jusqu'à un maximum de 6 % du revenu imposable.

Les sociétés peuvent déduire jusqu'à 2 pour mille de leur chiffre d'affaires.

On peut supposer que sous l'empire de la réforme actuellement en cours une disposition analogue restera applicable.

ROYAUME-UNI

3.40 La loi fiscale du Royaume-Uni présente, en matière de dons de mécénat, certaines caractéristiques particulières.

La première et la principale de ces particularités consiste en ceci, que dans leur forme traditionnelle ces dons seront rattachés à une convention (covenant donations) qui doit lier le donateur au bénéficiaire pour un certain nombre d'années. Le bénéficiaire doit, bien entendu, répondre aux conditions légales en ce qui concerne son objet d'intérêt public.

La disposition en question a donné lieu à une pratique usuelle d'engagements pour sept ans (deed of covenant). Ce délai a été réduit par des lois récentes : actuellement, un engagement peut donner lieu à déductibilité dès qu'il dépasse trois ans (on parle habituellement de "contrats de quatre ans", mais la durée peut évidemment être supérieure). Bien entendu, l'engagement doit être irrévocable, et les paiements doivent être réellement effectués au cours des exercices fiscaux auxquels ils sont imputés.

3.41 Le mécanisme de la déduction est un peu plus complexe qu'ailleurs. Plusieurs hypothèses peuvent se présenter, mais dans le cas le plus courant le donateur déduit de son versement l'impôt sur le revenu

au taux de base (actuellement 27 %) ou au taux réel s'il est inférieur. La "Charity" peut alors obtenir de l'administration fiscale le remboursement de cette retenue. Sous certaines conditions, un dégrèvement est possible aussi pour l'excédent d'impôt au delà du taux de base.

Une autre formule, introduite en 1987, permet aux contribuables qui perçoivent un traitement ou salaire de faire verser par leur employeur une partie de leur salaire (maximum 120 L.St. par an) à une charity. Ces versements sont dans ce cas déduits du revenu imposable du donateur.

3.42 La déductibilité des dons effectués en vertu d'un "deed of covenant" s'applique d'une manière analogue pour les sociétés. Celles-ci ne doivent cependant pas déterminer d'avance le montant annuel de leur contribution ; il suffit que ce montant soit déterminable par référence à une donnée objective, par exemple le montant de leur bénéfice. En outre, les sociétés peuvent déduire des dons atteignant au maximum 3 % des dividendes qu'elles distribuent.

3.43 L'institution bénéficiaire doit être établie au Royaume-Uni. La loi n'exclut pas en principe du bénéfice de la déduction les versements effectués à des institutions similaires constituées à l'étranger,

mais il faut que celles-ci aient un "trust" établi dans le Royaume-Uni. En outre le "deed of covenant" doit pratiquement, pour être valable, être conclu selon la loi britannique et exécuté dans le Royaume-Uni.

En fait, le bénéfice de la déduction sera donc réservé aux versements faits à une "charity" britannique, sous réserve du traitement spécial fait à certaines institutions internationales.

Par contre, il n'existe aucune discrimination à l'égard des "charities" exerçant leur activité à l'étranger.

3.44 Les règles d'application de la "capital gains tax" comportent également une mesure de faveur intéressant la vie culturelle.

Normalement, la cession d'un bien à titre gratuit peut entraîner chez le cédant la déduction de la "capital gains tax" sur la différence entre la valeur d'acquisition de ce bien et sa valeur au moment de la donation. Cette différence ne sera cependant pas imposée si la donation est faite à une "charity" ou à certaines institutions publiques, telles que la plupart des musées, les bibliothèques des universités ou certaines institutions mentionnées dans la loi.

Même pour les dons de particulier à particulier, la "capital gains tax" ne sera pas perçue si la donation est faite dans les circonstances qui entraînent exemption de droits de succession : conservation dans le royaume sans revente et accessibilité à certaines personnes autorisées (cfr. infra, n° 4.49).

§ 3 Notes en vue d'une politique fiscale

3.45 Sur le plan des charges d'exploitation des entreprises, on ne voit pas comment les législateurs pourraient se départir de la neutralité constatée (n° 3.1).

Ceci pour deux raisons. La première, c'est que ces charges sont déjà déductibles, ce qui est tout ce qu'on peut raisonnablement demander. La seconde, c'est qu'une discrimination entre les dépenses décrites et d'autres, qui pourraient répondre à un but analogue mais être jugées moins enrichissantes au point de vue culturel, conduirait nécessairement à des décisions purement arbitraires et à des réglementations excessivement complexes, entraînant à leur tour toutes sortes de manoeuvres d'évasion.

On peut assurément souhaiter que les salles de banques soient garnies de tableaux plutôt que de présenter au public des murs nus et froids, et que les industriels offrent à leur employés jubilaires un beau livre plutôt qu'un gadget ménager. Encore faut-il laisser place ici au choix individuel. L'émotion esthétique est trop subjective pour qu'on puisse la réglementer.

Le mieux que puissent faire les pouvoirs publics, dans ce sens, c'est de prêcher d'exemple et de soutenir les efforts d'éducation artistique.

En ce qui concerne les exemples, on songe à certaines stations de métro, évoquant les oeuvres d'art du musée dont elles portent le nom. On songe aussi aux efforts qui se manifestent parfois pour embellir et rendre plus accueillants certains bâtiments publics.

Quant aux efforts d'éducation artistique, c'est principalement dans l'action de ce que nous avons appelé les "intermédiaires culturels" qu'on peut les trouver. Ceci nous ramène aux problèmes qui les concernent.

3.46 L'étude des déductions consenties au bénéfice des institutions culturelles conduit, au contraire, à une conclusion formelle : ces déductions doivent être encouragées et harmonisées.

3.47 Encouragées, pour de multiples raisons. Les sommes versées par les entreprises aux "intermédiaires culturels" sont souvent pour ceux-ci le principal sinon le seul moyen d'existence. On a rappelé plus haut (n° 1.8 et 1.9) la place qu'ils prennent dans tout développement culturel. Il faut en accepter les conséquences, et permettre qu'ils reçoivent des moyens d'action proportionnés à ce que la collectivité attend d'eux.

Sans doute ne sont-ils pas tous également dignes d'éloges. Sans doute leurs actions peuvent-elles parfois diverger, voir même se contredire. La querelle des anciens et des modernes n'est pas close, et ne le sera jamais. La gestion même de ces intermédiaires pourra dans certains cas donner lieu à critiques. Qu'importe. Il faut, on l'a vu, éviter qu'ils ne forment une voie d'évasion. Mais une fois les précautions nécessaires prises de ce côté, il faut qu'ils vivent et se développent. La vitalité culturelle des peuples d'Europe en dépend pour une bonne part.

3.48 Harmonisées, aussi : parce que les charges fiscales sont devenues tellement lourdes, que tout ce qui peut les faire varier présente pour les entreprises un intérêt majeur. Les divergences existant actuellement dans la déductibilité de ces versements constituent, en soi, une distorsion fiscale non négligeable.

L'effet de ces distorsions est aggravé par le caractère étroitement national des restrictions formulées. L'historien ou le sociologue pourra aisément expliquer pourquoi les limitations apportées par les différentes législations à la déductibilité des subventions vont toujours dans le sens d'un avantage à certaines institutions nationales. Mais il faut aider les européens à voir que leur avenir est lié, et que leurs attaches culturelles sont, peut-être, ce qu'ils ont en commun de plus précieux.

3.49 L'harmonisation nécessaire doit donc se proposer un double but :

a) Egaliser les charges qui pèsent sur les contribuables. Puisqu'on attend de ceux-ci des efforts en vue de réaliser certains objets d'intérêt commun, il n'est pas équitable que la fiscalité alourdisse ces efforts dans un pays sensiblement plus que dans un autre.

b) Eliminer les restrictions à caractère nationaliste. Beaucoup plus que des intérêts nationaux ou locaux, il existe une dimension européenne de la culture : il importe que nous en prenions conscience, et le mécénat de quelques grandes fondations serait un moyen important pour aider à réaliser ce but.

On a relevé, au cours des pages qui précèdent, les principales restrictions "nationales" à la déductibilité des subventions : une certaine jurisprudence française concernant la notion d'intérêt général (n° 3.26), le caractère assez insulaire des "contrats de 4 ans" et des exonérations consenties au Royaume-Uni (n° 3.40 et sv.), la restriction quant aux bénéficiaires admis, dans tous les Etats qui requièrent une agrégation préalable ainsi qu'aux Pays-Bas (3.38).

Chacune de ces restrictions marque un point d'arrêt de l'idée européenne. Le but qu'il faudrait atteindre serait d'étendre les déductibilités à l'ensemble du territoire de la Communauté, les règles actuellement en vigueur pour l'étranger ne pouvant éventuellement être maintenues qu'à l'égard de pays-tiers.

3.50 L'objection la plus fréquemment formulée dans le domaine qui nous occupe consiste en ceci, que d'autoriser la déductibilité des dons et subventions revient à en transférer une partie de la charge à l'Etat, c'est-à-dire à la collectivité. On soutient que celui qui donne doit porter la charge complète de sa donation, et qu'il ne peut être fondé à en retirer un avantage d'un autre côté.

Cette objection part d'une analyse inexacte de la situation. Celui qui donne ne peut faire plus que de donner. En l'autorisant à déduire le montant donné de son revenu imposable, l'Etat ne lui restitue rien : il se contente de ne pas pénaliser la donation. Le contribuable qui est imposé au taux moyen de 50 % doit, pour chaque franc (ou mark, ou livre etc.) qu'il affecte à des dépenses de consommation, en gagner deux. Si la subvention n'est pas déductible, pour chaque franc qu'il donne il devra également en gagner deux. C'est à dire que ces subventions sont assimilées à des dépenses de consommation privée, en méconnaissance de leur utilité au point de vue de l'intérêt général.

En d'autres mots, le donateur soumis à l'impôt participera, dans la mesure de sa donation, doublement aux charges de l'intérêt public : une fois par sa donation, et une seconde fois par l'impôt qui grève celle-ci. En autoriser la déduction a simplement pour effet de revenir à la neutralité.

3.51 Cette question peut, on ne l'ignore pas, faire l'objet de présentations différentes et tendancieuses. Prenons, dira-t-on, un contribuable au revenu (avant impôt) de 100, soumis à un taux marginal de 50 %, et qui décide de donner 5. S'il ne peut pas déduire, il paiera 50 d'impôts, donnera 5 et gardera 45 pour sa consommation personnelle. S'il peut déduire, il donnera 5, ne paiera plus que 47,5 d'impôts et gardera la même somme pour sa consommation personnelle.

Cette présentation est tendancieuse, et passe sous silence le fait que la somme donnée constitue une contribution volontaire aux charges de l'intérêt public. On peut d'ailleurs présenter autrement le schéma esquissé ci-dessus. Partons de l'idée que le contribuable visé gagne 100 et estime devoir consacrer 47,5 à ses besoins et ceux de sa famille. Il souhaite donner 5. Si la donation est déductible, il peut le faire. Dans la négative, il ne pourra donner que 2,5.

Faut-il préciser que ni l'une ni l'autre de ces présentations ne répond à la réalité psychologique ? Dans les faits, la décision des montants à donner partira rarement d'une vision claire de chiffres globaux. Le contribuable fixera le montant à donner, en vertu d'une motivation plus impulsive que calculée, et en répondant à l'attrait qu'exerce sur lui telle institution déterminée. Dans l'ensemble, les limites autorisées sont rarement atteintes, et l'effet budgétaire de la déduction des subventions est mineur. Mais cette déduction constitue un ressort psychologique efficace et le contribuable visé dans l'exemple ci-dessus sera conscient du fait que, pour chaque franc qu'il donne, il ne devra pas en gagner deux. Cela est important.

3.52 Le but de ces remarques n'est nullement de faire accepter la déduction des subventions sans limitation ni contrôle. Il faut prévenir les abus, on l'a dit et répété. Mais il faut aussi laisser vivre les institutions dont l'action dépend de ces subventions, dans une plus ou moins large mesure. Le nivellement des fortunes et le poids de la fiscalité ont fait disparaître le mécénat direct. Le mécénat indirect subsiste, assez timidement d'ailleurs, et il ne faut pas lui enlever toutes ses chances.

Il est donc opportun d'encourager les formes les plus efficaces de ce mécénat indirect. Et là, il semble que la formule britannique qui assure une certaine continuité dans les donations présente des avantages considérables. Elle dispense les institutions bénéficiaires de recommencer chaque année leur quête, et assure une certaine stabilité budgétaire. Cela aussi, pour la vie de ces institutions, est fort important.

Chap. IV - IMPÔTS FRAPPANT LE CAPITAL
=====

§ 1 - Vue d'ensemble

4.1 Deux groupes d'impôts doivent ici être étudiés séparément : ceux qu'on appelle les impôts permanents sur le capital ou sur le patrimoine, et ceux qui frappent les biens, sur base de leur valeur en capital, à l'occasion d'un transfert.

Dans les classifications traditionnelles des systèmes fiscaux, ces deux groupes d'impôts sont d'habitude traités séparément et font même l'objet d'analyses assez divergentes. Dans le premier on reconnaît généralement un mode indirect de grever le revenu ; dans le second, on voit - pour des raisons plus historiques que rationnelles - l'imposition d'un acte juridique.

En fait cependant, ces impôts présentent des analogies importantes. D'abord, dans la formation des masses imposables et dans la nature des problèmes principaux que cette formation soulève : problèmes d'évaluation qui doivent se référer à des cours ou marchés de biens en question. Ensuite, dans la consistance réelle de la matière imposable qui se ramène nécessairement soit au revenu ou produit, soit à l'avantage retiré de la disposition de ces biens.

