



Année Académique 2004-2005

Travail de recherche en droit fiscal
Professeur Xavier Oberson

**L'incitation fiscale au mécénat culturel, situation actuelle
et propositions d'amélioration :**

Etude comparée du droit Suisse et du droit Français

Axelle Briere
Mai 2005



<http://www.unige.ch/droit/mbl/memoires>

TABLE DES MATIERES

1. INTRODUCTION.....	1
2. LA GENESE DES NOUVELLES LOIS FAVORISANT LE MECENAT CULTUREL.....	4
2.1 En Suisse.....	4
2.1.1 le projet de révision de 1993	4
2.1.2 La révision de 2000	4
2.2 En France	5
3. LE MÉCÈNE.....	7
3.1 Le mécène et la forme de son action	7
3.1.1 Le mécène en tant que personne physique	7
3.1.1.1 En Suisse	7
3.1.1.1.1 Un contribuable	8
3.1.1.1.2 Un don ou un versement.....	9
3.1.1.2 En France.....	9
3.1.1.2.1 Une personne physique domiciliée en France.....	9
3.1.1.2.2 Dons et versements.....	10
3.1.2 Le mécène en tant que personne morale	10
3.1.2.1 En Suisse	10
3.1.2.1.1 Les personnes morales assujetties	10
3.1.2.1.2 Les dons et versements.....	11
3.1.2.2 En France.....	12
3.1.2.2.1 Les personnes morales assujetties	12
3.1.2.2.1 Les dons et versements.....	12
3.2 Avantages fiscaux des dons.....	13
3.2.1 Les dons faits par les particuliers	13
3.2.1.1 En droit suisse	13
3.2.1.1.1 Droit actuel.....	13
3.2.1.1.2 Initiative Schiesser	14
3.2.1.2 En droit français	15
3.2.1.2.1 De son vivant.....	15
3.2.1.2.2 A sa mort.....	15
3.2.1.3 Traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés entre la Suisse et la France	16
3.2.2 Les dons faits par les personnes morales	17
3.2.2.1 En droit suisse	17
3.2.2.1.1 Droit actuel.....	17
3.2.2.1.2 Initiative Schiesser	18
3.2.2.2 En droit français	18
3.2.2.2.1 Achat d'œuvres d'artistes vivants (art. 238bis AB CGI)	19
3.2.2.2.2 Acquisition d'instruments de musique (art. 23is AB CGI) .	19
3.2.2.2.3 Achats de biens culturels (art. 238bis - OA CGI)	19
3.2.2.2.4 Acquisition d'un Trésor national pour le compte de l'entreprise (art. 238bis - OAB CGI).....	20
3.2.2.2.5 Autres cas	21

3.2.3	Exemple pratique.....	22
3.2.3.1	Pour les particuliers.....	22
3.2.3.2	Pour les personnes morales	23
3.2.4	Conclusion intermédiaire	24
4.	LES BÉNÉFICIAIRES DU MÉCÉNAT.....	25
4.1	Le cercle des bénéficiaires en Suisse.....	25
4.1.1	Les personnes morales	25
4.1.1.1	Les Fondations	26
4.1.1.1.1	La constitution.....	27
4.1.1.1.2	Le but.....	27
4.1.1.1.3	L'inscription au RC	28
4.1.1.1.4	L'organisation	28
4.1.1.1.5	Un organe de révision	28
4.1.1.2	Les associations.....	29
4.1.1.2.1	La constitution.....	29
4.1.1.2.2	Le but.....	29
4.1.1.2.3	L'inscription au RC	29
4.1.1.2.4	L'organisation	30
4.1.1.2.5	Le vérificateur des comptes.....	30
4.1.1.3	Les SA à but non économique.....	30
4.1.1.3.1	La constitution.....	30
4.1.1.3.2	Le but.....	31
4.1.1.3.3	L'inscription au RC	31
4.1.1.3.4	L'organisation	31
4.1.1.3.5	L'organe de révision	31
4.1.2	Ayant leur siège en Suisse.....	31
4.1.3	Exonérées d'impôt en raison de leurs buts	31
4.1.4	L'élargissement des bénéficiaires par l'initiative Schiesser.....	33
4.2	Le cercle des bénéficiaires en France	34
4.2.1	Les bénéficiaires communs aux particuliers et aux personnes morales ...	34
4.2.1.1	Les fondations ou associations d'utilité publique	34
4.2.1.2	La fondation	34
4.2.1.2.1	Constitution	35
4.2.1.2.2	But	35
4.2.1.2.3	Organisation	35
4.2.1.2.4	Le commissaire aux comptes	36
4.2.1.2.5	Contrôle de la Cour des comptes.....	36
4.2.1.3	L'association	36
4.2.1.3.1	Constitution	37
4.2.1.3.2	But	37
4.2.1.3.3	Publication au Journal officiel.....	37
4.2.1.3.4	Organisation	37
4.2.1.3.5	Contrôle administratif sur les libéralités	38
4.2.1.3.6	Tutelle administrative générale	38
4.2.1.3.7	La notion d'utilité publique.....	38
4.2.2	La Fondation de France, une fondation d'utilité publique spéciale	39

4.2.3	Les œuvres et organismes d'intérêt général	40
4.2.3.1	Les organismes concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique	40
4.2.3.2	Les organismes concourant à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises	40
4.2.3.3	Les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique	40
4.2.4	La notion d'intérêt général	41
4.2.5	Les bénéficiaires spécifiques aux salariés	41
4.2.6	Les Fondations d'entreprise	41
4.2.6.1	Constitution	42
4.2.6.2	But	42
4.2.6.3	Organisation	42
4.3	Les bénéficiaires spécifiques aux personnes morales.....	43
4.3.1	Les organismes publics ou privés organisant des festivals	43
4.3.1.1	Les collectivités territoriales et les établissements publics	44
4.3.1.2	La Fondation du patrimoine	44
4.3.2	Traitement fiscal des bénéficiaires	45
4.3.2.1	La procédure de rescrit	45
4.3.2.2	Les organismes déclarés	45
4.3.2.3	Les associations et fondations reconnues d'utilité publique	46
5.	LA QUESTION DE LA CONTREPARTIE.....	48
5.1	La mention du nom du mécène en droit suisse.....	48
5.2	La contrepartie en droit français.....	49
5.2.1	Le cas du financement de l'acquisition d'un trésor national.....	49
5.2.2	Le cas de l'acquisition d'un trésor national pour le compte de l'entreprise	50
5.2.3	La remise de menus biens	50
6.	PROPOSITIONS D'AMÉLIORATION DE LA LOI.....	52
6.1	La notion du cercle des bénéficiaires.....	52
6.1.1	Les entreprises déficitaires, des mécènes en puissance.....	52
6.2	Augmentation des déductions et des réductions d'impôt.....	53
6.2.1	Le report de l'excédent du don.....	54
6.3	Mise en avant de la conservation du patrimoine	54
6.3.1.	L'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou disparus	54
7.	CONCLUSION.....	56
8.	REMERCIEMENTS.....	58
9.	BIBLIOGRAPHIE	60
10.	TABLE DES ABRÉVIATIONS.....	62

1. Introduction

Le mécénat tient son nom de Caius Cilnius Maecenas, conseiller de l'Empereur Auguste, qui encourageait et protégeait les hommes de lettres et les artistes tels Virgile ou Horace, en échange de créations qui vantaient les qualités et la grandeur de l'Empereur¹.

Cette tradition d'encouragement des Arts a été perpétuée à travers les siècles par les plus grands et les plus puissants de l'Histoire, notamment Louis XIV et Les Médicis.

Si originellement l'Art était au service du mécène, aujourd'hui, c'est le mécène qui se met au service de l'Art.

Le mécénat doit être distingué du sponsoring et du parrainage. Si comme M. Thierry Besançon², certains se plaisent à différencier ces trois notions, peut-être par souci de complication, le droit français a trouvé une parade infaillible à ces éternelles disputes terminologiques en imposant une définition légale à ces termes.

Ainsi, le mécénat est le « *soutien matériel apporté, sans contrepartie directe de la part du bénéficiaire, à une oeuvre ou à une personne pour l'exercice d'activités présentant un intérêt général, alors que le parrainage [ou sponsoring] est le soutien matériel apporté à une manifestation, à une personne, à un produit ou à une organisation, en vue d'en retirer un bénéfice direct* »³. Le parrainage serait donc la traduction de l'anglicisme sponsoring, et non une autre forme de soutien matériel.

Bien que le mécénat soit tout acte visant à subventionner, financer des activités culturelles, scientifiques, de solidarité, de santé et de sport⁴, dans le cadre de ce mémoire nous nous intéresserons exclusivement au **mécénat culturel**.

Dans son sens le plus large, « la culture (...) est considérée comme l'ensemble des traits distinctifs, spirituels et matériels, intellectuels et affectifs, qui caractérisent une société ou un groupe social. Elle englobe, outre les arts et les lettres, les modes de vie, les droits fondamentaux de l'être humain, les systèmes de valeurs, les traditions et les croyances »⁵. Au vu de cette définition, définitivement « la culture n'est pas un luxe, mais une nécessité »⁶ devant être encouragée et n'est nullement l'apanage de l'Etat.

¹ DELSOL, Xavier, *Mécénat et parrainage guide juridique et fiscal*, 3^{ème} édition, juris associations éditions, Lyon 2003.

² Directeur général du Groupe Optimus, Paris, *L'encouragement au mécénat en matière culturelle*, ed. Schulthess Polygraphischer Verlag, AG, Zürich, 1998.

³ Arrêté du 6 janvier 1989 relatif à la terminologie économique et financière.

⁴ www.sponsoringactuel.net/chap1/motivation.htm

⁵ Déclaration de Mexico sur les politiques culturelles. Conférence mondiale sur les politiques culturelles, Mexico City, 26 juillet - 6 août 1982.

⁶ XINGJIAN Gao, *La montagne de l'âme*, ed. de l'Aube, Paris 2004.

Les objectifs du mécénat sont, outre une démarche philanthropique, de valoriser l'image de l'entreprise et d'augmenter sa notoriété institutionnelle. Pour preuve, ce sont souvent les entreprises souffrant d'un déficit d'image qui y recourent le plus. Nous citerons à titre d'exemple les grandes sociétés pétrolières⁷ ou les cigarettiers⁸.

Afin d'inciter particuliers et entreprises à recourir au mécénat, des réformes légales ont été opérées en Europe, notamment au Royaume-Uni, en Allemagne et en Espagne. En effet, une fiscalité attractive se révèle être un argument pour réhabiliter le mécénat.

Prenant comme base de réflexion ce principe, la Suisse et la France ont entrepris une réforme de leur droit afin de marquer leur volonté de redynamiser le mécénat privé.

Cependant la lourde tradition jacobine de la France d'une part, et les barrières linguistiques, géographiques ainsi que la multiplicité des législations en Suisse d'autre part, sont autant de facteurs qui ont ralenti, voire fait stagner le recours au mécénat.

En Suisse, les entreprises soutiennent la culture pour un montant de 320 millions de francs par an⁹, alors qu'en France, en 2002, un peu moins de 300 millions y étaient consacrés¹⁰. Le mécénat des particuliers dans le domaine culturel n'est pas facilement quantifiable dans la mesure où ne sont connus que des chiffres non sectoriels. Comparés aux Etats-Unis qui dédient plus de 2% de leur Produit Intérieur Brut¹¹ (PIB) au mécénat, ces chiffres semblent bien insuffisants. Ainsi, afin de palier ce retard, la France a voté une refonte de son droit par la loi du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations, dite *Loi Aillagon*, qui montre d'ores et déjà des premiers résultats positifs. La Suisse, quant à elle, a voté depuis peu un texte, initialement dénommé « Initiative Schiesser », lequel autorise une plus grande déductibilité fiscale des actions de soutien de type mécénat au niveau fédéral, et par la même tend à promouvoir la création de fondations.

Un obstacle de taille se dresse contre le principe de mécénat des entreprises, en tant que don désintéressé et sans contrepartie directe. En effet, selon la théorie fiscale de base, seules les dépenses effectuées par une entreprise dans son intérêt direct sont déductibles des bénéfices imposables, raison pour laquelle, cette possibilité est toujours stigmatisée par une loi, qu'importent les législations.

En matière de droit des sociétés, il est du devoir des dirigeants de n'effectuer que des dépenses qu'ils estiment nécessaires pour l'entreprise ou par lesquelles celle-ci obtiendra une contrepartie proportionnée aux fonds engagés.

⁷ <http://www.total.com/mecnat/fr/>

⁸ <http://www.philipmorrisinternational.com/pages/eng/community/Arts.asp>

⁹ CUCHE, FRIEDRICH, FRAGNIERE, *Financement de la culture par les entreprises*, ed. Office fédéral de la statistique, Neuchâtel 2003.

¹⁰ <http://www.admical.asso.fr/default.asp?contentid=193>

¹¹ Soit 12.41 milliards de \$

Ainsi en droit français, les dirigeants de sociétés qui « *de mauvaise foi auront fait des biens ou du crédit de la société un usage qu'ils savaient contraire à l'intérêt de celle-ci à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils étaient intéressés directement ou indirectement* »¹², peuvent être pénalement sanctionnés. En droit pénal suisse, la gestion déloyale est également sanctionnée¹³. N'oublions pas que sous l'angle économique, une société est constituée à des fins lucratives, afin d'atteindre le but qu'elle s'est assignée dans ses statuts. Elle doit ainsi être profitable en réinjectant ses profits afin d'en générer d'autres. A cette peur développée vis-à-vis des entreprises, s'ajoute celle de voir de riches contribuables échapper à l'impôt par ce biais. Cette crainte a notamment été stigmatisée aux Etats-Unis puisque, suite à de nombreux scandales dans les années 60 voyant de riches familles échapper en totalité à l'impôt, une limite de 50 % de réduction du total de l'impôt a été votée par le Congrès en 1969¹⁴.

*"Aujourd'hui le mécénat est reconnu légalement comme un acte normal de gestion, encadré par des règles de gouvernance juridiques et fiscales incitatives"*¹⁵.

Dans la mesure où la matière est très vaste et qu'elle pourrait donner lieu à la rédaction d'une thèse, nous essayerons de donner la vue la plus globale possible sur la question du mécénat culturel en Suisse et en France, sans toutefois pousser notre étude dans les méandres juridiques et fiscaux les plus profonds.

Comme nous l'avons évoqué plus haut, nous nous cantonnerons à l'étude des incitations concernant le mécénat culturel, sachant que les textes légaux traitent également du mécénat humanitaire, social ou autres.

Dans une démarche didactique, après avoir dans un premier temps introduit les réformes légales qui donnent lieu à ce travail, (Section 2) nous identifierons les mécènes potentiels (Section 3) avant de connaître les bénéficiaires éventuels de leurs largesses (Section 4). La question de la contrepartie sera également évoquée (Section 5) pour finir par quelques pistes de réflexion quant à une amélioration du droit actuel (Section 6).

¹² Art. 241-3-4° Code de commerce.

¹³ Art. 158 CPS.

¹⁴ http://www.artelio.org/Art.php3?id_Art.=60

¹⁵ BINDER, Olivier, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations à l'usage des entreprises et des entrepreneurs*, ed. Admical, Paris 2005.

2. La genèse des nouvelles lois favorisant le mécénat culturel

2.1 En Suisse

En droit suisse, la réforme des dispositions légales visant le mécénat culturel a été élaboré en deux étapes distinctes, à savoir :

2.1.1 le projet de révision de 1993

Suite à une motion déposée par le conseiller aux Etats Iten en 1989 tendant à la révision du droit des fondations, le Département fédéral de justice et police a mandaté le professeur Hans Michael Riemer pour élaborer un avant-projet de révision du droit des fondations et un rapport explicatif.

Cet avant-projet, conformément à la motion sur laquelle il se fondait, visait principalement à interdire les fondations **poursuivant un but économique** et à renforcer la protection des créanciers d'une fondation exploitant une entreprise. Cette opposition à ce type de fondations reposait sur trois arguments : « *les personnes morales régies par le code civil ne peuvent poursuivre qu'un but idéal ; le droit des fondations est inadéquat pour l'exercice d'une activité économique ; enfin [il s'agit] d'éviter que de telles fondations se substituent aux sociétés anonymes et éludent ainsi les dispositions impératives du code des obligations* »¹⁶.

L'avant-projet a été mis en consultation en 1993. Au vu des résultats de cette consultation ainsi que de la vive opposition des organisations intéressées à l'interdiction des fondations à but économique, le Conseil fédéral a reporté *sine die* la révision.

2.1.2 La révision de 2000

Le 14 décembre 2000, le conseiller aux Etats Fritz Schiesser a déposé une initiative parlementaire¹⁷ sous la forme d'un projet rédigé de toutes pièces tendant à la révision des art. 80 ss CCS ainsi que des dispositions de la LIFD, de la LHID, de la LIA, et de la LTVA, relatives au traitement fiscal des fondations. Ayant pour but d'inciter des fondateurs potentiels à constituer des fondations, l'initiative visait :

- à alléger les conditions légales de modification du but de la fondation;
- à permettre la dissolution de la fondation à la demande du fondateur ou du conseil de fondation; et
- à augmenter les cas possibles d'exonération ou d'autres avantages fiscaux¹⁸.

¹⁶ VEZ, Parisima, p.59.

¹⁷ "Initiative Schiesser", FF 2004 5095.

¹⁸ VEZ, Parisima, p.22-23.

Le 8 octobre 2004, au vu du rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil d'Etat¹⁹ et de l'avis du Conseil fédéral²⁰, l'Assemblée fédérale a approuvé cette réforme²¹. Aucun référendum n'a été déposé contre le projet de loi dans le délai référendaire échu le 27 janvier 2005.

La date d'entrée en vigueur de la nouvelle loi n'est pas encore connue. En toute vraisemblance, il devrait s'agir du 1^{er} juillet 2005 ou du 1^{er} janvier 2006²².

Certes la proposition initiale était bien plus généreuse que le texte finalement voté, mais il s'agit déjà là d'une sensible amélioration du cadre juridique et fiscal qui devrait avoir un impact sur le mécénat en général et le mécénat culturel en particulier.

2.2 En France

Le nouveau gouvernement français, constitué en 2002, a inscrit au titre de ses priorités de politique la promotion des initiatives, du mécénat et des fondations.

« *En soutenant le mécénat, le Gouvernement souhaite encourager le travail des associations et des fondations, favoriser les initiatives prises par les particuliers et les entreprises dans les domaines qui touchent à l'intérêt général. L'action de la société civile est indispensable aux côtés des politiques publiques* »²³. C'est par ces mots que le Gouvernement a introduit son projet de loi relatif au mécénat et aux fondations.

La loi du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat²⁴ a doté la France d'un cadre général, juridique et fiscal, dans lequel le mécénat évolue. En effet, cette dernière a homogénéisé le régime fiscal des dons des entreprises en regroupant une série de dispositions fragmentaires et catégorielles. A l'époque, les particuliers et les entreprises pouvaient déjà bénéficier d'une réduction fiscale, mais dans une moindre mesure.

Ont suivi trois lois avant d'arriver au régime actuel lesquelles introduisaient chacune des avantages fiscaux, tant pour les particuliers que pour les entreprises:

- Ainsi, en 1990 étaient créées les fondations d'entreprise²⁵ permettant aux entreprises de s'impliquer plus amplement dans le mécénat;
- En 1996²⁶ les plafonds de déductibilité ont été établis lesquels autorisaient les entreprises qui n'ont pas dégagé de bénéfice imposable sur un exercice à étaler sur les cinq exercices suivants les déductions dont elles peuvent bénéficier au titre des dons effectués;

¹⁹ FF 2003 7425.