4.2 A l'encontre d'une longue tradition doctrinale, il faut souligner en effet qu'un acte juridique ne saurait, en soi, être constitutif d'une matière imposable. L'acte juridique est un élément abstrait. La matière imposable doit se trouver dans la valeur concrète des biens : cette valeur se rattache nécessairement à un produit ou une jouissance que l'on peut en retirer, et sans lesquels nul ne se soucierait de les acquérir. Nul non plus n'en garderait la possession si la charge fiscale n'était compensée par un avantage de l'une ou l'autre forme.

Il faut en outre que cet avantage soit suffisant pour compenser, fût-ce sur une période relativement longue, la charge des impôts supportés. Imposer la seule possession d'un bien constitue, dans la mesure de cet impôt, une forme de spoliation. Telle est sans doute la nature réelle de certains impôts successoraux, mais il faut reconnaître qu'aucune matière imposable ne peut dans ce contexte avoir une existence quelque peu durable.

4.3 L'origine des impôts annuels sur le patrimoine, dans l'ancienne Prusse et aux Pays-Bas, souligne ce caractère d'impôts destinés à frapper le revenu. Dans une économie moins complexe que la nôtre et plus centrée sur la possession de domaines terriens, ils permettaient de frapper le revenu avec un minimum de formalités en matière de déclaration et de contrôle.

L'extension plus récente de ces impôts ne leur a pas enlevé ce caractère, mais y a ajouté un élément important : c'est d'atteindre le revenu de la fortune acquise à l'exclusion du revenu produit par le travail.

4.4 L'impôt annuel sur le patrimoine existe actuellement dans cinq Etats de la Communauté : République fédérale d'Allemagne, Danemark, Espagne, Grand-Duché de Luxembourg et Pays-Bas. Il faut y ajouter la Grèce, qui connaît un impôt de ce genre uniquement sur le patrimoine immobilier, et la France, qui a connu de 1982 à 1986 un impôt "sur les grandes fortunes" dont le rétablissement est annoncé.

Un impôt de ce genre a été discuté au Royaume-Uni, mais sans aller plus loin ; une loi analogue est entrée en vigueur en Irlande, en 1976 mais a été abrogée dès l'année suivante.

Cet impôt frappe uniquement les personnes physiques aux Pays-Bas, en Espagne et au Danemark. Tel sera le cas aussi pour l'impôt français lorsqu'il sera rétabli. Dans ces pays, l'impôt n'atteint donc pas les personnes morales exerçant une action sur le terrain du mécénat. Il n'y a donc pas lieu de le commenter ici.

4.5 Assez singulièrement, la Belgique et le Grand-Duché de Luxembourg connaissent un impôt spécifique sur le patrimoine des associations sans but lucratif. L'origine historique et la dénomination officielle de cet impôt évoquent les droits de succession, mais sa structure réelle est incontestablement celle d'un impôt annuel sur le patrimoine, analogue à celui que connaissent les autres Etats mentionnés plus haut.

4.6 Les impôts perçus sur le patrimoine des personnes morales exerçant une activité d'intermédiaire dans le domaine de la culture ont d'abord, et nécessairement, pour effet de réduire les moyens financiers dont ces organismes disposent, et donc leur possibilité d'action.

En réalité, le poids réel de ces impôts varie très largement selon les circonstances. Il peut être quasi nul dans certains cas (p.ex. pour une A.S.B.L. belge qui reçoit et distribue des fonds importants mais n'a qu'un patrimoine fixe réduit), et très lourd dans d'autres cas (p.ex. une fondation qui posséderait et gérerait une importante collection d'objets d'art). Les règles de droit, applicables en cette matière, ne sont évidemment pas "pensées" en fonction des institutions de mécénat.

4.7 Pour les impôts qui frappent les biens à l'occasion de leur transfert, une nouvelle distinction s'impose.

Ces impôts sont partout différenciés selon la nature juridique de l'acte qui opère le transfert : succession, donation, vente, apport en société. En fait, les donations ou successions sont généralement traitées d'une façon analogue ou identique. Les structures de ces impôts sont, dans l'ensemble de la Communauté, assez comparables, bien que les taux présentent de sérieuses divergences. Par contre, les impôts frappant les ventes sont extrêmement divers et ne présentent dans la vie culturelle qu'un intérêt réduit. Cet intérêt semble, à l'exception de quelques cas d'espèce, inexistant pour les impôts sur les apports en société, qui ont d'ailleurs déjà fait l'objet d'une mesure d'harmonisation dans la Communauté.⁽¹⁾ Seuls les premiers seront donc étudiés ci-après.

4.8 Il faut souligner encore le caractère complémentaire des droits frappant les donations par rapport à ceux qui grèvent les successions. Les premiers doivent, outre leur finalité fiscale propre, prévenir l'évasion fiscale qui consisterait, pour le de cujus, à se défaire de ses biens par acte entre vif au bénéfice de ses futurs héritiers et légataires. Il est donc normal que les règles applicables dans ce domaine soient en principe les mêmes.

(1) Directive du 17 juillet 1969, J.O.C.E. n° L 249, p. 25, amendée en 1973, J.O.C.E. n° L 103, et en 1985, J.O.C.E. n° L 156.

Par contre, un certain nombre de donations, notamment les dons "de la main à la main", échappent normalement à toute possibilité d'emprise fiscale. Ceci peut intéresser les transferts de biens mobiliers. Mais l'importance de cette particularité semble réduite. On n'y insistera donc pas.

§ 2 - Règles de droit national, concernant les impôts annuels sur le patrimoine.

ALLEMAGNE

4.9 Le système fiscal allemand comporte un impôt permanent sur le patrimoine (Vermögenssteuer), qui frappe aussi bien les personnes morales que physiques : toute société ou personne résidant en République Fédérale doit payer annuellement, sur l'ensemble de son patrimoine, un impôt dont le taux actuel est de 0,6 % pour les sociétés, et 0,5 % pour les personnes physiques.

L'évaluation du patrimoine imposable vaut en principe pour trois années successives.

Parmi les diverses dispositions concernant la perception de cet impôt, deux mesures intéressent la vie culturelle : l'immunisation accordée à certaines institutions, et les franchises ou réductions concernant certains biens particuliers.

4.10 L'immunisation accordée aux institutions poursuivant un but d'utilité publique fait l'objet d'une disposition reprenant à peu près exactement les termes de celle qui les immunise de l'impôt des sociétés (cfr. supra, n° 2.9). Les mêmes personnes morales, sur base des mêmes critères d'utilité publique, échapperont donc aussi à l'impôt sur le patrimoine.

4.11 Pour tous ceux, personnes physiques ou sociétés, auxquels la loi fiscale s'applique, l'impôt est calculé sur base d'un patrimoine déterminé en fonction de la loi sur les évaluations (Bewertungsgesetz). La loi organisant l'impôt sur le patrimoine, en effet, n'en définit pas elle-même l'assiette imposable mais renvoie sur ce point à la loi sur les évaluations.

Il en résulte que les éléments de patrimoine pour lesquels il n'existe pas de règle d'évaluation ne tombent pas sous l'application de l'impôt. Tel est notamment le cas des oeuvres d'art appartenant à des particuliers, provenant d'artistes⁽¹⁾ encore en vie ou décédés depuis moins de 50 ans. Les autres oeuvres d'art et collections ne sont imposées que si leur valeur totale dépasse 20.000 D.M.

4.12 Une autre disposition concerne les biens présentant un intérêt culturel, historique ou scientifique, par exemple les châteaux historiques ou des collections d'oeuvres d'art, d'archives, de livres anciens, etc. : ces biens peuvent en général, s'ils sont imposables, n'être comptés dans l'assiette de l'impôt sur le capital, que pour 40 % de leur valeur. Ils peuvent en être entièrement immunisés lorsque leur conservation présente un intérêt pour l'art, l'histoire ou la science, et qu'ils sont rendus accessibles dans une certaine mesure au public ou tout au moins aux chercheurs intéressés.

(1) Précédemment le texte ne s'appliquait qu'aux oeuvres d'artistes allemands. Cette restriction a été supprimée, sur une initiative des Communautés. On peut saluer au passage cette manifestation d'esprit européen.

L'immunisation totale est en outre soumise à la condition que les biens en question appartiennent depuis au moins 20 ans à leur propriétaire ou sa famille, et qu'ils coûtent à celui-ci plus qu'ils ne lui rapportent. Ceci concerne, cela va de soi, uniquement les personnes physiques.

Ce régime est destiné à éviter que les charges fiscales n'obligent le propriétaire de collections à les disperser, et les propriétaires de châteaux historiques à s'en défaire, souvent à bas prix.

4.13 Les biens détenus à titre professionnel sont en principe inclus dans l'assiette imposable. Tel sera donc le cas, par exemple, des oeuvres d'art acquises par une société commerciale (cfr. supra, n° 3.2).

Ici aussi, cependant, il existe une mesure de faveur, cette fois pour les artistes et créateurs. Le particulier exerçant une activité de création ou de recherche dans le domaine de l'art ou de la science, l'écrivain ou le compositeur, ne devra pas compter dans les éléments actifs de son patrimoine ce qu'on pourrait appeler son outillage professionnel, y compris celles de ces oeuvres qui seraient achevées et non encore cédées. La même immunisation s'étend aux droits d'auteurs encore à percevoir.

Cette disposition ne s'applique pas aux sociétés ni personnes morales. On ne voit d'ailleurs pas comment une personne morale peut, en nom propre, exercer une activité créative : la création émane nécessairement d'une personne physique.

BELGIQUE

4.14 Alors que la Belgique ne connaît pas d'impôt général sur la fortune, elle perçoit un impôt particulier sur le patrimoine des institutions énumérées au chapitre 1er (associations sans but lucratif et associations internationales, à l'exception cependant des établissements d'utilité publique). Il est vrai que cet impôt n'avait initialement d'autre but que d'éviter des abus ou évasions qui aboutiraient à éluder, pour les biens confiés à ces établissements, les droits de succession normalement dûs à l'occasion des transferts entre personnes physiques (d'où son nom officiel de "Taxe compensatoire des droits de succession"). Il n'en est pas moins vrai qu'en fait, c'est l'ensemble du patrimoine de ces institutions qui est frappé, quels que soient leur objet statutaire ou l'activité réellement déployée par elles.

4.15 L'impôt est dû sur la masse des biens possédés en Belgique, sous déduction des charges. Il est actuellement perçu au taux de 0,17 pour mille sur la valeur de ce patrimoine. La perception se fait par voie de déclaration contrôlée.

4.16 Il existe un certain nombre d'associations exonérées dans le secteur de l'enseignement ainsi que dans celui des activités sociales. L'exonération est toujours "personnelle", en ce sens que pour les associations qui en bénéficient comme pour les autres, aucune distinction ne doit être faite en fonction de l'affectation qui serait donnée à tel ou tel élément de leur patrimoine.

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

4.17 Le Grand-Duché de Luxembourg connaît un impôt annuel sur le patrimoine, issu directement du régime fiscal allemand.

Cet impôt frappe, comme en Allemagne, les personnes physiques et les sociétés. Il est encore régi dans une large mesure par les textes introduits entre 1940 et 1945. Son taux est cependant plus réduit que le taux allemand actuel, et a été maintenu jusqu'ici à 0,5 %.

Les institutions poursuivant un but d'utilité publique en sont immunisées d'une façon analogue à ce qui a été dit pour le droit allemand. Quant aux personnes soumises à cet impôt, elles pourront ici également bénéficier de la non-imposition d'oeuvres d'art récentes, mais il faut que celles-ci proviennent d'artistes luxembourgeois, encore en vie ou décédés depuis moins de 15 ans. Les autres oeuvres d'art et collections ne sont imposées que si leur valeur totale dépasse 500.000 F.

Les oeuvres présentant un intérêt pour la collectivité et rendues accessibles au public sont non pas exonérées, mais comptées pour 20 % de leur valeur seulement. Dans certaines conditions elles peuvent être totalement exonérées.

4.18 A côté de cet impôt sur la fortune le Grand-Duché connaît également un impôt sur le patrimoine des institutions visées par la loi du 21 avril 1928 : associations sans but lucratif et établissements d'utilité publique. Cette fois, le texte fiscal est directement inspiré par la loi belge.

Le taux de cet impôt est actuellement de 0,144 % (0,12 % majoré de deux décimes). L'impôt n'est dû cependant que si le patrimoine imposable dépasse un million de francs. En fait, son importance budgétaire est quasi nulle.

§ 3 - Règles de droit national, concernant les successions et donations.

ALLEMAGNE

4.19 La matière des droits de succession présente peu de particularités du point de vue de la présente étude. Deux dispositions doivent cependant être signalées.

Indépendamment des mesures indiquées ci-après, on ne perdra pas de vue que le leg ou la donation des biens provenant d'un patrimoine professionnel pourra entraîner une charge fiscale dans le chef du donateur ou de la succession du de cujus, si les biens donnés ont une valeur supérieure à leur valeur comptable : la loi considère que cette opération entraîne le "prélèvement" d'une plus-value professionnelle (supra, n° 3.10).

4.20 La première disposition concerne les transferts de biens, par voie testamentaire, à une fondation ou association allemande. La loi allemande sur les droits de succession impose en principe pareils legs aux taux de droit commun, et notamment aux taux qui sont applicables en l'absence de toute parenté entre le de cujus et le légataire.

Cependant, la loi immunise totalement les legs à une institution qui, conformément à ses statuts et dans la réalité de sa gestion, poursuit exclusivement des buts d'utilité publique, religieux ou de bienfaisance. On retrouve ici encore une fois une formule quasi-identique à celle qui octroie aux mêmes institutions l'immunité de l'impôt des sociétés et celle de l'impôt sur le capital (supra, n° 2.9 et n° 4.10), et qui permet aux donateurs de déduire les donations de leur revenu imposable (supra, n° 3.8).

Les précisions quant aux institutions qui peuvent bénéficier de ce régime seront donc les mêmes que pour les impôts précédemment examinés.