²⁰ FF 2003 7463.

²¹ FF 2004 5095.

²² In *Perspectives et risques de nouveautés juridiques 2004/2005*, KPMG Legal 2005.

²³ M. Jean-Jacques Aillagon, ministre de la culture et de la communication, lors de son discours de présentation à l'Assemblée nationale du projet de loi relatif au mécénat et aux fondations le 5 mars 2003.

²⁴ Loi 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat.

²⁵ Loi n°90-559 du 4 juillet 1990.

²⁶ Loi n° 96-559 du 24 juin 1996 portant diverses mesures en faveur des associations

- Par la loi de finances pour 2000²⁷ et l'instruction fiscale²⁸ du 26 avril 2000²⁹, le nom du mécène peut être associé à l'organisme bénéficiaire de ses dons.

La loi Aillagon du 1^{er} août 2003³⁰ « *constitue le volet fiscal de la réforme annoncée par le gouvernement, instituant des allègements fiscaux pour les dons d'entreprises et des particuliers et simplifie le régime applicable au statut des fondations* »³¹. Cette nouvelle loi s'applique aux versements effectués par les personnes physiques et les entreprises dès le 1^{er} janvier 2003.

Cette dernière loi s'est assignée le défi spécifique d'encourager le mécénat culturel à travers les différents dispositifs que nous exposerons (Section 3.2).

²⁷ Art.17 de la loi de finances pour 2000.

²⁸ Une instruction fiscale est une interprétation de la loi et est opposable à l'Administration lorsqu'elle est publiée. Art. L 80A, art.L 80B du Livre des procédures fiscales.

²⁹ B.O.I 4 c-2-OO.

³⁰ Loi n°2003-709 du 1^{er} août 2003,;art.1 Journal Officiel du 2 août 2003.

³¹ BINDER, Olivier, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations à l'usage des entreprises et des entrepreneurs*.

3. Le mécène

Dans cette section, nous nous attacherons à définir la notion de **mécène**, sachant que nous avons limité notre analyse au mécénat culturel et par-là même au financement privé de la culture. Nous n'entrerons dès lors pas en matière sur le financement public de la culture, soit celui octroyé par des institutions de droit public. Nous évoquerons également les formes sous lesquelles se concrétise son encouragement et quels avantages peuvent en retirer les donateurs.

3.1 Le mécène et la forme de son action

Que ce soit en droit français ou en droit suisse, tant les personnes physiques que les personnes morales peuvent effectuer, sous certaines limites et conditions, des versements bénévoles pouvant bénéficier d'avantages fiscaux.

3.1.1 Le mécène en tant que personne physique

En droit civil, en principe, toute personne *capable* peut disposer à sa guise, mais dans une certaine mesure, de son patrimoine, que ce soit à titre gratuit ou à titre onéreux. Cependant, en présence de descendants, les libéralités ne peuvent excéder la quotité disponible correspondant à une partie du patrimoine déterminée par la loi. Cette part réservataire existe tant en droit suisse³² qu'en droit français³³.

3.1.1.1 En Suisse

Au niveau de l'impôt fédéral direct, l'art. 33 i LIFD dispose que sont déduits du revenu « *les versements bénévoles faits en espèces à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique (...), jusqu'à concurrence de 10% des revenus imposables diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33 LIFD, à condition que les prestations versées pendant l'année fiscale s'élèvent au moins à 100 francs (...)* ».

Cette disposition trouve sa correspondance à l'art. 9 al.2 let. i LHID, selon lequel les « *versements bénévoles à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique, dans les limites fixées par le droit cantonal* », sont considérés comme des déductions générales pouvant être défalquées de l'ensemble des revenus imposables. Le soin est laissé aux cantons de fixer les limites de déduction en matière d'impôt cantonal et communal.

³² Art. 471 ss CCS.

³³ Art. 721 CCF.

Les éléments pris en compte afin que ces articles soient applicables sont les suivants :

- il doit s'agir d'un contribuable;
- effectuant un versement bénévole;
- à un bénéficiaire qui est, (i) une société (ii) suisse (iii) exonérée des impôts.

Seuls les deux premiers éléments sont étudiés dans cette section. Quant à l'analyse de l'élément du bénéficiaire, nous vous renvoyons à la section 4.

3.1.1.1.1 Un contribuable

Les personnes physiques en Suisse, sont assujetties à l'impôt à raison soit de leur rattachement personnel³⁴, constitué par le domicile ou par le séjour en Suisse ce qui entraîne un assujettissement illimité, soit par leur rattachement économique³⁵, qui engendre un assujettissement limité.

Cependant, seules les personnes assujetties de manière illimitée en Suisse peuvent se prévaloir des dispositions légales susmentionnées. En effet, une personne assujettie de manière limitée, par exemple parce qu'elle détient un immeuble ou exerce une activité lucrative en Suisse, pour laquelle elle serait soumise à l'impôt à la source, ne pourrait déduire ces contributions bénévoles des impôts dont il est redevable.

A Genève, de son vivant, le contribuable ne peut faire un don déductible de ses revenus ou exempté de droits de mutation et de donation que si les bénéficiaires sont des sociétés ou des établissements poursuivant un but d'utilité publique, philanthropique ou de charité sur demande au Conseil d'Etat genevois qui statue au cas par cas.

Théoriquement les dons ou legs faits à des personnes sans lien de parenté avec le défunt, sont soumis au taux maximum des droits de donation, nommé droits d'enregistrement dans le canton de Genève. Néanmoins, à Genève, si le Conseil d'Etat reconnaît le but d'utilité publique ou de service public aux destinataires des dons, ces dons sont exonérés³⁶. Notons d'ores et déjà que des destinataires oeuvrant dans le domaine culturel peuvent entrer dans cette catégorie.

³⁴ Art. 3 LIFD; art. 3 LHID

³⁵ Art. 4 LIFD ; Art. 4 LHID.

³⁶ Art 28 LDE

3.1.1.1.2 Un don ou un versement

Le droit actuel

Le terme « versements » est compris dans un sens relativement restreint puisqu'il ne s'agit là que de **dons en espèces**³⁷. Cette stricte limitation s'explique par le problème de l'évaluation des dons en nature. Confortant cette position, le Tribunal administratif genevois a considéré, dans un arrêt, que l'exonération de droits de succession ne pouvait s'appliquer qu'à des donations faites en espèces³⁸, ce qui exclut donc les dons en nature ou d'œuvres d'art par exemple.

*Depuis le vote de l'initiative Schiesser*³⁹

La modification du droit qui entrera en vigueur au plus tôt, pour son pan fiscal, en 2006, permettra également aux contribuables d'effectuer des dons **sous forme d'autres valeurs patrimoniales** tels que des immeubles et œuvres d'art⁴⁰, en plus d'une augmentation des déductions admises jusqu'à concurrence de 20% des revenus diminués des déductions art. 26-33 LIFD.

3.1.1.2 En France

3.1.1.2.1 Une personne physique domiciliée en France

Pour bénéficier de l'avantage fiscal, le mécène doit être domicilié en France au sens de l'Art. 4B du CGI qui dispose :

« 1. Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France au sens de l'Art. 4 A :

a. Les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;

b. Celles qui exercent en France une activité professionnelle, salariée ou non, à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;

c. Celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

2. Sont également considérés comme ayant leur domicile fiscal en France les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble de leurs revenus. »

³⁷ Commentaire LIFD, p. 141 ch. 25

³⁸ ATA du 19 avril 1992, StE 1993 B 27.4 No 9. OBERSON X., *L'encouragement au mécénat en matière culturelle, aspects économiques et fiscaux*, Zurich 1998.

³⁹ FF 2004 5095.

⁴⁰ Art.33a (nouveau) LIFD.

Dorénavant les salariés pourront prendre réellement part au mécénat de l'entreprise, puisque l'art. L.432-9-1 du Code du Travail dispose que « *les salariés sont informés de la politique de l'entreprise concernant ses choix de mécénat et de soutien aux associations et aux fondations (...)* ». Cette disposition prend tout son sens lorsque l'on sait que les entreprises peuvent créer des fondations d'entreprise en vue de réaliser une œuvre d'intérêt général. Nous expliciterons cette forme de fondation dans la quatrième partie de ce mémoire (Section 4.2.6).

3.1.1.2.2 Dons et versements

Les personnes physiques, toujours dans le cadre de leur quotité disponible, peuvent donner sous forme **d'espèces ou en nature**. Le bien est alors évalué à sa valeur vénale déterminée sous la responsabilité du donateur et contrôlée par l'Administration. La loi du 1^{er} août 2003 va même plus loin, puisque « *l'abandon exprès de revenus ou produits (...)* » ainsi que « *les frais engagés dans le cadre d'une activité bénévole (...)* »⁴¹ sont aussi pris en considération pour le calcul de la réduction d'impôt.

Lorsqu'un legs fait à l'Etat porte sur un bien qui présente un intérêt pour le patrimoine historique, artistique ou culturel de la nation, l'Etat peut, si sa valeur excède la quotité disponible et quel que soit cet excédent, réclamer en totalité le bien légué, sous réserve de récompenser préalablement les héritiers en argent⁴².

3.1.2 Le mécène en tant que personne morale

3.1.2.1 En Suisse

En Suisse, ce sont la LHID et la LIFD qui désignent les particuliers et les sociétés comme potentiels mécènes.

3.1.2.1.1 Les personnes morales assujetties

Sont concernées les personnes morales assujetties à l'impôt en raison de leur rattachement personnel ou de leur rattachement économique à la Suisse.

⁴¹ Art. 200 al.1 CGI.