4.21 L'immunité fiscale en matière de succession s'applique indifféremment s'il s'agit d'un leg à une institution existante ou de la libéralité qui accompagne la constitution d'une fondation.

En outre, la loi allemande - comme la plupart des autres - applique aux donations entre vifs un impôt égal à celui qui frappe les successions. La même règle d'immunisation pourra également s'appliquer dans ce cas, et aux mêmes conditions.

4.22 La seconde disposition concerne les donations et legs à des institutions étrangères. Ici, l'avantage légal n'est plus rattaché à des conditions propres à l'institution bénéficiaire (but statutaire d'intérêt public, exclusion d'activités lucratives), mais uniquement à la destination particulière donnée aux fonds transférés. Il va de soi que dans ce cas l'usage exact des fonds recueillis devra faire l'objet de toutes justifications utiles aux yeux de l'administration allemande.

BELGIQUE

4.23 La loi belge, comme la plupart des autres législations d'Europe occidentale, soumet les transmissions à cause de mort à un impôt progressif, à la fois en fonction du montant attribué à un héritier ou successeur et de son degré de parenté avec le de cujus.

Les legs faits à certains établissements bénéficient cependant d'un taux réduit : alors que le taux applicable dans la catégorie la plus frappée (c.à.d. au delà de la parenté d'oncle ou tante à neveu ou nièce) varie de 30 à 80 %, le droit de succession est réduit à 8,8 % pour les libéralités consenties aux associations sans but lucratif et aux associations internationales, de même qu'à certains établissements exerçant une action sur le plan social. Il est réduit à 6,6 % pour les legs faits à divers organismes publics énumérés dans la loi, ainsi qu'aux établissements d'utilité publique.

4.24 La loi précise que ces réductions de taux ne s'appliquent qu'aux institutions belges. Sont visées par là les institutions constituées selon le droit belge et ayant leur siège social en Belgique. Ni la nationalité des administrateurs ou des bénéficiaires de l'institution, ni le lieu où elle exerce son activité ne peuvent causer de discrimination.

4.25 Par contre, la loi belge ne connaît aucune distinction ou mesure de faveur en fonction de la valeur culturelle de certains biens transmis à cause de mort. Ces biens, quels qu'ils soient, sont toujours soumis au droit commun.

DANEMARK

4.26 Le droit de succession est perçu au Danemark sur la valeur totale nette reçue par chaque héritier ou légataire. Il n'existe aucune disposition de nature à alléger l'impôt, pour des biens présentant un intérêt culturel.

Les dons et legs consentis aux fondations et légations sont, en principe, soumis à l'impôt selon le droit commun. Le droit est dû en règle générale au taux de 35 %, ce taux pouvant cependant, dans certaines circonstances, être réduit à 12 %.

Une exonération complète est cependant possible dans des cas où le leg présente un intérêt public : mais ceci exige dans chaque cas une décision individuelle du ministre des impôts.

ESPAGNE

4.27 La loi espagnole organise, comme la plupart des autres législations rencontrées dans la présente étude, un impôt général sur les donations et successions, calculé selon une double progressivité : en raison du montant, et en raison du degré de parenté entre le donateur ou le de cujus et le bénéficiaire. Cet impôt a fait l'objet d'une réforme générale par une loi du 18 décembre 1987.

Mais cet impôt ne s'applique qu'à ce qui est reçu par une personne physique. Pour les sociétés et autres personnes morales, l'enrichissement résultant d'une donation ou d'un leg est soumis, en principe, à l'impôt des sociétés. Les établissements et fondations à but culturel bénéficient donc dans ce domaine d'une exemption rattachée aux conditions dont dépend l'exemption d'impôt des sociétés (cfr. supra, n° 2.27).

FRANCE

4.28 Les biens cédés à titre gratuit à une fondation ou à une association sont, en principe, soumis au droit de donation selon le droit commun.

Il existe ici, cependant, diverses dérogations. D'abord, la loi accorde une exonération complète pour toutes donations à l'Etat, aux départements, aux communes et à certains établissements publics. En outre, en ce qui concerne le domaine culturel, la loi exempte du droit sur les donations :

a) les dons d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits, faits aux établissements pourvus de la personnalité civile, si ces oeuvres et objets sont destinés à figurer dans une collection publique.

b) les dons aux établissements publics ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des oeuvres scientifiques à caractère désintéressé.

c) les dons consentis aux organismes et aux établissements publics ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectés à des oeuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé et qui sont agréés à cet effet par le ministre de l'économie et des finances.

d) Les dons aux associations d'enseignement supérieur et aux sociétés d'éducation populaire subventionnées ; les bénéficiaires doivent toujours faire l'objet d'une agréation administrative.

e) Les dons de sommes d'argent ou d'immeubles, faits aux établissements pourvus de la personnalité civile, avec obligation pour le bénéficiaire de consacrer ces libéralités à l'achat d'oeuvres d'art, de monuments ou d'objets ayant un caractère historique, de livres, d'imprimés ou de manuscrits destinés à figurer dans une collection publique, ou à l'entretien d'une collection publique.

Il résulte du texte que les libéralités mentionnées sub a) et e) sont conditionnées par une mise à la disposition du public ; celles visées sub c) et d) sont conditionnées par une agréation préalable. Dans le cas visé au b), l'exemption est de plein droit, mais le domaine de cette disposition est restreint et ne s'étend pas à l'ensemble de la vie culturelle.

4.29 La matière des droits de succession présente les mêmes caractéristiques - et donc les mêmes exemptions - que celles des droits de donation. Les exemptions sont d'ailleurs réglées par un seul et même texte de loi (art. 1231 du Code Général des Impôts).

4.30 Il faut souligner en outre une disposition spéciale résultant d'une loi du 31 décembre 1968 tendant à favoriser la conservation du patrimoine artistique. En vertu de cette loi, les donations ou legs faits au bénéfice de l'Etat d'oeuvres d'art, de livres, d'objet de culture ou de documents de haute valeur artistique ou historique sont totalement exemptés de droits.

Dans la mesure où il s'agit de libéralités consenties à l'Etat, on ne peut considérer la franchise de droits comme une faveur. Mais la loi permet non seulement au donateur ou testateur de garder la jouissance de ces biens sa vie durant : il peut la laisser, après sa mort et toujours en franchise, à son conjoint. Il peut même, si ces biens sont attachés à un immeuble, en réserver la jouissance à ceux à qui cet immeuble sera transmis : la franchise durera tant que ces personnes respecteront l'engagement qu'aura pris le donateur de conserver les biens dans l'immeuble.

4.31 Une autre réduction des droits de succession ou de donattion concerne les bois et forêts : ces biens peuvent, sous certaines conditions, n'être comptés dans l'assiette imposable que pour un quart de leur valeur.

Il s'agit ici d'une mesure destinée à assurer la conservation de surfaces boisées. Cette mesure présente principalement un intérêt économique ou écologique. Elle est cependant intéressante aussi pour la vie culturelle, dans la mesure où l'on inclut dans celle-ci la culture physique et la protection du milieu physique de vie.

4.32 Il faut enfin rappeler ici la règle, déjà indiquée plus haut (n° 1.27) en vertu de laquelle aucune libéralité ne peut être acceptée par une association ou fondation qu'après autorisation. Cette autorisation émane de l'autorité administrative qui vérifie si la donation ou le leg ne lèse pas les droits des héritiers légaux.

Il n'existe pas de relation juridique entre cette autorisation et la reconnaissance d'utilité publique (n° 1.22 et sv.) : ces mesures sont totalement indépendantes, elles sont rattachées à des critères différents et émanent d'ailleurs d'autorités distinctes. On pourrait remarquer cependant que l'une des deux suffirait pour prévenir les abus possibles en matière de libéralités.

GRECE

4.33 Les choses transférées pour cause de l'héritage ou d'une donation à une fondation ou une association sont soumises, en principe, à l'impôt de la succession ou de la donation, selon le droit commun.

Il existe, néanmoins, certaines exceptions de l'impôt sur la succession ou donation. Selon les article 25 et 43 § 1 du D.L. 118/1973, ces exceptions sont : (sont exemptés du paiement de l'impôt sur la succession ou la donation les successions ou donations dévolues) :

- à l'état, aux municipalités et aux communes ;
- aux personnes morales existant ou constituées en Grèce, qui n'ont pas un but lucratif, pour autant que ces personnes poursuivent des buts - ceci devant être prouvé - d'intérêt national, religieux, philanthropique, éducatif, artistique ou d'intérêt social ;
- aux personnes morales de nationalité étrangère dont les buts sont similaires à ceux décrits ci-dessus, sous condition de réciprocité ;
- à un sujet grec à l'étranger pour 10 ans au minimum. Cette exemption comprend uniquement le patrimoine mobilier à l'étranger de cette personne (sujet grec) et non point celui qui se trouve en Grèce ou qui se trouve à l'étranger mais est composé d'immeubles. Ne sont pas

inclus à cette exemption les biens meubles appartenant aux fonctionnaires publics, militaires et employés d'entreprises établies en Grèce, pour autant que ces personnes s'installèrent à l'étranger en raison de leur susdite qualité.

Outre les susdites exemptions, aucune autre n'est reconnue en matière de "vie culturelle" (1).

(1) Texte de C.Y. Yannopoulos ; voir note liminaire.

IRLANDE

4.34 Une loi de 1976 a réformé en république d'Irlande le régime des droits de donation ou succession, précédemment hérité des lois britanniques.

Le nouvel impôt (Capital Acquisition Tax) est appliqué selon un barème progressif, variable selon le degré de parenté.

Les donations et dispositions testamentaires en faveur d'institutions privées poursuivant un but d'intérêt public bénéficient d'une franchise analogue à celle qui existe pour les impôts sur le revenu (cfr. supra, n° 2.34).

ITALIE

4.35 La structure des impôts successoraux en Italie présente une différence sensible par rapport aux législations voisines. La loi organise deux modes de perception : la première est due sur la masse successorale, quels que soient les liens de parenté entre le de cujus et le ou les bénéficiaires, et quelles que soient les divisions de l'actif successoral entre ces derniers. La seconde est calculée sur l'émolument individuel de chaque héritier. Cette seconde perception présente la double progressivité rencontrée dans la plupart des autres législations, en fonction des montants et en fonction des liens de parenté entre le de cujus et chaque bénéficiaire.

La doctrine précise qu'il s'agit d'un impôt unique, comportant deux modes de calcul différents appliqués de façon cumulative ; il faut noter cependant que le second mode de calcul ne s'applique pas entre époux ni entre parents en ligne directe.

Les donations sont soumises à une charge fiscale analogue, au titre de droit d'enregistrement.

4.36 L'ensemble de ces perceptions fait l'objet d'une exemption totale pour les fondations et associations dont la personnalité juridique est reconnue, à condition que ces libéralités aient pour but exclusif l'assistance, l'étude, la recherche scientifique, l'éducation, l'instruction ou d'autres buts d'utilité pu-

blique. Cette énumération très large englobe en fait les objets considérés comme culturels dans le cadre de la présente étude.

Même si l'objet statutaire de l'institution donataire ne rentre pas dans les limites de l'énumération ci-dessus, le don ou leg reste exonéré s'il est destiné et affecté à un but rentrant dans ces limites. Mais dans ce cas le donataire doit apporter la justification de cette affectation dans un délai de cinq ans.

4.37 L'exonération n'est pas subordonnée à une condition d'agrément du donataire, ni à une autorisation éventuelle. On a vu plus haut (n° 1.28) que l'acceptation de tous dons et legs est soumise à une autorisation administrative, mais celle-ci n'a pas d'implications fiscales : l'administration garde le droit de vérifier, dans chaque cas, l'objet du donataire et le but de la donation.

4.38 L'exonération n'est pas non plus subordonnée à une condition de territorialité : l'objet désintéressé, rentrant dans les limites de la loi, peut profiter à des non-italiens ou être poursuivi en dehors du territoire italien.

4.39 Enfin, la loi du 2 août 1982 organise un régime spécial pour les transferts de biens culturels : le transfert de biens (meubles ou immeubles) pour lesquels sont réunies les conditions légales en matière de classement et de contrôle administratif est totalement exempté d'impôt ; le transfert d'immeubles bâtis présentant un intérêt historique ou artistique, même non classés, bénéficie d'une réduction d'impôt de 50 % moyennant l'obligation de conservation et d'entretien, souscrite par les héritiers ou donataires.

GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

4.40 Le Grand-Duché de Luxembourg connaît, en matière de droits de succession et de donation, un système analogue à celui de ses voisins français et belge. Les taux y sont cependant un peu plus faibles. L'impôt n'est pas perçu pour les successions en ligne directe.

Les legs aux établissements d'utilité publique et aux associations sans but lucratif bénéficient d'un taux réduit de 6 %.

Il n'est prévu aucune disposition concernant certains biens particuliers.

PAYS-BAS

4.41 Les Pays-Bas connaissent un droit de succession (Successierecht) qui frappe, comme dans les pays voisins, la part de chaque héritier ou légataire selon un tarif à double progressivité, sur base du montant de l'émolument et du degré de parenté entre le de cujus et le bénéficiaire.

Un droit de donation (recht van schenking) est perçu, selon le même tarif, sur les libéralités consenties entre vifs. Le système est complété par un droit de mutation (recht van overgang) sur les biens situés aux Pays-Bas et délaissés ou transmis à titre gratuit par des non-résidents.

En principe, l'impôt frappe les bénéficiaires sur base de la valeur des biens, après déduction du passif, sans qu'il soit fait aucune distinction selon la nature des biens transférés.

Le tarif progressif du droit de succession s'étend aux transferts consentis par le de cujus dans les 180 jours qui précèdent son décès.

4.42 Les fondations et associations culturelles sont, comme les autres personnes morales, soumises au droit pour les biens qui leur sont attribués.