⁴² Art. 23, loi du 23 juillet 1987.

La loi vise ainsi les « sociétés de capitaux [SA⁴³, SARL], les sociétés coopératives⁴⁴, les associations, les fondations⁴⁵ et les autres personnes morales (...) [qui] ont leur siège ou leur administration effective dans le canton(...) »⁴⁶, "[et] en Suisse⁴⁷".

3.1.2.1.2 Les dons et versements

Le droit actuel

Les entreprises suisses ne peuvent faire des dons déductibles de leur bénéfice net que s'il s'agit de versements en espèces, à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique, dans les limites fixées par le droit cantonal⁴⁸. L'art. 59 al.1 let. c LIFD dispose que « les versements bénévoles faits en espèces à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique [sont déductibles] jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net. »

Notons que le montant de la déduction autorisée influence le montant d'impôt ce qui implique un calcul « en dedans », puisque le bénéfice net imposable selon le droit fiscal suisse s'entend après impôt. Les aspects de technique fiscale seront discutés en détail dans la Section 3.2.3.

Initiative Schiesser⁴⁹

Les dons pourront dorénavant prendre les formes suivantes, outre celle de versements en espèce⁵⁰:

- de biens mobiliers;
- de biens immobiliers;
- de capitaux; ou
- de droits de propriété intellectuelle.

Cependant la question de l'évaluation de ces biens n'est pas résolue et risque d'entraîner des complications dans la mise en œuvre de cette nouvelle mesure.

⁴³ Quelques exemples de société anonyme prodiguant du mécénat culturel:

<http://www.pictet.com/fr/home/about/bicentennial/partnerships.html>

⁴⁴ http://www.pour-cent-culturel.ch/Pour-cent-culturel/Le_Pour_cent_culturel/Le_pourcent_culturel.htm

⁴⁵ Quelques exemples de fondations créées par de grandes sociétés, prodiguant du mécénat culturel: <http://www.ferrierullin.com/fl/communaute.html>

<http://www.ubs.com/1/f/about/foundations/culturefoundation.html>

http://www.art.fondation.nestle.ch/home05_flash.htm

⁴⁶ Art. 20 LHID.

⁴⁷ Art. 49 LIFD.

⁴⁸ Art. 25 al.1 c. LHID.

⁴⁹ FF 2004 5095.

⁵⁰ Lettre-circulaire de l'Administration fédérale des contributions, du 16 décembre 2004.

3.1.2.2 En France

En France, l'art. 238bis CGI traite de ce sujet.

3.1.2.2.1 Les personnes morales assujetties

Seules les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu (ci-après "IR") ou à l'impôt sur les sociétés (ci-après "IS") peuvent bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'art. 238bis CGI. Il s'agit des SA⁵¹, Sàrl et des sociétés de personnes ayant opté pour le régime de l'impôt sur les sociétés.

Les sociétés exonérées d'IS en vertu d'une disposition particulière ne peuvent bénéficier de cette réduction. « *En revanche, les entreprises exonérées partiellement ou temporairement de l'IS ou d'IR par application d'un abattement sur le montant de leur résultat imposable peuvent bénéficier de la réduction d'impôt susvisée soit au cours d'un exercice « exonéré » lorsqu'elles sont redevables de l'impôt en raison du dépassement des limites d'exonération, soit lorsqu'elles imputent la réduction d'impôt calculée au titre d'un exercice « exonéré » sur l'impôt dû au titre d'un exercice postérieur qui ne bénéficierait pas de l'exonération(...)* »⁵². Nous pouvons en déduire qu'une fondation ou une association qui ne serait pas reconnue d'utilité publique, ou du moins pas exonérée d'impôt pourrait être mécène.

3.1.2.2.1 Les dons et versements

Les possibilités offertes aux entreprises de faire du mécénat culturel sont multiples en droit français grâce au dispositif de la nouvelle loi du 1^{er} août 2003. En effet, leur action peut prendre soit la forme:

- d'un don, en numéraire ou en nature;
- de l'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique;
- d'un don en faveur de l'achat par l'Etat ou toute personne publique d'un trésor national,
- de l'acquisition d'un trésor national.

⁵¹ Pour des exemples de S.A. impliquées dans le mécénat: <http://www.altadis.com/fr/index01.html>;
<http://www.lvmh.fr/>

⁵² Instruction de la Direction générale des impôts traitant du mécénat 4C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004.

3.2 Avantages fiscaux des dons

3.2.1 Les dons faits par les particuliers

3.2.1.1 *En droit suisse*

3.2.1.1.1 *Droit actuel*

De son vivant

En Suisse, les personnes physiques peuvent déduire de leur revenu imposable les versements (en espèces) faits à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées⁵³ d'impôt en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique, jusqu'à concurrence de 10% des revenus imposables à condition que ces prestations s'élèvent à au moins CHF 100, selon la LIFD.

Le pourcentage de déduction au niveau cantonal varie selon chaque canton. Ainsi certains cantons ont adopté le même système que le droit fédéral, comme par exemple les cantons de Berne, Vaud ou Tessin. Les cantons de Zoug et Schwyz accordent cette même déduction mais calculée sur le revenu brut annuel.

Certains cantons comme Zürich ou Argovie autorisent une déduction des libéralités aux personnes morales poursuivant un but d'utilité publique, jusqu'à 20% du revenu net, mais au minimum CHF 100.

D'autres cantons ont été moins généreux que la LIFD, ainsi, par exemple, les cantons de Glaris (avec un montant minimum de CHF 200), Fribourg (avec un montant minimum de CHF 500) et de Genève limitent cette déduction à 5% du revenu net. Parmi les législations les moins incitatives, nous trouvons le canton de Neuchâtel qui n'autorise une déduction des dons que jusqu'à 1% des revenus imposables.

Notons que le canton de Bâle a la fiscalité la plus avantageuse, puisqu'il n'existe ni plafond maximal ni minimal concernant ce type de versements⁵⁴.

A sa mort

Le droit des successions relève des cantons, ainsi chaque canton légifère en la matière. En l'occurrence nous ne parlerons que du canton de Genève. Le droit genevois s'applique à toute succession ouverte dans le canton et aux biens qui s'y trouvent.

Concernant notre sujet, nous nous limiterons à aborder le sujet de l'impôt dû en cas de libéralités pour cause de mort à des personnes non liées, en notant toutefois que l'impôt sur les successions en ligne directe a été abrogé depuis peu à Genève.

⁵³ Art. 56 let. g LIFD; art. 23 al. 1 let. f. LHID.

⁵⁴ <http://www.estv.admin.ch/data/sd/d/mappen/fremd/zuwend.pdf>.

L'art. 6 LDS octroie une exemption de droits lorsque des "*institutions d'héritiers, des legs et autres libéralités à cause de mort sont faits (...)*" à certaines institutions énumérées au titre desquelles nous ne trouvons aucune de type culturel. Cependant, "*le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits d'autres sociétés et institutions ayant la personnalité civile, à la double condition qu'elles exercent une activité d'utilité publique, philanthropique ou de charité et que le testateur n'ait pas mis les droits à la charge des héritiers légaux ou institués*"⁵⁵. Les personnes morales de type culturel peuvent éventuellement bénéficier de cette exemption si le Conseil d'Etat statue dans ce sens⁵⁶. Cela signifie que chaque cas concret doit lui être présenté.

Nous pouvons également noter que la LDS prévoit une exonération de base" (...) *de tous droits pour les successions ouvertes dans le canton de Genève(...)* " pour les "*legs et parts héréditaires d'une valeur n'excédant pas CHF 500 par ayant droit pour toutes les catégories*"⁵⁷. Dès lors il y a une possibilité, bien que minime de léguer sans être soumis à aucun impôt, un bien ou une somme de maximum CHF 500, à une personne morale oeuvrant dans le domaine culturel.

3.2.1.1.2 Initiative Schiesser

A compter de l'entrée en vigueur des dispositions fiscales de la réforme du droit des fondations, prévue au plus tôt le 1er juillet 2005 ou en janvier 2006, au niveau fédéral, les déductions seront admises jusqu'à 20% du revenu net avant déduction des prestations bénévoles, à condition que celles-ci s'élèvent au moins à CHF 100⁵⁸. Il est important de souligner que dorénavant le pourcentage de déduction sera calculé sur le revenu net avant déduction de ces dons, alors qu'auparavant ces prestations étaient diminuées du revenu net pour opérer le calcul. Cette subtilité encourage un peu plus le mécénat.

Chaque canton décidera s'il désire ou non modifier ses plafonds de déduction. . D'après ce qu'il ressort du rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats, l'augmentation du plafond relatif à la déduction des versements à la hauteur de 20% était considérée par la majorité des cantons comme convenable. Notons que le projet prévoyait initialement une augmentation à 40% qui fut rejetée à la majorité car jugée comme une atteinte, en partie du moins, aux principes de l'universalité de l'impôt et de l'imposition selon la capacité contributive. Logiquement, la proposition d'augmenter ce plafond à 100%, sous certaines conditions, a été rejetée pratiquement par tous les cantons. Concernant l'élargissement de la déduction des prestations en nature, les cantons étaient à peu près équitablement divisés, mais au final les partisans de l'élargissement ont obtenu gain de cause.

⁵⁵ Art. 6 al. 2 LDS.

⁵⁶ Art. 6 al. 3 LDS.

⁵⁷ Art. 7 al.1 LDS.

⁵⁸ Art. 33a LIFD.

3.2.1.2 En droit français

3.2.1.2.1 De son vivant

Les avantages fiscaux consentis par la loi du 1^{er} août 2003 aux particuliers ont été étendus par la loi de programmation pour la cohésion sociale du 18 janvier 2005⁵⁹.