Cependant, la loi accorde une franchise, à concurrence de 13.234 florins, pour les libéralités consenties par testament aux personnes morales, établies dans le royaume, dont l'activité consiste uniquement ou à peu près exclusivement à poursuivre un objet d'intérêt général ; cette réduction de taux ne s'appliquera cependant pas si la libéralité est assortie de conditions d'où il résulterait qu'elle n'a pas réellement l'intérêt général pour but.

Pour les donations entre vifs, la limite de la franchise est ramenée à 6.617 florins.

Si elles dépassent ces limites, les libéralités consenties à ces institutions sont imposables pour le tout ; mais elles bénéficient d'un taux réduit de 11 %.

4.43 Le patrimoine imposable comprend en principe l'ensemble des biens meubles et immeubles, corporels et incorporels, de chaque contribuable, sous déduction de ses dettes. Les biens du secteur culturel font cependant l'objet de deux dispositions particulières :

a) la loi maintient en dehors de la masse imposable les objets d'art ou les biens présentant un intérêt scientifique ;

b) la loi "sur la protection de la nature" (Natuurschoonwet) permet de réduire les valeurs imposables de certains ensembles immobiliers, pouvant comprendre des parcs et jardins, y compris éventuellement une habitation ou un château même si celui-ci ne serait pas ouvert à la visite. La valeur imposable est réduite d'un tiers (ramenée à deux tiers) moyennant certaines garanties de maintien en l'état. Cette valeur est réduite à un quart (immunisation de 75 %) si ces biens sont accessibles au public.

PORTUGAL

4.44 Les transmissions de biens à titre gratuit, en faveur de collectivités d'utilité publique, font l'objet au Portugal d'une exemption complète de l'impôt sur les donations et successions.

ROYAUME-UNI

4.45 Le système fiscal britannique en matière de droits de succession a connu, au cours de ces dernières années, des modifications importantes.

Il existe cependant une certaine continuité de pensée entre l'impôt ancien (Estate Duty), la formule modifiée (Capital Transfer Tax), et le système actuel (Inheritance Tax). Il semble donc utile de rappeler quelques traits du premier.

4.46 A l'encontre de la plupart des législations continentales, l'Estate Duty frappait, dans la loi britannique, non pas l'héritier ou le successeur, mais l'ensemble du patrimoine délaissé par le défunt.

Cet impôt frappait à un taux progressif non seulement les transmissions mortis causa, mais aussi les donations entre vifs consenties durant un certain délai avant le décès : ce délai était en règle générale de sept ans, réduit à un an pour les donations consenties dans un but d'intérêt public ou de charité. Ces délais ne couraient qu'à partir d'une donation pure et simple, sans réserve ni restriction.

La structure de cet impôt excluait les réductions de taux en raison de la qualité du destinataire. Mais la loi prévoyait des exemptions en ce qui concerne l'assiette, notamment sur les dons et legs aux institutions d'utilité publique et aux "charities".

4.47 Une loi de 1975 a remplacé l'"Estate Duty" par la "Capital Transfer Tax".

La différence principale entre les deux régimes concernait les donations. Dans l'application de l'Estate Duty, celles-ci étaient imposables au taux plein si elles avaient lieu dans les délais indiqués (7 ans ou 1 an) ; elles échappaient totalement à l'impôt en dehors de ces délais. Au contraire, la Capital Transfer Tax frappait toutes les donations consenties par des personnes physiques.

4.48 Ce système a connu une nouvelle réforme par une loi de 1986, qui a une fois de plus renouvelé le nom de l'impôt successoral, pour le baptiser "Inheritance Tax". Ce nouvel impôt revient, pour ce qui est des donations, au système de l'Estate Duty : les donations faites dans les sept ans qui précèdent le décès du donateur sont soumises à l'"Inheritance Tax". Les autres échappent totalement à cet impôt, sauf les transferts à certaines catégories de trusts (discretionary trusts).

Les dons et legs aux "charities" bénéficient d'une exemption complète d'Inheritance Tax.

4.49 Plusieurs dispositions, introduites dans la législation sur l'Estate Duty, et qui ont survécu à ces différentes réformes, contiennent des exemptions en faveur de biens culturels. Ceci s'applique :

a) aux libéralités portant sur des tableaux, livres, manuscrits, oeuvres d'art ou collections scientifiques, donnés ou légués à certaines institutions désignées dans la loi (musées, universités etc.) ;

b) aux dispositions, même entre particuliers, de biens culturels (immobiliers ou mobiliers) d'une valeur exceptionnelle ("of outstanding value"), moyennant un ensemble de conditions destinées à assurer l'entretien de ces biens et leur conservation au Royaume-Uni ;

c) les donations à un "maintenance fund". Il s'agit ici d'une forme particulière de trusts, auxquels sont transférés des immeubles présentant une valeur historique, accompagnée d'autres biens dont les revenus sont destinés à couvrir les charges d'entretien des premiers.

§ 4. Notes en vue d'une politique fiscale.

4.50 En ce qui concerne les impôts annuels sur le patrimoine, les divergences dans la structure générale des systèmes d'impôt rendent toute comparaison hasardeuse. C'est la philosophie même des impôts sur le capital qu'il faudrait analyser : leur motivation politique, leur incidence économique, leur produit budgétaire. Il ne peut être question d'entrer ici dans l'étude de ces problèmes.

Il faut donc se borner à présenter quelques remarques concernant l'incidence de ces impôts sur certains aspects de la vie culturelle. Ces remarques, d'ailleurs, s'appliquent également aux impôts sur les successions et donations.

4.51 La première remarque concerne l'effet de ces impôts sur la conservation de notre patrimoine culturel. Il ne faut sans doute pas beaucoup insister pour faire comprendre que l'existence d'un impôt sur le patrimoine doit pousser les propriétaires de demeures historiques, collections, objets d'arts etc. à s'en défaire. Non seulement ces biens sont improductifs, mais leur possession devint dans ce cas onéreuse et il faut beaucoup d'attachement à un passé familial pour supporter pareille charge.

Objectera-t-on que les biens vendus ne sont pas perdus pour la collectivité, mais iront au contraire enrichir le patrimoine commun des collections publiques ? Ceci d'abord n'est pas certain, il est au contraire inévitable que des objets de valeur prennent le chemin de l'étranger, tandis que certaines demeures historiques seront dénaturées par une affectation utilitaire.

4.52 Il y a d'ailleurs, pour chacun de nous, plus de bonheur à trouver dans la jouissance quotidienne d'un objet qu'on aime et qu'on connaît, que dans des dizaines de visites de musées, fussent-elles gratuites. Loin de nous l'idée de critiquer les musées : ils sont utiles et bienfaisants. Mais ils ne remplaceront jamais le plaisir qu'on peut avoir à orner son propre intérieur.

Mais il y a plus : en frappant d'impôt la simple possession de ce qui est beau, on va tout droit à l'encontre de l'esprit qui doit animer toute vie culturelle. L'artisan, le commerçant qui dispose de quelques économies devra-t-il, en choisissant entre un voyage coûteux ou l'achat d'un objet qui embellira son intérieur, tenir compte de l'impôt qu'il devrait payer pour cette simple possession ?

Il suffit de poser cette question pour montrer ce que pareille imposition aurait d'inique et d'inhumain. Si on veut barrer la route à ce qui affine la personne humaine, la voie est toute tracée. Les législateurs s'en sont d'ailleurs si bien rendu compte, que dans aucun des Etats de la Communauté la perception n'est, à ce point de vue, appliquée dans la stricte rigueur des principes.

4.53 Peut-on éviter ce grief en n'imposant les objets d'art qu'au delà d'un certain seuil de valeur ? Ceci aussi semble fort discutable. On pourrait rappeler ici le mot attribué à Madame Roland : ce n'est pas en appauvrissant les riches qu'on enrichira les pauvres. Ce mot est plus vrai dans le domaine de la vie culturelle que partout ailleurs.

On pourrait évoquer aussi le rôle, dans la vie culturelle, de ceux - peut-être privilégiés par la fortune, mais ce n'est pas toujours le cas - qui ont un exemple à donner, et peuvent assumer un rôle de guide dans les matières de goût esthétique.

Enfin, aucun système de raisonnement ne peut justifier l'impôt qui doit appauvrir la vie spirituelle et culturelle, fût-ce en frappant seulement une partie de la population.

4.54 Enfin, dans le domaine des impôts sur le patrimoine, on ne pourrait omettre de souligner l'anachronisme des lois belges et luxembourgeoise. L'impôt décrit plus haut ne répond en rien à la motivation qui l'a fait introduire, notamment d'éviter les abus de la main-morte. Son rendement budgétaire est insignifiant, et son rôle dans la vie économique est incohérent : il crée des complications absolument arbitraires, sans rien empêcher des abus nombreux que l'institution d'associations sans but lucratif a entraîné en Belgique.

On verrait beaucoup mieux un système permettant la limitation des abus par un contrôle juridictionnel du but réellement poursuivi par les associations. Et, dans la mesure où le but est réellement désintéressé, qu'on abandonne cet impôt vexatoire et improductif.

4.55 Quant aux impôts sur les successions et donations, on peut souhaiter certains adoucissements pour les transmissions en ligne directe. Chacun sait que l'impôt successoral est en réalité d'un rendement budgétaire réduit, mais répond surtout à une motivation politique. Mais ceci sort totalement du cadre de la vie culturelle.

On peut souhaiter aussi que les mesures prises dans certaines législations en faveur de la transmission d'oeuvres d'art et biens analogues soient généralisées.

Mais surtout, il semble utile d'insister ici sur l'opportunité d'immuniser les dons et legs aux fondations. Il faut toujours revenir sur le même motif : dans la mesure où une institution de ce genre prend en charge des initiatives d'intérêt public, il n'est pas souhaitable de grever d'impôt les actes par lesquels des particuliers cherchent à les aider à accomplir leur mission. Il n'est pas admissible non plus que certaines faveurs soient réservées aux fondations nationales, et refusées à celles qui sont établies dans d'autres Etats membres de la Communauté.

On peut, dans ce domaine, admettre toutes les mesures de contrôle nécessaire pour prévenir les abus. Mais une fois la situation établie, on ne peut plus admettre que la fondation soit imposée.

Chap. V - APERCU DES PROBLEMES POSES
=====

PAR LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE.
=====

§ 1 - Cadre et limites de l'exposé :

5.1 Les problèmes posés par la TVA doivent, dans la présente étude, être abordés sous un autre angle que ceux qui concernent les impôts sur le revenu et la fortune.

Plusieurs motifs justifient cette différence d'approche. D'abord, la TVA a déjà une structure européenne. Le processus d'harmonisation est, dans ce domaine, plus poussé et l'intervention des autorités communautaires a pénétré beaucoup plus loin que pour les autres impôts. D'autres travaux, d'ailleurs, sont en cours pour pousser encore plus loin cette harmonisation.

D'autre part, si la structure de la TVA est déjà "européenne", les divergences qui subsistent au niveau des détails techniques sont innombrables. Les exposer complètement serait extrêmement long et fastidieux. Se borner à un aperçu sommaire de quelques règles essentielles risquerait d'induire le lecteur en erreur. On s'abstiendra donc d'entrer dans l'exposé technique des législations nationales.

Enfin, la TVA présente cette particularité de frapper une personne ou une opération non pas de façon isolée, mais toujours dans leur rapport avec un cycle économique de production ou de distribution. Aucune perception ne peut être envisagée isolément. Les perceptions atteignant l'activité culturelle devront donc être étudiées par rapport à ces cycles, sans les limiter à leur aspect personnel et immédiat.

5.2 La structure générale de la TVA est trop connue pour qu'il soit utile de la décrire ici. On se contentera de rappeler quelques notions de base.

Les systèmes fiscaux contemporains partagent les perceptions importantes - il en reste quelques autres - entre deux grands secteurs : d'une part, l'impôt sur le revenu (y compris les impôts annuels sur le patrimoine, qui frappent en fait le revenu); d'autre part, l'impôt sur la dépense. Il s'agit, dans les deux cas, d'aménager l'impôt d'une façon que l'on espère satisfaisante, en fonction de la capacité contributive du contribuable, cette capacité contributive étant évaluée dans un cas en fonction du revenu acquis, dans l'autre en fonction du revenu consommé.

C'est dans cet ordre d'idées que la TVA a été définie, dans la première directive du 11 avril 1967, comme : "un impôt général sur la consommation". Cet impôt doit apporter des améliorations techniques par rapport aux taxes antérieures. Il ne doit, dans son principe, pas frapper l'épargne ni la formation de la fortune, mais seulement son emploi.

5.3 Il est certainement superflu de rappeler l'importance, dans la technique de la TVA, des paiements fractionnés suivis de récupération. Celle-ci se fait pour autant que le débiteur de la taxe soit à son tour assujetti. Le non-assujettissement exclut la récupération et consacre donc la déduction de la taxe. Si un non-assujetti fournit à son tour des biens ou des services à un assujetti, la taxe incluse dans le bien ou service en question ne sera pas récupérable. Il en résulte ce qu'on appelle une "rémanence" d'impôt, une double imposition au moins partielle.

Ceci se produit, et il est important de le noter, chaque fois que la loi accorde une exonération à un stade quelconque d'un cycle de production ou de distribution. En réalité, il n'existe ni bien ni service dont le prix de revient ne soit grevé de TVA dans une certaine mesure. De même, on peut dire qu'il n'existe ni bien ni service qui ne puisse, dans certains cas, intervenir dans le prix de revient

d'autres biens et services. A la limite, il faudrait donc conclure que toute exonération est génératrice de rémanence d'impôt et doit donc être écartée.

Tel est en effet l'esprit de la deuxième directive du 11 avril 1967, qui n'autorise d'exonération que pour l'exportation : dans ce cas, l'exonération s'analyse en une "purge" de la TVA du marché exportateur, accompagnée de la perception de la TVA dans le marché importateur.

5.4 Cette situation appelle, à ce point de l'examen, des remarques à deux niveaux. Les problèmes soulevés par ces remarques ne sont pas propres aux biens culturels, mais leur importance est telle qu'il semble nécessaire de les mentionner ici.

5.5 La première remarque concerne le franchissement des frontières de biens acquis par un "consommateur" qui a payé la TVA dans le pays d'origine et, parce qu'il n'est pas assujetti, ne peut prétendre à aucun remboursement à l'exportation alors que la taxe lui est cependant réclamée à l'importation, en vertu de l'article 2, 2° de la sixième directive (1).

(1) Directive du 17 mai 1977, J.O.C.E. 13 juin 1977.

On sait que la jurisprudence de la Cour de Justice montre la voie d'une solution à ce problème, en déclarant que l'importateur peut porter la taxe supportée au pays d'origine en déduction de la taxe perçue à l'importation au pays de destination (arrêts Schul, affaire 15/81 du 5.5.1982 et 47/84 du 21.5.1985, et arrêt Profant, 249/84 du 3.10.1985).

Cette solution jurisprudentielle n'est pas encore consacrée par une adaptation des textes régissant la TVA communautaire. On peut espérer que les dispositions nécessaires seront prises dans le train de mesures, actuellement en préparation, qui doivent réaliser le grand "marché unique" au 1 janvier 1993.

5.6 La seconde remarque est plus fondamentale. Elle concerne la notion même d'exonération.

Depuis que la TVA existe, ce terme est employé d'une façon ambiguë : il y a les exonérations avec récupération de la TVA en amont. Ce système, prévu en principe pour les exportations et transferts assimilés, revient exactement à l'application du taux zéro.

A côté de celles-ci, il y a les exonérations sans récupération de la TVA en amont. Ceci revient à assimiler l'acheteur d'un bien (ou le preneur d'un service) exonéré à un consommateur. Il supporte

donc la TVA sans pouvoir la répercuter. Les problèmes de TVA sont alors écartés pour la suite, pour autant que le preneur "exonéré" ne soit pas amené à fournir à son tour un bien ou un service destiné à rentrer dans un cycle imposable.

Tel est cependant parfois le cas et ceci se présente d'une façon particulièrement aigüe dans le domaine des biens culturels. On y reviendra plus loin.

5.7 Il faut souligner à ce propos que la notion d'exonération (ou exemption) est ambiguë et que la terminologie qui l'utilise est défectueuse. Au delà de l'ambiguïté signalée plus haut, cette terminologie est même fallacieuse et donc nocive.

Le mot "exonération" semble dire que la situation "exonérée" sera libérée de toute charge concernant l'impôt visé. Or, tel n'est pas du tout le cas, et une exonération de ce genre est, en matière de TVA, matériellement impossible. En effet, l'"exonération" sans récupération, qui place certaines opérations en dehors du champ d'application de la TVA, place le contribuable dans la situation d'un non-assujetti : il ne doit pas appliquer la taxe en aval, il est libéré des obligations administratives (factures, déclarations, etc.) mais il supporte la taxe en amont. Par contre, l'"exonération" avec récupération écarte la perception et donc la charge financière du contribuable mais laisse à

celui-ci la qualité d'assujetti et maintient les obligations en matière de formalités administratives.

Il serait plus correct de parler, dans le premier cas, d'opération en dehors du champ d'application de la TVA ("hors champ"), et dans le second, de taux zéro⁽¹⁾.

5.8 On a rappelé que chaque perception de TVA doit être replacée dans le cadre d'un cycle de production et de distribution ; on voit aussi que toute proposition allant vers une exonération de la TVA demande un examen soigneux du cycle où se situe l'opération que l'on veut favoriser. Voyons donc quelles sont les opérations - livraisons de biens et prestations de services - qui peuvent, dans le domaine d'application de la TVA, concerner la vie culturelle et par là le mécénat.

(1) Selon certaines voix officielles, le taux zéro constituerait une entorse à l'application correcte du système. Ce n'est pas exact : il faut voir ce que cette expression recouvre réellement.

5.9 Les points de contact entre la TVA et la vie culturelle sont nombreux. On peut dire qu'ils couvrent tous les domaines de l'action possible des institutions de mécénat. Il est cependant assez frappant que ces institutions ne sont généralement, pour employer la terminologie propre de cet impôt, ni "producteurs" ni "consommateurs" de biens culturels. Elles n'interviennent généralement pas non plus comme un chaînon dans un cycle de production ou de distribution. Leur action se situe le plus souvent en marge de la vie culturelle, pour aider le créateur ("producteur") à mettre des biens et services à la disposition du public ("consommateurs").

Ces mots ont quelque chose de heurtant. Il faut en effet leur faire violence pour les appliquer au domaine qui nous occupe.

5.10 Voyons les faits de plus près. Leur diversité, bien entendu, est infinie. Mais dans les cas les plus nombreux, ceux auxquels on songe d'abord, le mécène intervient financièrement dans la création ou la diffusion d'une oeuvre, dans la réalisation de prestations par des tiers. Il financera, peut-être partiellement, l'impression d'un livre, l'organisation d'une exposition, l'équipement d'un groupe de théâtre populaire, etc. Dans chacun de ces cas, l'intervention du mécène se situera entièrement en dehors des cycles économiques auxquels la TVA pourrait éventuellement s'appliquer.

Bien évidemment, d'autres situations peuvent aussi se présenter. Une association, une fondation peut prendre directement en charge l'organisation d'une activité de mécénat (p.ex. un atelier de peinture dans une école de sourds-muets, la gestion d'un musée de la cartographie, etc.). Dans un autre contexte encore, le mécénat s'exercera sans intermédiaire par une entreprise ou par une administration publique, qui organiserait un orchestre composé de membres de son personnel.

5.11 Ces exemples suffisent sans doute à montrer qu'il n'est pas possible de tracer une limite précise entre la vie culturelle et la vie économique.

Retenons en que la TVA grèvera toujours, fût-ce dans une mesure très variable, les biens et activités culturelles, et que les institutions de mécénat en supporteront toujours le poids, qu'elles soient assujetties ou non, ou qu'elles interviennent uniquement dans le financement d'une activité exercée par des tiers.

5.12 La délimitation du secteur culturel ne peut donc nullement être considérée comme rigide. Ses frontières seront flexibles selon les circonstances et les appréciations. De même faudra-t-il distinguer, dans l'impact que peut avoir la TVA en matière culturelle, des problèmes très divers : celui de l'assujettissement personnel de l'artiste créateur ; celui du marché d'art ; celui du patrimoine culturel immobilier ; celui du livre et de l'édition ; celui des arts du spectacle, etc.

5.13 La même diversité se retrouve dans la place que prendront le mécène et la fondation culturelle par rapport aux cycles économiques soumis à la TVA.

5.14 En fait, on peut ramener l'analyse du problème à trois hypothèses :

a) Le mécène (qu'il s'agisse d'un individu isolé, d'une fondation ou d'une institution analogue) reste en dehors du cycle économique, et se contente d'apporter au créateur culturel une aide extérieure : subvention en argent ou en nature, prise en charge de certaines dépenses. Dans ce cas, la TVA reste étrangère à son intervention. Sans doute celle-ci peut-elle, dans une certaine mesure, être influencée par le niveau des besoins de l'artiste qu'on veut aider, et ces besoins à leur tour sont-ils augmentés du montant de la TVA qui les grève. Mais il s'agit ici de la TVA de droit commun, qui frappe l'artiste en tant que consommateur, et l'instauration d'un régime spécial pour le secteur culturel n'y changerait rien.

b) Le mécène intervient au terme du cycle économique ; le plus souvent, cette intervention se fera comme acquéreur d'une oeuvre d'art. Dans ce cas, l'intervention supportera la charge de la TVA, le mécène étant, dans le mécanisme de l'impôt, assimilé à un consommateur. On verra au paragraphe suivant les réserves qu'appelle, dans ce domaine, la notion même de consommation.

c) Le mécène intervient en cours de cycle, et prête son assistance soit en vue de la production d'un bien ou service, soit en vue de ce qu'il est convenu d'appeler sa distribution. Ici, la solution du problème devra être examinée au niveau des mécanismes de l'assujettissement. Mais les différentes personnes intervenant dans la production et la distribution du même bien ou service constituent une chaîne qui, en principe, ne peut être interrompue : l'assujettissement du mécène ou de la fondation sera donc commandé par celui du créateur culturel. Ceci sera examiné au § 3 du présent chapitre.

§ 2 - Vie culturelle et impôt sur la consommation.

5.15 La TVA est un impôt sur la consommation. Elle l'est à un double titre. D'une part, elle doit frapper le contribuable dans sa dépense de consommation, celle-ci étant considérée comme une manifestation de sa capacité contributive : c'est une des données de base de toute politique fiscale. D'autre part, elle doit atteindre le bien ou le service uniquement au stade du consommateur, les perceptions antérieures au cours des cycles de production et de distribution étant récupérées : c'est l'essence même du régime de TVA communautaire instauré par les deux premières directives, du 11 avril 1967 (J.O.C.E. 14 avril 1967).

Pour ces deux raisons, la notion de consommation présente dans l'analyse de cet impôt une importance primordiale.

5.16 Il faut ajouter que, si les mots ont un sens, tout bien ou service ne peut être "consommé" qu'une seule fois. Il faut faire violence aux mots pour soutenir qu'un bien, qui a déjà été "consommé", peut à la suite de nouvelles opérations commerciales être "reconsommé" une deuxième fois, puis peut-être une troisième, etc. En outre, pareil système transformerait la TVA en une taxe cumulative (ou : perçue

en cascade), alors que les directives communautaires ont précisément pour but de supprimer les systèmes de taxes en cascade qui existaient auparavant.

5.17 Il importe donc de situer correctement les biens et services de la vie culturelle par rapport à la notion de consommation.

Dans l'usage qu'on peut faire des biens et services disponibles, on peut à première vue distinguer trois groupes : a) la consommation ; b) l'investissement professionnel ; c) l'investissement privé.

La consommation, à son tour, peut se faire soit par un assujetti, au cours d'un cycle de production et de distribution, soit par un non-assujetti. Dans le premier cas, la TVA payée est récupérée, et la charge fiscale est reportée sur la phase suivante du cycle.

La même remarque vaut aussi pour les investissements professionnels.

5.18 Pour les opérations des particuliers au contraire, le problème de la frontière entre la consommation et l'investissement se présente d'une façon aigüe. La première doit être intégralement soumise à la taxe. La seconde au contraire doit lui échapper : taxer l'investissement privé, ce serait taxer l'épargne. Pour soumettre l'investissement privé, c.à.d. l'épargne réinvestie, à une "taxe sur la valeur ajoutée", il faut

doublément faire violence aux mots : il n'y a pas de consommation, il n'y a pas de valeur ajoutée.

5.19 Dans quelle mesure peut-on affirmer que les biens culturels constituent un investissement privé, qu'ils échappent à la notion de consommation et même à celle de valeur ajoutée ?

La réponse peut, une fois de plus, varier. Il faut tenir compte de l'infinie diversité des cas particuliers.

Dans son sens courant, la notion de consommation suppose la disparition de l'objet consommé, ou tout ou moins sa transformation en un résidu de valeur négligeable. Dans ce sens, la "consommation" par l'usage peut être immédiate (secteur alimentaire, articles de papeterie, produits d'entretien, force motrice, etc.). Pour certains produits, elle s'échelonne sur un certain laps de temps, mais les conditions sociologiques et économiques de l'usage sont telles que le bien peut être considéré comme consommé dès le moment de l'acquisition qui en est faite par le consommateur. Tel sera le cas, par exemple, pour les vêtements, l'équipement ménager, les appareils photographiques etc.

5.20 Par contre, on ne peut parler de consommation pour les oeuvres d'art en général : peintures, sculptures, estampes, moins encore pour les oeuvres littéraires ou musicales. Il n'y a pas non plus de "valeur ajoutée". Il est évident, ici, qu'il faut dissocier l'oeuvre d'art de son support matériel. Il est absurde de dire que le peintre qui achète une toile et crée un tableau revend sa toile avec une valeur ajoutée. Aussi absurde que de dire que l'écrivain achète du papier blanc et le revend, couvert d'écritures, avec une valeur ajoutée. Pour chacun de ces cas, il est clair que nous nous trouvons en dehors de ce que peut être le champ d'application de la TVA.

5.21 On peut cependant reconnaître un élément de consommation dans les supports des oeuvres d'art : l'achat de la toile ou du papier, dans les exemples ci-dessus, ou l'achat d'instruments pour le musicien, etc. résultera d'un cycle de production et de distribution et supportera donc la TVA comme tel.

On peut éventuellement faire la même remarque pour la prestation de service de l'intermédiaire professionnel qui relierait le créateur d'un bien culturel à son "marché" (éditeur, marchand de tableaux, organisateur de spectacles et de concerts, etc.). Encore faudrait-il distinguer ici entre l'intermédiaire qui relie entre eux deux particuliers non assujettis, et celui qui acquiert un bien d'un non-assujetti pour le faire rentrer dans un nouveau cycle d'opérations imposables.

5.22 Au delà des oeuvres d'art au sens le plus limité de cette expression, il existe une zone mixte où l'oeuvre artisanale rejoint la consommation des ménages (céramique, dentelle, bijouterie).

Certaines difficultés résultent de l'insertion de prestations culturelles dans un cycle commercial (p.ex. concerts "offerts" par une entreprise à ses clients, et constituant une dépense de publicité).

D'autres problèmes encore surgissent au sujet de l'application de la TVA dans le secteur immobilier : problèmes très complexes et qui nécessiteraient des développements trop importants pour qu'il soit possible de les aborder ici.