Si initialement la loi du 1^{er} août 2003 prévoyait une réduction d'impôt de 60%, l'art. 127 de la loi du 18 janvier 2005, augmente cette réduction pour atteindre 66%. Ainsi, une réduction d'impôt de 66% des versements et dons dans la limite de 20% du revenu imposable est octroyée⁶⁰. En outre, si le plafond de 20% est dépassé, la réduction est reportable sur les cinq années suivantes⁶¹. Notons qu'auparavant une réduction d'impôt de 50% dans la limite de 10% du revenu imposable était octroyée.

De son vivant, le contribuable peut faire un don manuel d'un bien mobilier, totalement exonéré de droits de mutation, à un organisme d'intérêt général⁶².

Si les particuliers ne souhaitent pas se dessaisir définitivement de leurs biens, ils peuvent effectuer une transmission temporaire d'usufruit au profit de fondations ou d'associations reconnues d'utilité publique, d'établissements d'enseignement supérieur ou artistique.

3.2.1.2.2 A sa mort

Sur la part nette de tout héritier, donataire ou légataire servant au calcul des droits de succession, il est institué **un abattement égal au montant des dons consentis** à certains organismes d'intérêt général, à l'Etat, aux collectivités territoriales ou leurs établissements publics.

Seuls les dons en somme d'argent sont pris en compte pour les dons effectués au profit d'une association reconnue d'utilité publique, de l'Etat, des collectivités territoriales ou de leurs établissements publics.

Pour les dons effectués au profit d'une fondation reconnue d'utilité publique, l'héritier a la possibilité, soit de verser une somme d'argent soit de réaliser une libéralité en nature.

Afin de bénéficier de l'abattement, les dons doivent être effectués à titre définitif et en pleine propriété dans les 6 mois qui suivent le décès⁶³.

⁵⁹ Loi n°2005-32 du 18 janvier 2005 art.127 Journal Officiel du 19 janvier 2005.

⁵⁹ Art. 200 al.1 CGI.

⁶⁰ Art. 200 al.1 CGI.

⁶¹ Art. 200 bis CGI.

⁶² Art. 757 CGI.

⁶³ Art. 788 CGI.

3.2.1.3 *Traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés entre la Suisse et la France*

Il existe un Accord, datant du 30 octobre 1979 signé entre le Gouvernement de la République française et le Conseil Fédéral concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés, entré en vigueur en Suisse le 5 janvier 1982⁶⁴. Tous les cantons ne sont pas parties à cet Accord. Ainsi, à la signature de celui-ci sur les 26 cantons suisses, seuls 18⁶⁵ y participaient. Cependant, dès le 18 mars 1980, le canton de Jura, dès le 29 novembre 1982 le Tessin et le 16 juin 1993, Genève, devenaient partie à l'Accord.

A titre de préambule les deux Etats justifient cet Accord, très laconique⁶⁶, par leur désir « *de faciliter les donations et les successions en faveur des collectivités publiques et des organismes à buts exclusivement désintéressés (...)* ».

Pour ce faire, le texte dispose que : « *les donations et successions portant sur des biens mobiliers ou immobiliers, consenties ou dévolues à la Confédération suisse, aux cantons suisses parties au présent accord, leurs communes ou autres collectivités locales, sont exonérées en France des droits de mutation à titre gratuit entre vifs et par décès* »⁶⁷.

Cette exonération est également applicable aux donations et successions accordées à des « *organismes suisses à buts exclusivement désintéressés, exerçant notamment dans le domaine (...) artistique [et] culturel(...), à condition que cette exonération soit admise en faveur d'organismes de même nature créés ou organisés en France* »⁶⁸.

La même exonération est accordée pour les donations et successions dont le flux va de Suisse en France⁶⁹.

Cet accord permet sans conteste une reconstitution du patrimoine artistique et culturel des deux pays. Cependant le fait que tous les cantons ne soient pas signataires renforce l'idée que la multiplicité des législations en Suisse est un obstacle à une politique uniforme d'encouragement au mécénat.

Mais retenons avant tout la possibilité d'un mécénat culturel transnational. En effet, la conservation du patrimoine de la Suisse et de la France peut être un effort partagé des particuliers de chaque côté de la frontière, et cet Accord permet une circulation plus libre des œuvres ayant un intérêt historique, artistique ou culturel.

⁶⁴ RO 1982 297; RS 0.642.03.491.

⁶⁵ Les cantons de Zurich, Berne, Lucerne, Uri, Unterwald – le - Haut, Glaris, Zoug, Fribourg, Bâle - Ville, Bâle - Campagne, Schaffhouse, Appenzell Rhodes extérieures, Appenzell Rhodes intérieures, Saint-Gall, Grisons, Argovie, Thurgovie, Vaud et Neuchâtel.

⁶⁶ En effet, cet Accord ne comprend que 4 Arts.

⁶⁷ Art. 1 al. 1 de l'Accord.

⁶⁸ Art. 1 al. 2 de l'Accord.

⁶⁹ Art. 2 al 1 et 2 de l'Accord.

Le collectionneur peut choisir parmi de plus nombreuses institutions le dépositaire de ces trésors. Incidemment cet Accord ouvre la porte sur de possibles échanges entre les Musées, les collectivités et autres organismes à but désintéressé, de leurs collections; et donc donner accès à la culture à un plus grand nombre.

Le droit suisse et le droit français permettent aux personnes physiques d'être de potentiels mécènes, cependant pas dans les mêmes conditions. Comparativement le particulier français est fiscalement plus avantageux que la personne physique suisse sur la base du même don. Nous nous attellerons donc à vérifier s'il en est de même pour les personnes morales.

3.2.2 Les dons faits par les personnes morales

Une différence fondamentale entre le droit suisse et le droit français est la forme que peuvent prendre les dons et les déductions afférentes. Si la modification législative votée dernièrement en Suisse ne limite plus qu'aux simples versements en espèces la possibilité de déduction, la France offre aux entreprises un choix plus large quant à la forme de leur engagement.

3.2.2.1 En droit suisse

3.2.2.1.1 Droit actuel

Au niveau fédéral, en Suisse, les entreprises peuvent déduire la totalité de leurs versements en espèces faits à des personnes morales ayant leur siège en Suisse et exonérées des impôts en raison de leur but de service public ou de pure utilité publique jusqu'à concurrence de 10% du bénéfice net imposable.

Au niveau cantonal, chaque canton détermine les limites des déductions acceptées.

Ainsi, entre autres, les cantons de Berne, Uri ou du Tessin ont adopté le même système qu'au niveau fédéral. Les cantons de Zurich, et d'Argovie autorisent la déduction des versements d'au moins CHF 100, jusqu'à 20% du bénéfice net.

Le canton du Genève limite les déductions à 10% du bénéfice net sur les libéralités en faveur de personnes morales exonérées des impôts en raison de leur but d'utilité publique⁷⁰.

A noter que dans le cadre de la reconnaissance d'utilité publique et de l'exonération fiscale qui peut l'accompagner, les personnes morales intéressées doivent insérer dans leurs statuts une clause prévoyant la dévolution de leurs fonds à une institution poursuivant les mêmes buts en cas de dissolution. Dans la mesure où le donateur et le bénéficiaire sont tous deux exonérés d'impôts, nous pouvons supputer que sur demande au Conseil d'Etat, cette dévolution sera exempte de tout impôt.

⁷⁰ Art. 13 let. c LIPM

3.2.2.1.2 Initiative Schiesser

Dorénavant, au niveau fédéral, les déductions seront admises jusqu'à concurrence de 20% du bénéfice net⁷¹. Dans la mesure où l'art. 129 de la Constitution fédérale exclut la mention expresse des montants exonérés dans la LHID, un éventuel relèvement des plafonds de déductions au niveau cantonal ne pourra être décidé que par chaque canton.

De plus, un nouvel Art. 5 al.1 let. f LIA. Ainsi, « *ne sont pas soumis à l'impôt anticipé : (...) les prestations bénévoles d'une société anonyme, d'une société à responsabilité limitée ou d'une société coopérative, pour autant que ces prestations constituent des charges justifiées par l'usage commercial au sens de l'Art. 59 al.1 lettre c, de la [LIFD]* ». Cet ajout ne vise qu'une harmonisation avec la terminologie de la LIFD.

3.2.2.2 En droit français

Avant la loi du 1^{er} août 2003, les entreprises pouvaient déduire leurs dons de leur résultat dans la limite de 0.225% ou 0.325% du chiffre d'affaires selon les organismes bénéficiaires.

Avec l'entrée en vigueur de la *loi Aillagon*, le système a été modifié de sorte à introduire un crédit d'impôt en lui et place d'une charge déductible du résultat. Il y a lieu de distinguer les situations suivantes :

Versement au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général (art. 238bis CGI)

La loi octroie une **réduction d'impôt égale à 60%** des versements effectués au profit d'œuvres ou d'organismes d'intérêt général, **dans la limite de 0.5% du chiffre d'affaires** des entreprises donatrices. Corrélativement ces versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable⁷².

Le chiffre d'affaires à prendre en compte est celui réalisé par l'entreprise en France métropolitaine et dans les départements d'Outre-mer, au titre de l'exercice au cours duquel les versements ont été effectués.

Le dépassement du plafond de 5%o du chiffre d'affaires ouvre droit à un report de cette réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants⁷³.

⁷¹ Art. 59 al.1 let.c (nouveau) LIFD, en vigueur dès 2006.

⁷² Art. 238 bis CGI.

⁷³ Art. 238 bis al.1 e CGI, Art. 220^E CGI.

3.2.2.2.1 Achat d'œuvres d'artistes vivants (art. 238bis AB CGI)

Les entreprises qui achètent des œuvres originales d'artistes vivants et les inscrivent à un compte d'actif immobilisé, peuvent **déduire du résultat** de l'exercice d'acquisition et des quatre années suivantes, par fractions égales, **une somme égale au prix d'acquisition**. Ces sommes sont déductibles dans la limite de 0.5% du chiffre d'affaires, diminué des versements effectués en application de l'Art. 238bis CGI.

Pour que les entreprises bénéficient de cette déduction, il faut que cette œuvre soit exposée, à titre gratuit, dans un lieu accessible au public. A cette fin, l'entreprise peut soit l'exposer dans ses locaux ou lors de manifestations qu'elle ou un tiers organise, soit dans un musée auquel le bien est mis en dépôt, soit par le biais d'une région, d'un département, une commune ou un de leurs établissements publics ou un établissement public à caractère scientifique, culturel ou professionnel. De plus il est précisé que la durée d'exposition doit être égale à la période correspondant à l'exercice d'acquisition et aux quatre années suivantes, soit 5 ans.

3.2.2.2.2 Acquisition d'instruments de musique (art. 23is AB CGI)

Ce régime favorable lié à l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants, a été étendu à l'acquisition d'instruments de musique. Dans ce cas, l'entreprise s'engage à prêter l'instrument à titre gratuit aux artistes interprètes qui en font la demande et ayant le niveau requis. Bien entendu, l'entreprise doit faire une publicité appropriée de son offre de prêt auprès du public concerné.

3.2.2.2.3 Achats de biens culturels (art. 238bis - OA CGI)

Les versements effectués en faveur de l'achat de biens culturels situés en France ou à l'étranger dont l'acquisition présenterait un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie ouvrent droit à une **réduction d'impôt égale à 90% des dons effectués**. Les dons faits par l'entreprise doivent faire l'objet d'une acceptation du ministre chargé du budget et du ministre chargé de la culture. Notons toutefois que ces versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Cette nouvelle disposition a déjà eu des effets, puisque le Louvre a pu acquérir grâce à l'aide du Groupe de distribution Carrefour des dessins italiens majeurs qui devaient être dispersés aux enchères à New York et à Londres lors de trois ventes réparties entre 2004 et 2005. « *En effet, dans cette collection, seuls deux dessins (Primatice, ill. 1 et Paris Bordone, ill. 14) s'étaient vus refuser leur certificat d'exportation car ils étaient conservés en France depuis plus de 50 ans. Les autres ne pouvant être retenus, le Louvre aurait sans doute dû se contenter d'une quinzaine de dessins si la loi du 1er août 2003 n'avait pas été votée. Indiscutablement, la collection entière, constituée de feuilles majeures de la*

Renaissance italienne et du début du XVIIe siècle, entrant dans cette catégorie »⁷⁴. Le Groupe Carrefour fut le mécène qui accepta de déboursier les 11,33 millions d'euros demandés par le vendeur.

Signalons également l'acquisition, le 19 février 2005, par le Louvre de *La Vierge Hesselin* de Simon Vouet, qui avait été classée trésor national peu de temps auparavant. L'entreprise mécène est le CCF, qui est membre du groupe HSBC.⁷⁵

Et plus récemment la compagnie d'assurance Axa a acquis *La Vestale* de Jean-Antoine Houdon à New York, qu'elle a remise au musée du Louvre le 29 mars 2005⁷⁶, ainsi qu'une statue Dogon⁷⁷ qu'elle remettra au musée du quai Branly.

Rappelons que dans ces trois cas, les entreprises mécènes bénéficieront d'une réduction d'impôt égale à 90% des sommes déboursées pour ces acquisitions.

3.2.2.2.4 Acquisition d'un Trésor national pour le compte de l'entreprise (art. 238bis - OAB CGI)

Les trésors nationaux s'entendent des biens appartenant aux collections publiques, des biens classés en application de la loi du 31 décembre 1913 sur les monuments historiques ou de la loi 79-18 du 3 janvier 1979 sur les archives, ainsi que d'autres biens qui présentent un intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art ou de l'archéologie.

Si une entreprise acquiert un Trésor national pour son propre compte qui est l'objet d'un refus d'exportation à la date d'acquisition, elle se voit octroyer **une réduction d'impôt égale à 40% de ses dépenses d'acquisition**. Cependant les conditions suivantes doivent être respectées :

- Le bien ne doit pas avoir fait l'objet d'une offre d'achat de l'Etat;
- L'entreprise doit consentir au classement du bien comme monument historique;

Ce classement a pour conséquence que l'objet ne peut être modifié, réparé ou restauré sans l'autorisation de l'autorité administrative compétente, ni hors sa surveillance⁷⁸.

- Le bien ne doit pas être cédé avant l'expiration d'un délai de 10 ans à compter de sa date d'acquisition figurant sur l'acte de vente, la facture, l'attestation de vente et;
- Durant cette période, le bien doit être placé en dépôt auprès d'un musée de France.

⁷⁴ http://www.latribunedelart.com/Acquisitions_2004/Collection_J_B/Dessins_italiens_JB_106.htm

⁷⁵ http://www.latribunedelart.com/Nouvelles_breves_2005/02_05/Vouet_Vierge_1902_207_hm#1

⁷⁶ <http://www.latribunedelart.com>

⁷⁷ <http://www.axa-art.fr/Detail3.asp?IdentifiantRubrique=2&Detail=207>

⁷⁸ Art. L622-7 du Code du Patrimoine.

3.2.2.2.5 Autres cas

- **Sociétés de personnes**

Lorsqu'une société est soumise au régime des sociétés de personnes, dans la mesure où elle n'a pas opté pour l'impôt sur les sociétés, elle ne peut bénéficier de la réduction d'impôt elle-même, aussi la réduction est transférée aux membres de la société au prorata de leurs droits. De nouveau l'excédent est reportable sur les cinq années suivantes⁷⁹.

- **Cas du groupe de sociétés**

En France, contrairement à la Suisse, la notion de groupe de société existe du point de vue fiscal. Aussi la loi du 1^{er} août 2003 permet à la société mère d'imputer la réduction d'impôt sur le montant d'IS dont elle est redevable. **En effet, elle appliquera cette réduction sur l'IS dû sur le résultat intégré.**

Fiscalement, l'ensemble des résultats, bénéficiaires ou déficitaires, des différentes filiales dont la mère possède au moins 95% du capital, est intégré à son niveau. « *Grosso modo les filiales sont traitées comme de simples succursales* »⁸⁰.

La réduction d'impôt et le plafond des versements sont calculés au niveau de chacune des sociétés pouvant bénéficier de ce système attractif. Cette méthode de calcul semble avantageuse dans la mesure où la société bénéficie d'une surface financière plus large (chiffres d'affaires) sur laquelle calculer la réduction d'impôt et le montant du don. Nous pouvons également souligner une implication moins fiscale mais importante, qu'est la possibilité pour le groupe de développer une politique de mécénat cohérente et disposant de larges moyens. Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède le montant de l'impôt à acquitter, le solde non imputé peut être utilisé pour le paiement de l'impôt dû par la société mère sur l'ensemble des résultats du groupe au titre des cinq exercices suivant celui au titre duquel la réduction d'impôt est constatée⁸¹.

Les réductions d'impôt nées chez une filiale **avant l'entrée dans le groupe**, ne peuvent être transmises à la société mère, mais peuvent être imputées sur l'IS dû sur l'exercice pendant lequel elles sont nées, soit être reportées sur les cinq exercices suivant. Si la réduction n'a pas été imputée avant l'entrée dans le groupe, elle ne pourrait être utilisée qu'au titre d'un exercice postérieur à sa sortie du groupe, à condition que l'on soit encore dans le délai de cinq ans après la naissance de la réduction.

⁷⁹ Instruction de la Direction générale des impôts traitant du mécénat 4C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004, p.20.

⁸⁰ COZIAN, MAURICE, *Précis de fiscalité des entreprises*, ed. du Juris-Classeur, Paris 2004, p.225.

⁸¹ Art. 223 O CGI.

A sa sortie du groupe, la société pourra prendre en compte les excédents de versements qu'elle a constatés et qui n'ont pas été pris en compte par le groupe.⁸²

- **Cas de la cessation d'entreprise**

L'instruction fiscale⁸³ évoque également le sort de ces réductions en cas de cessation de l'entreprise, qui si elles ne peuvent être imputées sur l'IS dû au titre du dernier exercice, sont définitivement perdues.

- **Cas de la fusion**

En cas de fusion, la fraction de réduction d'impôt non utilisée par la société apporteuse est transférée à l'absorbante qui l'utilisera pour le paiement de son propre impôt jusqu'à expiration du délai d'imputation de cinq ans⁸⁴.

3.2.3 Exemple pratique

3.2.3.1 Pour les particuliers

Sur la base d'un don d'un montant identique, nous avons tenté de comparer l'impact des mesures fiscales telles qu'elles ressortent des législations françaises et suisses (Annexe 5).

Ainsi, partant d'un revenu (après cotisations sociales, mais avant déductions générales selon la législation fiscale applicable) de CHF 200,000 pour un contribuable marié avec deux enfants, nous avons déterminé l'économie d'impôt qui pouvait résulter d'un don effectué d'une valeur de CHF 20,000 resp. CHF 5,000.

En résumé, la charge d'impôt, et ainsi l'économie fiscale résultant de la prise en considération d'un don peut être résumée comme suit :

	Contribuable suisse	Contribuable français
Situation initiale (hors don)	CHF 46,200	CHF 34,000
Avec un don de CHF 20,000	CHF 41,700	CHF 20,800
Economie	CHF 4,500	CHF 13,200
Situation initiale (hors don)	CHF 46,200	CHF 34,000
Avec un don de CHF 5,000	CHF 44,000	CHF 30,700
Economie	CHF 2,000	CHF 3,300

⁸² Instruction de la Direction générale des impôts traitant du mécénat 4C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004, p.21.

⁸³ Instruction de la Direction générale des impôts traitant du mécénat 4C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004, p.20.

⁸⁴ Instruction de la Direction générale des impôts traitant du mécénat 4C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004, p.22.