5.23 Ces quelques remarques peuvent suffire, sans qu'il soit possible d'épuiser le sujet, pour constater que dans une large mesure les biens culturels échappent à la notion de consommation. Tel est le cas, de toute manière, pour l'oeuvre d'art typique (peinture, sculpture, livre). Dans une certaine mesure, son achat matérialise l'emploi du revenu, mais alors au titre de "cadre de vie" et sans dépréciation par l'usage⁽¹⁾ : il s'apparente alors aux immeubles d'habitation. Parfois, l'achat d'une oeuvre d'art, surtout dans les arts traditionnels, constitue un simple investissement, une valeur-refuge. Il est assez remarquable que ces cas qui sont ceux qui encourent le plus la défaveur des législateurs, comme s'il était

(1) Ceci ne veut pas dire que ces biens augmentent nécessairement de valeur.

répréhensible de chercher à se défendre contre une érosion monétaire que les gouvernements, malgré tant de belles paroles, se montrent impuissants à endiguer. Et pourtant, dans ces cas, l'oeuvre d'art n'a plus rien de commun avec la consommation et se rapproche beaucoup plus des valeurs mobilières non imposables.

5.24 En poussant plus loin l'analyse, on doit rappeler une fois de plus qu'une perception de la TVA ne peut jamais être considérée isolément, mais qu'elle doit toujours être replacée dans un cycle.

Tant qu'un bien n'est pas "consommé", il peut faire l'objet de nouvelles transactions. Si celle-ci comporte un transfert vers un assujetti, le bien rentre dans un nouveau cycle commercial, et nous voilà en présence de tous les problèmes fiscaux du marché de seconde main, des antiquités et du marché d'art.

5.25 L'ensemble de cette analyse nous conduit, il faut le reconnaître, assez loin des problèmes fiscaux du mécénat. Il fallait rappeler cependant que l'action du mécène, selon qu'elle se situe en marge ou au cours d'un cycle soumis à TVA, devra supporter celle-ci avec toutes les conséquences qui peuvent en résulter.

Si le mécène aide "de l'extérieur" un créateur culturel, la charge grevant celui-ci alourdira l'aide consentie. S'il intervient dans ce qu'on appelle une production culturelle, il en subira lui-même la charge ; et alors encore faudra-t-il distinguer entre le cas où il serait assujetti, et satisferait aux obligations administratives que l'assujettissement comporte, et le cas où il ne serait pas assujetti mais pourrait à son tour créer une rémanence d'impôt en fournissant des biens ou des services à d'autres assujettis, ceci sans récupération possible de sa propre taxe en amont.

§ 3 - Assujetissement et champ d'application de la TVA.

5.26 Le premier problème qui surgira, par la mise en oeuvre de ces données sur le plan de la technique fiscale, sera de déterminer qui doit, dans la vie culturelle, être un "assujetti" au sens que donne à ce mot la législation en matière de TVA : l'assujetti est le percepteur matériel de l'impôt, dont il est le débiteur légal, et qu'il est habilité à récupérer sur ses acheteurs ou preneurs de services.

5.27 L'artiste et le créateur culturel doivent-ils être assujettis ? La question est complexe en raison des différences dans les situations matérielles, mais les motifs à mettre en balance sont clairs et aisés à formuler.

Dans le sens d'une réponse affirmative, on invoquera qu'il faut limiter toute exonération au strict minimum. La TVA ne peut rester fidèle à son propre système que si elle frappe, d'une façon vraiment générale, tous les biens et tous les services intervenant dans les cycles économiques. En s'écartant de ce système, on engendre des complications en chaîne : distorsions de concurrence, ruptures dans le contrôle. On engendre aussi des rémanences d'impôt.

5.28 Dans le sens d'une réponse négative, on soulignera que la création d'une oeuvre d'art ne peut être assimilée à un "cycle de production" semblable à celui des produits de l'industrie. Le "prix de revient" de la création artistique n'est pas dans le support, il est de ce qui alimente la créativité : lectures, voyages, contacts ou au contraire isolement... Il est matériellement impossible de faire intervenir la taxe ayant grevé ce prix de revient pour appliquer une taxe qui atteindrait la "valeur ajoutée". Une fois de plus, on remarque que l'usage de la terminologie usuelle de la TVA dans ce domaine oblige à fausser le sens des mots.

A côté de cette motivation qui concerne l'essence du système de la TVA, on peut mentionner que la rémanence d'impôt, qui résulte du non-assujettissement de l'artiste, sera généralement insignifiante, et ne peut contre-balancer les inconvénients administratifs et psychologiques que la qualité d'assujetti doit entraîner : obligations comptables, calculs de taxe, facturation, déclarations, paiements à date fixe. Tout cela est fort peu compatible avec la psychologie du vrai artiste. Même le simple artisan, créateur et travailleur manuel, s'y soumettra difficilement. Sous cet angle, la TVA est le produit d'une civilisation fortement industrielle, elle est conçue pour des entreprises ayant atteint des dimensions considérables et un haut niveau de complexité. Mais elle tue le créateur indépendant.

5.29 Tout ceci vaut aussi bien pour les créateurs de "biens" culturels que pour les artistes que l'on pourrait qualifier de prestataires de services (musiciens, interprètes de théâtre).

Il faut relever que les préoccupations budgétaires sont pratiquement étrangères à ce débat. On ne dispose pas de chiffres précis à ce sujet, mais il n'est pas douteux que la recette, qui peut résulter de l'assujettissement des artistes, n'atteindra dans l'ensemble des budgets qu'un montant minime.

5.30 Entre les inconvénients et les avantages de l'assujettissement, il faut choisir. S'il y a un partage à faire, il semble normal que ce partage aboutisse à inclure dans le système ce qu'on peut appeler "les gros", et à en exclure les petits.

Dès lors, puisque l'une des principales conséquences du non-assujettissement serait la rémanence d'impôt, dont l'intéressé serait la première victime, pourquoi ne pas lui laisser la décision dans ce domaine ? La solution la plus simple consisterait, dès lors, à laisser les artistes en dehors du champ d'application de la TVA, sauf option par laquelle ils pourraient entrer dans le circuit et du même fait récupérer leurs taxes en amont.

5.31 La mise en oeuvre de ce système nécessite un certain nombre de précisions.

D'abord, qu'entendra-t-on dans ce contexte par "artistes" et "créateurs" ?

Deux méthodes sont possibles pour aborder cette question. Le législateur peut soit élaborer une liste, énumérer toutes les catégories d'artistes ou de créateurs auxquels le système pourra s'appliquer ; soit au contraire chercher à cerner son idée d'une façon synthétique, indiquer les critères généraux auxquels, selon lui, une personne devra satisfaire pour mériter la qualité d'artiste-créateur et l'application des règles fiscales qui seraient élaborées à leur intention.

On sait que la première méthode est, d'une façon générale, beaucoup plus souvent appliquée. Ceci est vrai, plus encore qu'ailleurs, dans les pays de tradition juridique latine. Elle permet d'ailleurs d'assortir l'énumération d'une série de dispositions spéciales, souvent restrictives, qui donnent au texte un aspect réglementaire fort poussé et, il faut l'avouer, assez rébarbatif.

La seconde méthode, par contre, exige des auteurs du texte un effort intellectuel plus intense.

On lui reproche parfois aussi de ménager des surprises. Ce reproche semble cependant peu fondé, car les auteurs d'une énumération réglementaire ne peuvent tout prévoir, et les exemples sont nombreux dans les textes de ce genre de failles qu'une nouvelle intervention législative a dû combler.

Le choix entre ces deux méthodes appartient aux instances politiques. En vue d'une application éventuelle de la seconde on peut cependant suggérer qu'il devrait s'agir : a) d'oeuvres ou prestations dont la valeur dépend d'une qualité esthétique, résultat du savoir faire personnel du créateur ; b) d'une valeur créée par l'homme, la matière servant de support devant rester accessoire ; c) d'oeuvres originales, c.à.d. à l'exclusion de tout procédé de multiplication commerciale.

5.32 D'autres précisions peuvent être nécessaires. Elle peuvent avoir pour objet soit chacun des éléments d'une énumération réglementaire, soit chacun des critères d'une définition synthétique.

On peut également estimer utile de limiter l'option envisagée ci-dessus en fonction de critères quantitatifs : chiffre d'affaires de l'artiste, importance de son atelier etc. Dans ce domaine, une collaboration entre les services fiscaux de la TVA et ceux des impôts sur le revenu sera évidemment utile.

Toute règle juridique pose inévitablement, pour son application, des problèmes de frontières. Certaines de celles que l'on rencontre ici existent d'ailleurs en toute hypothèse. Les dessins de l'architecte, par exemple, se rattacheront au domaine du bâtiment même si leur auteur déploie une réelle créativité. Le souci d'éviter les exceptions ne peut pas être poussé au point de laisser la règle détruire des valeurs morales essentielles dans notre société.

5.33 S'il est décidé que tel bien ou service sera compris dans le champ d'application de la TVA, et que les créateurs de ces biens ou services seront assujettis, il doit normalement en découler que les autres personnes intervenant dans la production ou la distribution de ces biens ou services devront également être assujettis à l'impôt.

La qualité d'assujetti, cependant, ne peut être attribué qu'à celui qui intervient à titre professionnel. Elle ne touchera donc pas le mécène qui apporte au créateur une aide de l'extérieur.

Quant aux intermédiaires professionnels de la vie culturelle, leur assujettissement ne fait pas de doute, même si leur action comporte une part de mécénat désintéressé. Tel sera le cas des commerçants du marché d'art (vente, commissions, organisation d'expositions), des exploitants de salles de spectacle (théâtres, cinémas, concerts, cirques) des antiquaires, libraires, marchands d'instruments de musique.

5.34 A côté des arts traditionnels, il existe un assez grand nombre d'activités présentant un intérêt culturel, et donc susceptible d'intéresser le mécénat. Ce seront principalement les artisans d'art, dont le régime fiscal assez complexe s'aligne le plus souvent sur celui des commerçants, et pour lesquels l'assujettissement est la règle.

Une solution analogue, résultant de motifs très différents, se rencontrera aussi dans des domaines de création artistique utilisant des techniques plus récentes. La photographie et le film ouvrent, dans ce domaine, d'assez larges horizons.

5.35 Reste le problème de l'assujettissement à la TVA des fondations et associations à but non lucratif.

La tendance générale, concrétisée dans l'article 4 de la 2e directive du 11 avril 1967, repris et développé dans l'article 4 de la sixième directive du 17 mai 1977, est de les soumettre à la TVA dans la mesure où elles accomplissent des opérations relevant des activités de producteur, de commerçant ou de prestataire de services : c.à.d. dans la mesure où elles s'insèrent dans les cycles économiques de production et de distribution.

Mais là commencent précisément les difficultés. L'assujettissement est indiscutable et indiscuté pour l'association, n'eut-elle pour elle-même aucun but lucratif, qui aurait pour objet, par exemple, d'as-

sister des entreprises dans l'étude et la prospection d'un marché. Elle est, au contraire, hors de question pour l'association qui aurait pour objet de collecter des fonds en vue de faire parvenir une aide alimentaire aux habitants de régions frappées de famine. Mais entre ces deux cas extrêmes, où se situera, dans la complexité des situations vécues, la frontière de l'assujettissement ?

5.36 L'étude de cette question soulève deux problèmes.

Le premier problème concerne la place de la fondation ou association visée, par rapport à la consommation. Au sens strict, toute consommation est, pour une personne morale, impossible. Mais il se peut qu'une personne morale fournisse à certaines personnes physiques soit des biens et services sujets à consommation, donc en principe imposables, soit au contraire des biens ou services étrangers à celle-ci.

Le deuxième concerne l'opportunité et l'importance éventuelle de la récupération, par l'association ou la fondation visée, des taxes ayant grevé les éléments de son prix de revient. Si elle est assujettie, elle peut les récupérer. Sinon, la récupération sera normalement exclue. Ceci peut avoir de l'importance non seulement pour elle, mais aussi et plus encore pour les entreprises qui viendraient après elle dans le même cycle de production ou de distribution. Ici comme

ailleurs, le non-assujettissement provoque une rémanence d'impôt : l'assujettissement doit être décidé ou écarté selon son importance. Si elle est réduite, les seuls frais administratifs entraînés par l'assujettissement peuvent coûter plus cher.

5.37 Ces deux problèmes commandent deux ordres de dispositions. Sur le plan des rapports avec la consommation, il incombe au législateur⁽¹⁾ de décider si l'activité de l'institution visée se situe dans le champ d'application de la TVA ou lui reste étrangère. Par contre, l'institution elle-même peut être mieux placée pour apprécier le poids d'une rémanence d'impôt : on pourrait donc, à cet égard, lui laisser une faculté d'option.

5.38 En marge de cette discussion, il faut relever une certaine équivoque dans la position du droit communautaire sur la question de l'assujettissement d'organismes à but non lucratif.

L'article 4 de la deuxième directive (du 11 avril 1967) précisait que l'assujettissement s'appliquait à quiconque exerçait une des activités indiquées, "que ce soit ou non dans un but lucratif". Ces mots ne sont pas repris dans l'article 4, § 1, de la sixième directive (du 17 mai 1977) ; ils y sont remplacés par la formule : "quels que soient les buts ou les résultats de cette activité".

(1) On n'entrera pas ici dans les précisions concernant le partage de compétences entre le législateur national ou communautaire

Rien n'indique que cette dernière formule doive restreindre l'assujettissement du côté des organismes à but non lucratif. Cependant un arrêt de la Cour de Justice refuse l'assujettissement à une institution qui rend "à titre habituel des services exclusivement à titre gratuit à des entrepreneurs" (Hong-Kong Trade Development Council, affaire 89/81, arrêt 1.4.1982).

Il faudrait, pour préciser la portée de la règle ainsi formulée, entrer dans une analyse plus poussée de cet arrêt, qui est étranger à la matière des institutions culturelles. On se bornera donc ici à noter que l'existence d'un but non lucratif peut, dans certains cas, suffire à écarter l'assujettissement et donc faire traiter l'institution en question comme "consommateur" au regard de la TVA.