Le coût réel d'un don de CHF 20,000 resp. CHF 5,000 pour un contribuable français est moins élevé puisqu'il s'élève à CHF 6,800 (CHF 20,000 - CHF 13,200), resp. CHF 1,700 contre CHF 15,500, resp. CHF 3,000 pour un contribuable suisse.

A noter qu'avec l'entrée en vigueur de l'initiative Schiesser, le coût réel d'un don de CHF 20,000 resp. CHF 5,000 pour un contribuable suisse est légèrement diminué par rapport à la situation actuelle, mais n'atteint pas encore le niveau de l'avantage fiscal procuré par le système fiscal français (coût réel de CHF 14,900, resp. 2,200).

Nos calculs ne prennent, bien entendu, pas en compte les éléments tels que différence de pouvoirs d'achat entre la Suisse et la France.

3.2.3.2 Pour les personnes morales

Au niveau des personnes morales, nous avons également tenté une approche comparative, sur la base d'un résultat net (avant impôt de CHF 500,000, compte tenu d'un chiffre d'affaire de CHF 2,500,000.

Nos conclusions à cet égard peuvent être résumées ainsi :

	Contribuable suisse	Contribuable français
Situation initiale (hors don)	CHF 121,183	CHF 166,650
Avec un don de CHF 70,000	CHF 112,649	CHF 159,150
Economie	<u>CHF 8,535</u>	<u>CHF 7,500</u>
Situation initiale (hors don)	CHF 121,183	CHF 166,650
Avec un don de CHF 5,000	CHF 119,972	CHF 161,500
Economie	<u>CHF 1,212</u>	<u>CHF 5,000</u>

Du fait de la déductibilité limitée du don, en droit Suisse, l'avantage fiscal ne correspond pas à 24.24% (IFD et ICC Genève, taux "en-dedans"), du montant du don dans la mesure où ce dernier excède 10% du bénéfice net imposable.

En droit français, comme cela a été mentionné plus en avant dans notre analyse, la technique fiscale est différente, dans la mesure où l'avantage fiscal correspond à un crédit d'impôt directement imputable au montant des impôts dus de l'exercice, et non pas à une charge déductible du bénéfice imposable. A noter également que selon la législation fiscale française, le crédit d'impôt est calculé sur la base différente de celle utilisée en droit suisse, puisqu'il est calculé sur la base du chiffre d'affaires.

Compte tenu de ce qui précède, le coût réel d'une donation de CHF 70,000 resp. CHF 5,000 s'élève à CHF 61,465, resp. CHF 3,788, reste plus élevé en Suisse qu'en France (CHF 62,500, resp. 0), dans la mesure où le droit français permet un report de l'excédent de donation (dans les limites de 0.5% du chiffre d'affaires) pendant une période de 5 ans, ce qui représente une mesure incitative non négligeable pour les entreprises françaises. Avec l'entrée en vigueur de l'Initiative Schiesser, l'avantage fiscal retiré par une société suisse sera nettement amélioré et pourra, dans certains cas, être plus élevé que l'avantage fiscal découlant du droit français.

3.2.4 Conclusion intermédiaire

Un constat simple s'impose à nous au vu de cet exposé: les personnes morales en France disposent d'un choix beaucoup plus large et varié quant à leur mode d'action que les personnes morales en Suisse. Cet éventail de possibilités permet également aux entreprises de mieux adapter leurs actions à leurs politiques culturelles.

De plus, les mesures fiscales édictées en France s'adaptent mieux aux différents types d'action choisie qui ont trait au mécénat et conduisent de plus, à un plus grand avantage fiscal.

Ainsi, ces deux éléments pris en compte, nous pouvons d'ores et déjà constater que les mesures qui ont été prévues en droit français sont plus adaptées à l'encouragement au mécénat que cela n'est le cas en Suisse, où les mesures prises restent encore vagues et difficilement adaptables à la particularité des différentes forme de mécénat que l'on peut rencontrer à l'heure actuelle.

4. Les bénéficiaires du mécénat

Dans la mesure où le spectre des bénéficiaires est radicalement différent en Suisse et en France il est nécessaire d'étudier séparément les deux législations et de déterminer quels sont les critères pour être un de ces destinataires.

4.1 Le cercle des bénéficiaires en Suisse

Un obstacle majeur s'est dressé face à nous durant la rédaction de ce mémoire : le manque, voire la quasi-absence de littérature concernant le mécénat et les éventuels bénéficiaires de celui-ci. Cependant si la littérature manque, les faits viennent combler ce fossé, et certaines conversations avec des institutions actives dans le domaine, nous ont permis d'approfondir nos recherches.

En pratique, les bénéficiaires des actions de mécénat fiscalement favorisées, en droit suisse, sont les mêmes, que le donateur soit une personne physique ou une personne morale.

Toutefois, la seule restriction à la possibilité de déduire du revenu imposable des personnes physiques ou du bénéfice net des personnes morales les versements qu'ils effectuent, est, au niveau cantonal/communal et fédéral, la qualification du bénéficiaire. Ces derniers sont définis comme étant les « *personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont exonérées des impôts en raison de leurs buts de service public ou de pure utilité publique (...)* »⁸⁵.

4.1.1 Les personnes morales

C'est la loi⁸⁶ qui détermine que les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice et le capital exclusivement et irrévocablement attribués à ces buts.

Pour bénéficier de cette exonération, les personnes morales doivent en faire la demande, il leur appartient de prouver que les conditions de l'exonération exigées par le législateur sont remplies⁸⁷.

La forme la plus souvent utilisée par les personnes morales poursuivant un but de pure utilité publique ou de service public est celle de la fondation ou de l'association. Cependant il faut noter également la possibilité de revêtir la forme d'une SA sans but économique ou d'une SA **qui accepte dans ses statuts de renoncer à payer des dividendes et des tantièmes.**

⁸⁵ Art. 9 al.2 i, Art. 25 al. 1 c LHID Art. 33 al.1 i, Art. 59 al.1 c LIFD.

⁸⁶ Art. 56 let. g LIFD; art. 25 al. 1 let. c LHID.

⁸⁷ ATF 92 I 253 ss.

Ainsi, il y a lieu d'étudier les conditions propres à chacune de ces formes séparément, à savoir :

4.1.1.1 Les Fondations

Ce sont les art. 80 ss CCS qui régissent le droit des fondations.

Pour être valable, la constitution d'une fondation doit répondre aux critères suivants :

- L'affectation de biens à un but spécial, son patrimoine devant lui permettre d'assurer son existence,
- Le respect des formes de constitution prescrites (par acte authentique ou par testament),
- La licéité de son but.

Les fondations se trouvent sous l'égide de l'Autorité fédérale de surveillance des fondations⁸⁸.

Il existe divers types de fondations, mais toutes ne peuvent pas briguer le statut de bénéficiaires du mécénat :

- Les fondations d'entreprises : exercent une activité commerciale, que ce soit de manière directe et immédiate ou de manière indirecte⁸⁹. Ces dernières sont exclues de notre étude dans la mesure où elles n'ont pas de lien avec le mécénat culturel.
- Les fondations de famille : celles-ci ne sont constituées que pour parer à une situation particulière de besoin ou de nécessité au sein d'une famille au sens du CCS. Elles ne sont destinées qu'« *au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues* »⁹⁰. Dans la mesure où ce ne sont pas des personnes morales poursuivant un but d'utilité publique ou d'intérêt général nous ne les étudierons pas dans le cadre de ce mémoire.
- Les fondations ecclésiastiques : dans la mesure où leur but est la manifestation d'un idéal religieux et l'expression d'une assistance spirituelle et religieuse ou une activité pastorale, elles ne feront pas l'objet de la présente étude.
- Les fondations dépendantes : à savoir celles dont une masse de biens, dépourvue de la personnalité morale, est affectée à la poursuite d'un but déterminé. Dans la mesure où le régime fiscal favorable n'est accordé qu'en présence d'entité ayant la personnalité morale, nous ne développerons pas ce point plus avant.

⁸⁸ <http://www.edi.admin.ch/esv/index.html?lang=fr>

⁸⁹ REY, Grégoire, *Le nouveau droit de la société anonyme*, Weka compétent.

⁹⁰ VEZ, Parisma, *La fondation : lacunes et droit désirable*.

- Les fondations holding : celles qui acquièrent et administrent des participations importantes dans des entreprises, à la condition que les entreprises détenues fournissent des contributions régulières et importantes à la fondation, laquelle doit les consacrer effectivement à la poursuite de son utilité publique⁹¹.
- Les fondations ordinaires : à savoir celles qui administrent une masse de biens individualisée, affectée dès le départ - en principe pour une durée illimitée - par le fondateur à la poursuite d'un but particulier, en principe idéal⁹². Dans le cadre de ce mémoire, avec les fondations holding, il s'agit **des seuls types de fondation aptes à bénéficier des dons exonérés de la part de personnes physiques et morales.**

Nous étudierons le cadre juridique des fondations ordinaires, tout en ajoutant des précisions sur les fondations holding lorsque des particularités sont à soulever.

4.1.1.1.1 La constitution

La fondation ordinaire peut être constituée par une personne physique ou morale. Son capital doit être proportionné à son but. La constitution peut se faire soit par acte authentique, soit par disposition pour cause de mort (contrat d'héritage ou testament)⁹³. L'acte de constitution doit contenir trois éléments essentiels, à savoir :

- la volonté de créer une fondation,
- le but de la fondation, et
- la désignation des biens affectés à la fondation.

4.1.1.1.2 Le but

Le but de la fondation pourra dorénavant être modifié « sur requête de l'autorité de surveillance ou de l'organe suprême de la fondation, (...) lorsque le caractère ou la portée du but primitif a varié au point que la fondation ne répond manifestement plus aux intentions du fondateur »⁹⁴. Ce but ne doit pas être illicite ou contraire aux bonnes mœurs.