5.39 A côté de la règle générale d'assujettissement, qui résulte de la sixième directive citée plus haut, il existe une série de cas où une fondation ou association sans but lucratif bénéficie d'une "exonération" en vertu d'une autre disposition. Il s'agit en fait des exonérations sans récupération de taxe en amont, énumérées (parmi d'autres) aux articles 13 et 14 de la même sixième directive.

Il s'agit dans ces textes de diverses catégories de services culturels, tels que l'enseignement, y compris les prestations de services et les livraisons de biens qui leur sont étroitement liées (6e dir., art. 13.A.1.i et j), et les prestations et livraisons effectuées "par des organismes sans but lucratif poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique ou civique, à condition que cette exonération ne soit pas susceptible de provoquer des distorsions de concurrence" (art. 13.A.1.1).

Ce dernier texte ne mentionne pas les activités culturelles. Cependant celles-ci sont parfois reprises dans les dispositions des lois nationales qui font application de cet article 13. L'assujettissement des associations et fondations connaît donc des limites variables selon le détail des dispositions législatives ou réglementaires concernant cette matière. Il va de soi que les exonérations ainsi accordées signifient toujours que l'institution est placée "hors champ" de la TVA, sans obligation d'exiger la taxe en aval, mais sans récupération de la taxe en amont.

§ 4 - Problèmes d'assiette et de taux

5.40 Le problème fondamental à étudier dans ce chapitre était celui de l'assujettissement. Les questions d'assiette et de taux ne viennent qu'après et présentent un caractère accessoire. On ne peut cependant les passer sous silence, car elles permettent de donner au problème de l'assujettissement des solutions subsidiaires.

5.41 Le système européen de TVA, organisé par les directives du 11 avril 1967 et du 17 mai 1977, est construit sur la déduction dite "base de base". Ceci implique qu'à chaque stade d'un cycle de production ou de distribution la taxe soit calculée sur le prix intégral. Elle est ensuite, si elle vient à charge d'un assujetti, récupérée intégralement par celui-ci. De la sorte, toute double imposition ou rémanence d'impôt est évitée, et le produit atteint le consommateur grevé d'une seule taxe, au taux fixé pour le stade final. En cas d'exportation, il bénéficie d'une exonération nette, complète mais exacte, qui ne peut être gonflée sous le couvert de remboursements forfaitaires.

La déduction "base de base" est l'une des caractéristiques essentielles, la principale sans doute, du système européen de la TVA. Seule elle permet d'atteindre les objectifs fondamentaux de cet impôt : la suppression des avantages artificiels dont

bénéficiaient auparavant les entreprises à concentration verticale, l'élimination des distorsions de concurrence, le calcul exact des prélèvements ou remboursements aux frontières. Il faut donc, si l'on veut pas dénaturer le système, s'en tenir de la façon la plus énergique à ce mode de déduction.

5.42 Cependant, pour certains secteurs du domaine qui nous intéresse, son application soulève des problèmes particuliers. Tel est le cas, notamment, pour les antiquités et oeuvres d'art, pour lesquels il est fréquent que des transactions successives les fassent passer d'un non-assujetti à un nouvel intermédiaire professionnel, qui serait assujetti et devrait donc percevoir la taxe une nouvelle fois.

On a vu que l'origine du problème résulte du fait que les biens visés ne sont pas réellement des biens de consommation, et que pour leur appliquer la TVA telle qu'elle a été conçue pour les biens de consommation proprement dits, il faut en quelque sorte faire violence à la réalité économique. D'ailleurs, la notion même de "valeur ajoutée" est étrangère à cette matière. Le commerçant qui achète et revend des oeuvres d'art les revend sans aucune valeur ajoutée. Il prend un bénéfice dont les marges sont extrêmement variables, parfois plus réduites et parfois au contraire plus élevées que celles de la commercialisation dans d'autres domaines, mais qui en tous cas ne présentent aucune proportion fixe avec le service que cette commercialisation présente pour le public. Elles constitue cependant la rémunération de ce service.

5.43 La constatation qu'il ne s'agit pas de biens de consommation devrait logiquement aboutir à écarter les transactions sur ces biens du champ d'application de la TVA. Il semble cependant que pareille solution se heurterait à des objections d'ordre politique et budgétaire. Dans ce cas, des palliatifs s'imposent pour éviter ou atténuer l'effet des rémanences d'impôt qu'entraîne l'application du système commun. On a cherché ces palliatifs soit sur le terrain de l'assiette, soit sur celui des taux.

Sur le terrain de l'assiette, l'idée a été avancée que l'assujetti, qui rend un objet acquis sans TVA, donc sans récupération possible des taxes en amont, devrait pouvoir appliquer la taxe uniquement sur sa marge bénéficiaire brute. Pareille solution aurait des avantages pratiques pour les intermédiaires visés, mais n'irait pas sans soulever à son tour certaines objections.

Au point de vue des principes, l'entorse au système semble sérieuse. Elle est en fait plus apparente que réelle, car elle revient à taxer le service de l'intermédiaire indépendamment du bien, qui doit rester en dehors du champ d'application de l'impôt.

Au point de vue de la mise en oeuvre, le calcul de cette marge est souvent incertain. Pour éviter les difficultés de contrôle et les recherches hasardeuses des prix de revient réels, on peut chercher une issue du côté du forfait, solution de sagesse ou solution de facilité pour le législateur fiscal à court d'imagination. La technique du forfait, dans le cas décrit, présente certainement des avantages.

5.44 On peut fort bien, en effet, dans le cycle commercial des oeuvres d'art, dissocier le bien du service rendu par l'intermédiaire. Ce service est commercial même si on ne peut pas attribuer de caractère commercial au bien qui en est l'objet. Rien de s'oppose donc à ce que l'on soumette à la TVA la rémunération de ce service, tout en laissant le bien en dehors du champ d'application de la taxe.

On peut objecter que la suggestion formulée ci-dessus laissera subsister une rémanence d'impôt, puisque la taxe qui grève l'intermédiaire échappe à la chaîne normale des répercussions, et que le système ainsi esquissé est en contradiction avec toute la philosophie de la TVA.

Sans doute. Mais ces inconvénients existent aussi, et dans une mesure plus grave encore, si on veut appliquer le droit commun : c'est dans ce cas l'entièreté de la taxe en amont que l'on retrouve dans les prix et qui constitue la rémanence d'impôt qu'il faudrait éviter.

La TVA, impôt de consommation à l'état pur, constitue un système admirable. Mais celui-ci ne peut fonctionner correctement que pour ce qui entre vraiment dans la consommation. Les problèmes surgissent dès qu'on dépasse cette limite.

5.45 Le marché des oeuvres d'art neuves présente une autre structure, mais se prête également à l'application de ce schéma. Il n'est pas logique ni raisonnable d'assimiler la création de l'oeuvre d'art à un "cycle de production". On ne peut pas non plus parler d'un "cycle de distribution", et cependant il faut tenir compte du rôle de l'intermédiaire professionnel.

L'intermédiaire est, souvent, le premier juge de l'oeuvre d'art. Parfois il se contente de mettre l'artiste et le public en présence. Telle est souvent la fonction des galeries d'art et organisateurs d'expositions. S'il achète les oeuvres, il devra distinguer les talents avant que le succès ne les consacre, il devra déceler les valeurs futures, il devra prévoir l'évolution des goûts ou des modes dans le public. L'achat de tableaux d'un peintre débutant et encore inconnu peut être un geste de mécénat pur, et peut parfois aussi se révéler le plus judicieux des placements. Ici aussi, l'analyse est faussée si l'on confond la marge bénéficiaire de l'intermédiaire avec une "valeur ajoutée". On peut admettre que le négociant en tableaux accomplisse une fonction commerciale, on ne peut considérer qu'il ajoute aux tableaux une valeur quelconque ; moins encore, que son intervention confère aux tableaux qu'il revend le caractère de biens de consommation.

Ce système soulève, il est vrai, une objection en cas de vente entre assujettis. En principe, pareille vente devrait donner lieu à imposition intégrale suivie de récupération intégrale. On ne voit pas le moyen de s'en écarter, sous peine d'obliger le vendeur à révéler à l'acheteur sa marge bénéficiaire. Mais précisément, puisqu'il y a récupération totale, il n'y a sans doute pas de véritable inconvénient à appliquer, dans ce cas, l'imposition totale.

5.46 L'intervention éventuelle d'organismes exerçant une activité de mécénat doit nécessairement rester soumise, dans ces opérations, au droit commun. Ces organismes peuvent intervenir dans le marché d'art, et dans les autres secteurs de l'activité culturelle. Si, comme on l'a vu plus haut (n° 5.14), ils opèrent "de l'extérieur", c.à.d. s'ils financent les fournitures de biens ou les prestations de services de tiers, ils restent en dehors du champ d'application de l'impôt. Si au contraire ils acquièrent des biens, ils devront (sauf s'ils sont assujettis) supporter le poids de l'impôt qui les grève. S'ils fournissent des biens ou des services, ce sera encore et toujours le droit commun qui s'appliquera : perception de l'impôt sur le preneur s'ils sont assujettis, absence de perception et aussi de récupération des taxes en amont s'ils ne le sont pas.

5.47 Les opérations concernant les biens culturels, et celles dans lesquelles intervient une action de mécénat, connaissent aussi des problèmes de taux. Le nombre de ceux-ci varie entre deux (dont un taux zero) au Danemark et au Royaume-Uni, et 6 en France et en Belgique. L'action des autorités communautaires tend à limiter ces taux. Mais cette action a une motivation de politique générale, et ne concerne pas spécialement les biens et services culturels.

Pour ces derniers, on devra se borner à souhaiter l'application la plus large des taux réduits. Ceci constitue en définitive le meilleur palliatif aux rémanences d'impôt dont il a été question plus haut.

5.48 Une conclusion s'impose : on ne peut pas considérer les biens culturels comme des biens de consommation. Si on le fait, au mépris à la fois de leur valeur sociale et de leur réalité économique, le système de la TVA ne peut leur être appliqué sans une série de correctifs qui le dénaturent, et les législateurs se voient contraints à chercher des palliatifs.

Ceux-ci peuvent être trouvés sur le plan des taux ou sur celui de l'assiette. La solution la plus acceptable serait, tout en laissant les biens "hors champ", d'assujettir uniquement les services des intermédiaires commerciaux.

Quant aux prestations de services propres aux activités culturelles, il semble manifeste que l'on doive les maintenir également en dehors du champ d'application de l'impôt. Leur poids budgétaire et leur importance économique est d'ailleurs minime, tandis que leur valeur humaine peut être considérable et doit être préservée. Ceci permet toujours, d'ailleurs, de maintenir dans le champ d'application de l'impôt les prestations d'intermédiaires professionnels. Qu'il puisse en résulter certaines rémanences d'impôt est indiscutable, mais l'importance de cet inconvénient est fort réduite et peut être négligée.

Chap. VI. - CONCLUSION.

=====

6.1 Que l'ensemble des problèmes rencontrés dans ces pages intéresse l'avenir de l'Europe, ne peut faire aucun doute. L'Europe morcelée a dû s'unir pour se défendre sur le plan économique. Sur le plan de la culture, l'unité de l'Europe est depuis longtemps une réalité humaine. Mais cette réalité, les organes politiques doivent la reconnaître et l'aider à se manifester.

Plus encore, il faut que nos organes politiques s'abstiennent de tout ce qui peut soit entraver le développement de la vie culturelle, soit entraver les contacts et les échanges par delà les frontières nationales.

6.2 Une question importante se pose ici au sujet des relations qui peuvent exister entre ces problèmes et les dispositions organiques de la Communauté Economique Européenne.

Deux constatations s'imposent dès l'abord. La première, c'est que les auteurs du Traité de Rome n'ont formulé aucune règle concernant soit la politique culturelle des Etats-membres, soit les normes de coopération que les Etats-membres devraient appliquer entre eux sur le plan culturel.

Le seconde, c'est qu'entre la vie culturelle et la vie économique il n'existe pas de cloison étanche. De nombreuses mesures d'ordre culturel peuvent intéresser la vie économique, et on en citera comme exemple le marché d'art ou le financement des fondations. D'autres mesures d'ordre culturel rencontreront les dispositions du Traité en matière sociale : libre circulation des artistes, éducation et diffusion des connaissances, etc.

Inversément, il est clair que des mesures d'ordre économique peuvent intéresser la vie culturelle. Parmi ces mesures qui sont, si l'on peut s'exprimer ainsi, économiques par leurs racines et culturelles par leur floraison, les mesures fiscales prennent une place essentielle.

Toute mesure fiscale s'inscrit dans la politique économique. Or, la politique économique doit être harmonisée, et doit l'être entièrement, y compris dans la partie de son action qui concerne la vie culturelle.

Cette considération suffirait pour justifier l'intérêt porté à ces problèmes par les autorités de la Communauté Economique Européenne.

6.3 On peut, à cette première considération, en ajouter d'autres qui se situeront plus près de l'analyse des faits.

D'abord, le développement de la vie culturelle est un élément essentiel du progrès social. Il influence le niveau de vie et le cadre de vie de l'ensemble des populations. La sensibilité à l'émotion esthétique, à l'harmonie des formes et des couleurs, aux charmes de la nature, n'est pas le privilège de "happy few". De même, la créativité n'est pas réservée à quelques individus. Elle est, au contraire, latente dans l'ensemble des sociétés humaines, et si certains artistes atteignent la célébrité et peut-être la fortune, d'autres aussi peuvent embellir leur vie et celle de leurs proches.

Le progrès social ne se limite pas à augmenter les salaires pour pousser ceux qu'on appelle les travailleurs à consommer plus. Si l'on accepte l'idée, proposée au début de ces pages, que la culture est ce qui affine l'homme, il faut admettre que tout homme doit être encouragé dans ses aspirations culturelles. De là découle que les réglementations, trop souvent courtelinesques, que l'on impose aux plus modestes des créateurs, devraient être écartées. De là aussi découle le devoir d'encourager tout ce qui porte non à produire plus, mais à produire plus beau ; non à consommer plus, mais à rechercher l'objet plus harmonieux, plus soigné, plus humain.

On pense ici spécialement à la protection dont devraient bénéficier les métiers d'art, les artisanats créatifs ; également le marché d'art, qu'il importe de rendre accessible au plus grand nombre, ou encore les expressions artistiques spontanées : "peinture du dimanche", chorales de village, etc. Il y a là, pour les responsables de notre politique sociale, un domaine de réflexion et d'action d'une grande importance.

6.4 Dans un cadre plus large, il faut replacer les activités culturelles dans le contexte de la libre circulation des personnes, des biens, des services et des capitaux. Les règles du Traité de Rome s'appliquent aussi aux biens et aux services présentant un intérêt culturel, et aux capitaux utilisés à des fins culturels. Dès à présent, d'ailleurs, l'application du droit communautaire s'étend aux transferts de biens culturels ; on connaît les difficultés surgies à ce propos au sujet du marché d'art. De même la libre circulation des personnes, qui a donné lieu à diverses mesures concernant l'exercice des professions libérales, doit s'appliquer aussi aux professions du secteur culturel.

Ceci ne signifie pas qu'on doive nécessairement traiter les biens et services de la vie culturelle de la même façon que les autres. Le marché

d'art notamment a ses caractéristiques propres. Il suffit ici de souligner que le droit communautaire doit s'appliquer à cette matière aussi bien qu'aux autres.

6.5 On peut aller plus loin encore, et réfléchir aux conséquences que peuvent avoir la vie culturelle et le mécénat sur les grands problèmes économiques de notre temps, tels que le chômage et l'inflation.

Une analyse approfondie de ces questions ne peut évidemment pas trouver place ici. Du côté du chômage, on peut suggérer que la vie culturelle est essentiellement faite d'activités humaines. Il n'y est pas question de remplacer l'homme par des machines. Chaque fois qu'une fondation pourra, grâce à un régime fiscal favorable, aider un amateur à se livrer à une activité culturelle, les pouvoirs publics y retrouveront une économie du côté de l'assistance au chômage.

Du côté de l'inflation, on peut rappeler les frustrations engendrées, dans notre société de consommation, par la hantise des besoins économiques exacerbés. Si le fait de pouvoir chaque année gagner plus en vue de consommer plus reste l'ambition principale du plus grand nombre, le galop de l'inflation ne peut que s'accélérer. Les mesures d'ordre économique restent nécessaires, mais il faut aussi, pour réduire la psychose de consommation, redresser la psychologie du consommateur.

6.6 Sans vouloir revenir sur ce qui a été dit dans les chapitres précédents, il semble que l'on puisse résumer comme suit les objectifs principaux d'une politique fiscale tenant compte des intérêts culturels.

Les intérêts à sauvegarder sont d'une part ceux de l'artiste et du créateur, d'autre part ceux de son public.

En ce qui concerne l'artiste, il ne s'agit pas de créer un régime de faveur, mais plutôt de veiller à éviter les tracasseries administratives. Notre société est, sur le plan des formalités, extrêmement exigeante. Cette situation favorise en fait les entreprises importantes, qui peuvent s'organiser en conséquence, mais elle pèse très lourd sur le petit indépendant. Le domaine fiscal n'est pas le seul où ces exigences se manifestent, mais il en fournit une bonne part. Dans le cadre des pages qui précèdent, c'est surtout la TVA qui est visée. Toute simplification de ce côté sera certainement bienvenue.

Quant au public, le problème est plus complexe. On peut souhaiter, bien entendu, que l'impôt ne grève pas outre mesure le prix des biens et services à caractère culturel. Mais pareil voeu semble assez platonique : les perceptions fiscales existant dans notre société sont de toute façon très lourdes, et les multiples mécanismes de translation rendent illusoire toute tentative de dégrever d'une façon sensible un secteur déterminé.

6.7 Deux domaines subsistent cependant, où une action semble possible et efficace.

Le premier est celui des fondations et institutions analogues. Dans la mesure, comme on l'a dit plus haut, où elles assument réellement une partie de la charge de l'intérêt public, il faut leur laisser la possibilité de remplir cette mission et d'apporter au secteur culturel une aide aussi efficace que possible. En réalité, les subventions qui leur sont octroyées par des particuliers dans un but d'intérêt public sont une sorte d'impôt volontaire. Il n'est pas logique que cet impôt soit grevé à son tour de charges fiscales. On peut, de même, souhaiter que les ressources qu'elles perçoivent ailleurs soient également et réellement exonérées d'impôt. Ceci implique notamment la restitution des retenues à la source opérées sur les revenus de leur patrimoine.

Le second est celui des dispositions grevant directement la propriété - ou la transmission familiale - de biens présentant un intérêt culturel. On a vu, au chapitre des impôts frappant le capital, qu'il existe dans ce domaine des situations extrêmement disparates. L'examen des lois existantes contient le meilleur et le pire. Le pire résulte généralement du fait que les législateurs n'ont pas toujours pris conscience des conséquences de leurs décisions sur le plan culturel.

Dans ces deux domaines, certains rapprochements soit du régime fiscal des fondations et associations, soit du régime de TVA applicable aux biens et services de la vie culturelle, s'inscrivent parmi les objectifs généraux de l'harmonisation fiscale. Ceci est trop connu pour qu'il soit besoin d'y insister.

6.8 Ceci dit, on comprend que les législateurs gardent à l'esprit le souci d'éviter des abus.

On pense ici aux abus qui pourraient résulter d'un système fiscal trop libéral en faveur des associations et fondations. Il importe cependant, dans ce domaine, de voir clairement quels sont les abus que l'on veut prévenir, et de ne pas se livrer à une chasse aux sorcières. L'abus peut se situer dans les constructions juridiques (fondations, associations sans but lucratif, trusts) dont les statuts affirment qu'elles poursuivent un but d'intérêt général, mais qui en fait servent de couverture à des intérêts particuliers. Toutes les législations étudiées dans ces pages prévoient des mesures de contrôle à ce sujet, la sanction étant le retour au droit fiscal commun.

6.9 Une question qui reste ouverte est celle de la place que prendra, dans l'ensemble de ces problèmes, la "Fondation européenne", instituée par un accord entre les Etats-membres signé à Bruxelles le 29 mars 1982.

La ratification de cet accord a soulevé des problèmes du côté de certains gouvernements. Il n'est, à ce jour, pas encore entré en vigueur.

Il ne nous appartient pas d'entrer ici dans un débat sur les raisons de ces retards. On peut cependant souligner que tant cette Fondation européenne (qui serait une personne de droit international public) que les fondations de droit privé existant à l'heure actuelle pourraient exercer dans le domaine qui nous occupe une fonction de première importance.

Ne pourrait-on d'autre part, par dessus les incertitudes des lois nationales dans ce domaine (cfr. chap. I) envisager la création d'une forme juridique de droit européen, un type de "fondation européenne" parallèle à la "société européenne" proposée depuis des années par la Commission, ou au groupement européen d'intérêt économique qui doit prochainement pouvoir entrer en action ?

6.10 En réalité, le débat sur la frontière entre le domaine du droit communautaire et celui des droits nationaux a un contenu plus politique que juridique.

Il ne s'agit pas de soutenir que les instances communautaires auraient compétence, par exemple, pour régler les programmes scolaires ou la formation professionnelle. L'action communautaire dans le secteur culturel ne vise pas non plus à supprimer des frontières dans l'optique du grand marché unique qui fait actuellement l'objet de tant de commentaires et de tant d'espairs. Il s'agit surtout de

prendre conscience de l'existence, entre les peuples unis dans la communauté économique, d'une véritable communauté humaine.

Dans son volet fiscal, l'action communautaire dans le secteur culturel tend sans doute à limiter l'indépendance des gouvernements nationaux. Mais toutes les mesures d'ordre fiscal prises dans ce domaine vont dans le même sens, et portent sur des masses financières beaucoup plus considérables que celles qui sont mises en oeuvre par le mécénat. Mais le mécénat va plus loin dans l'ordre psychologique.

Cette action a, dans l'ordre matériel, un contenu économique et financier ; mais dans l'ordre psychologique elle tend, plus que l'action économique proprement dite, à rapprocher les personnes. L'entreprise commerciale ou financière attend de la suppression des frontières une source de bénéfices ; il n'est pas question de lui en faire reproche, tel est en effet le but de cette suppression. Mais l'institution de mécénat en attend un champ d'action plus large pour la part qu'elle veut prendre dans un secteur de l'intérêt général ; par là elle combat peut-être plus efficacement les intolérances nationalistes.

6.11 La politique fiscale des Etats de notre temps est chose difficile à cerner. Elle subit l'influence de pressions multiples, qui ne disent pas toujours leur nom. La défense d'intérêts particuliers y est d'autant plus énergique que la pression de l'impôt se fait plus lourde.

Cette politique est restée, jusqu'à présent, le domaine réservé des gouvernements nationaux. L'idée doit s'imposer, cependant, qu'elle est liée à la politique économique d'ensemble, et que pour celle-ci les Etats-membres de la Communauté sont solidaires, qu'ils le veuillent ou non. On ne peut plus défendre que les apparences de la souveraineté nationale.

Si la politique fiscale des Etats-membres de la Communauté est liée, il importe que cette politique aille au delà des équilibres économiques pour voir aussi les répercussions humaines et donc, entre autres, culturelles de l'impôt. Ces répercussions constituent, on l'a dit, un aspect important du progrès social.

Dans ces répercussions, le sort des fondations et associations culturelles issues de l'initiative privée mérite une attention spéciale, en raison de l'importance de leur action au plan du mécénat. Or, l'intérêt du mécénat n'est pas celui du mécène. Il est celui des arts et de la culture dont le mécène s'est institué le serviteur. Toute politique fiscale doit donc en tenir compte.

Nos législateurs ont souvent déjà marqué leur préoccupation dans ce sens. Il reste cependant du chemin à faire, et il importe que les populations de la Communauté progressent ensemble dans cette voie. Nos législateurs ne l'oublieront pas.

TABLE DES MATIERES

N°			Page
		Ch. I - NOTIONS INTRODUCTIVES	
1.1	- 1.9	§ 1 - Point de départ. Bases de l'étude	1
		§ 2 - Institutions intermédiaires de la vie culturelle	
1.10	- 1.15	A. Vue d'ensemble	9
1.16	- 1.59	B. Législations nationales	14
1.60	- 1.63	§ 3 - Vue d'ensemble des problèmes fiscaux	44
		Ch. II - IMPÔTS SUR LES REVENUS DES INSTITUTIONS DE MECENAT (fondations et associations).	
2.1	- 2.8	§ 1 - Vue d'ensemble	49
		§ 2 - Règles de droit national	
2.9	- 2.15	Allemagne	56
2.16	- 2.23	Belgique	61
2.24	- 2.25	Danemark	65
2.26	- 2.27	Espagne	67
2.28	- 2.31	France	69
2.32	- 2.33	Grèce	73
2.34	- 2.35	Irlande	75
2.36	- 2.40	Italie	76
2.41	- 2.43	Grand Duché de Luxembourg	78
2.44	- 2.48	Pays-Bas	81
2.49	- 2.51	Portugal	84
2.52	- 2.57	Royaume-Uni	85
2.58	- 2.65	§ 3 - Notes en vue d'une politique fiscale	89

Ch. III - L'IMPÔT SUR LE REVENU ET LE SOUTIEN
APPORTE A LA VIE CULTURELLE PAR DES TIERS.

3.1	-	3.6	§ 1 - Vue d'ensemble	95
			§ 2 - Règles de droit national	
3.7	-	3.11	Allemagne	100
3.12	-	3.15	Belgique	104
3.16	-	3.18	Danemark	107
3.19	-	3.21	Espagne	109
3.22	-	3.26	France	111
3.27			Grèce	115
3.28	-	3.29	Irlande	117
3.30	-	3.32	Italie	119
3.33	-	3.35	Grand Duché de Luxembourg	121
3.36	-	3.38	Pays-Bas	123
3.39			Portugal	125
3.40	-	3.44	Royaume-Uni	126
3.45	-	3.52	§ 3 - Notes en vue d'une politique fiscale	130
			Ch. IV. - IMPÔTS FRAPPANT LE CAPITAL	
4.1	-	4.8	§ 1 - Vue d'ensemble	137
			§ 2 - Règles de droit national, concernant les impôts permanents sur le capital	
4.9	-	4.13	Allemagne	143
4.14	-	4.16	Belgique	146
4.17	-	4.18	Grand-Duché de Luxembourg	148
			§ 3 - Règles de droit national, concernant les impôts sur les successions et donations.	
4.19	-	4.22	Allemagne	150
4.23	-	4.25	Belgique	153
4.26	-		Danemark	155
4.27	-		Espagne	156
4.28	-	4.32	France	157
4.33			Grèce	161
4.34			Irlande	163

4.35	-	4.39	Italie	164
4.40			Grand-Duché de Luxembourg	167
4.41	-	4.43	Pays-Bas	168
4.44	-		Portugal	171
4.45	-	4.49	Royaume-Uni	172
4.50	-	4.55	§ 4 - Notes en vue d'une politique fiscale	175
Ch. V - APERCU DES PROBLEMES POSES PAR LA TVA.				
5.1	-	5.14	§ 1 - Cadre et limites de l'exposé	181
5.15	-	5.25	§ 2 - Vie culturelle et impôt sur la consommation	192
5.26	-	5.39	§ 3 - Assujettissement et champ d'application de la TVA	199
5.40	-	5.48	§ 4 - Problèmes d'assiette et de taux	210
6.1	-	6.12	Ch. VI - CONCLUSIONS	219