⁹¹ Circulaire 1994, ch II3 b.

⁹² ATF 120 II 137, en particulier considérant c. 3d.

⁹³ Cette possibilité a été introduite par la réforme du droit des fondations votée le 8 octobre 2004 FF 2004 5095.

⁹⁴ Nouvel Art. 86a al 1 du CCS.

4.1.1.1.3 L'inscription au RC

Pour acquérir la personnalité juridique, une fondation est, en principe, tenue de s'inscrire au RC (art.52 al.1 CCS).

L'inscription au RC a un effet constitutif et confère la personnalité juridique. La fondation ordinaire érigée entre vifs n'acquiert la personnalité qu'au moment de son inscription au RC. La fondation successorale ordinaire peut être révoquée tant que vit le fondateur. Cette dernière devient irrévocable à son décès.

Il existe une controverse sur le moment d'acquisition de la personnalité d'une fondation successorale. En gros trois théories s'opposent :

- la constitution au jour de l'inscription au RC,
- la constitution conditionnelle au jour du décès du fondateur,
- la constitution inconditionnelle au jour du décès du fondateur.

Si la première théorie est aujourd'hui unanimement rejetée, le débat existe toujours entre les deux autres.

4.1.1.1.4 L'organisation

Quant à l'organisation, la loi est laconique sur ce sujet. En effet, le fondateur est libre dans la détermination de l'organisation de la fondation. Seule est imposée une organisation telle que les fonctions de gestion et de représentation soient exercées. La fondation se dote d'un organe supérieur généralement dénommé le **conseil de fondation**. Celui-ci doit principalement dresser un inventaire de ses biens (par analogie avec l'art. 398 CCS). La sécurité des titres, objets de valeur et documents importants de la fondation doit également être assurée par le conseil de fondation. De plus, les actes de gestion courante sont pris en charge par cet organe.

4.1.1.1.5 Un organe de révision

Dorénavant, la fondation doit également se doter d'un **organe de révision**⁹⁵. Cet organe est désigné par l'organe suprême de la fondation, soit le conseil de fondation, et « *vérifie annuellement la comptabilité de la situation patrimoniale de la fondation et établit un rapport à l'attention de l'organe suprême de celle-ci* »⁹⁶. L'autorité fédérale de surveillances des fondations⁹⁷ pourra dispenser les fondations de l'obligation de désigner un tel organe. Les conditions de cette dispense seront définies par le Conseil fédéral par voie d'ordonnance. L'exemption devrait cependant demeurer l'exception et concerner en particulier les fondations qui ont une fortune très peu élevée ou dont les activités sont très restreintes.

⁹⁵ Nouvel Art. 83a et ss CCS.

⁹⁶ Nouvel Art. 83b CCS (introduit par la révision du droit de la fondation).

⁹⁷ <http://www.edi.admin.ch/esv/?lang=fr>

Le Conseil fédéral devra également fixer les modalités de l'exemption et sa durée⁹⁸.

Nous ajouterons en titre de conclusion de cette section que pratiquement, la constitution par une entreprise d'une fondation à son nom se rapproche des fondations d'entreprise utilisées en France (Section 4.2.6). Nous citerons à titre d'exemple la Fondation Ferrier-Lullin, créée pour le bicentenaire de la Banque éponyme, qui, bien que reconnue d'utilité publique, ne souhaite pas recevoir de dons du public. La Banque utilise ce véhicule juridique pour dispenser les actions de mécénat qu'elle détermine selon une politique d'intervention qu'elle s'est assignée.

4.1.1.2 Les associations⁹⁹

Dans la mesure où l'association est plus souple dans son utilisation, généralement il y est recouru par des "amateurs" qui souhaitent fédérer des personnes autour d'intérêts communs ou afin d'aider localement dans divers domaines. Parfois utilisée pour des actions culturelles, en pratique cette structure juridique est surtout usitée dans le cadre sportif ou social.

4.1.1.2.1 La constitution

La volonté d'être organisée corporativement doit être exprimée de manière univoque dans les statuts. Les personnes ou organisations intéressées à constituer une association doivent se réunir en assemblée constitutive pour adopter les statuts de l'association selon les Art. 60 ss CO et nommer les membres des organes : Le Comité exécutif et le Vérificateur des comptes.

4.1.1.2.2 Le but

Il est défini dans les statuts et ne doit pas être contraire aux bonnes mœurs ou être illicite.

4.1.1.2.3 L'inscription au RC

Elle est facultative sauf dans le cas où l'association exercerait une activité commerciale pour atteindre son but et réalise un chiffre d'affaires annuel supérieur à CHF 100'000. L'inscription n'a donc qu'un effet déclaratif et non constitutif. « *Les associations (...) artistiques (...) ou autres qui n'ont pas un but économique acquièrent la personnalité dès qu'elles expriment dans leurs statuts la volonté d'être organisées corporativement*¹⁰⁰ ».

⁹⁸ Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 23 octobre 2003; FF 2003 7425.

⁹⁹ <http://www.mandint.org/francais/guongfr.htm#3>

¹⁰⁰ Art. 60 CCS.

4.1.1.2.4 L'organisation

Une grande liberté est laissée concernant l'organisation de l'association. Si rien n'est prévu dans les statuts, la loi est supplétive.¹⁰¹ Généralement trois organes principaux sont mis en place :

- **L'assemblée générale des membres** qui se réunit en général une fois par an et qui prend les décisions importantes.
- **Le Comité exécutif**, chargé de gérer l'association tout au long de l'année et qui doit faire un rapport aux membres de l'assemblée générale. Ce comité est au moins composé d'un Président qui représente l'association et convoque les assemblées générales, d'un secrétaire responsable de réunir les documents et notamment de rédiger les procès verbaux du Comité, et d'un trésorier responsable de la gestion des fonds et autres avoirs de l'association.
- **Le vérificateur des comptes** (cf. ci-après)

4.1.1.2.5 Le vérificateur des comptes

Il est chargé de vérifier les comptes et doit faire un rapport à l'assemblée générale. Nommé par l'assemblée générale, il peut s'agir d'un membre de l'association, mais pas du Comité exécutif. S'il n'a pas besoin d'être un comptable professionnel, il doit être suffisamment compétent pour vérifier objectivement les comptes.

4.1.1.3 Les SA à but non économique

Ce type de SA a été instauré pour réunir plus aisément un certain capital en provenance d'un grand nombre de souscripteurs et le vouer à des tâches économiques. Etant, par leur participation, copropriétaires de l'œuvre commune, les actionnaires se sentiraient plus concernés et la soutiendraient financièrement mais encore personnellement. Cette forme juridique apporte également un cadre juridique structuré et une certaine souplesse d'utilisation¹⁰².

4.1.1.3.1 La constitution

La SA doit compter au moins 3 actionnaires à sa création, son capital social ne peut être inférieur à CHF 100'000, sachant que le capital peut n'être libéré qu'à hauteur de 50%.

La société doit être constituée par un acte passé en la forme authentique dans lequel les fondateurs déclarent fonder une société anonyme, arrêtent le texte des statuts et désignent les organes.

¹⁰¹ PERRIN, Jean-François, *Droit de l'association*, Schulthess Medias Juridiques SA, Genève Zurich Bâle 2004.

¹⁰² LASSERRE André, *la société anonyme à but non économique en droit suisse*, Thèse de doctorat, Lausanne, Imprimerie des Arts et Métiers S.A. 1976.

Il doit être inscrit dans les statuts l'abandon par les actionnaires de toute distribution de dividendes et de tantièmes.

4.1.1.3.2 *Le but*

La société doit poursuivre un but **non économique**. Bien entendu, le but ne doit pas être illicite ni contraire aux bonnes mœurs.

4.1.1.3.3 *L'inscription au RC*

La société n'acquiert la personnalité morale qu'à compter de son inscription au registre du commerce¹⁰³. Il s'agit donc d'une inscription constitutive.

4.1.1.3.4 *L'organisation*

« *L'assemblée générale des actionnaires est le pouvoir suprême de la société* »¹⁰⁴. Un **conseil d'administration** est constitué de, et exerce, entre autres, la haute direction de la société et établit les instructions nécessaires¹⁰⁵ et est composé d'un ou de plusieurs actionnaires. Le conseil désigne son Président et le secrétaire¹⁰⁶.

4.1.1.3.5 *L'organe de révision*

Il est élu par l'assemblée générale et vérifie si la comptabilité, les comptes annuels et la proposition concernant l'emploi du bénéfice résultant du bilan sont conformes à la loi et aux statuts¹⁰⁷.

4.1.2 **Ayant leur siège en Suisse**

Sont concernées par les dispositions fiscales topiques, les personnes morales susmentionnées **dont le siège social est en Suisse**. Cette information se trouve dans les statuts et est confirmée par l'inscription au RC le cas échéant.

4.1.3 **Exonérées d'impôt en raison de leurs buts**

En l'occurrence, l'exonération sera accordée en présence d'un but soit d'utilité publique soit de service public.

¹⁰³ Art. 643 CO.

¹⁰⁴ Art. 698 CO.

¹⁰⁵ Art. 716a CO.

¹⁰⁶ Art. 712 CO.

¹⁰⁷ Art. 728 CO.

La Circulaire n°12 de l'Administration fédérale des contributions¹⁰⁸ expose les conditions communes:

- Il faut avoir la personnalité morale, le plus souvent il s'agira d'une fondation ou d'une association. Mais il peut également s'agir d'une SA si les statuts précisent qu'il est renoncé à la distribution de dividendes et de tantièmes ;
- L'activité exonérée de l'impôt doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun;
- Les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés irrévocablement. Un retour aux fondateurs ou aux donateurs doit être expressément exclu. En cas de cessation d'activité ou de dissolution de la personne morale ses statuts doivent prévoir que les fonds restants seront attribués à une autre personne morale poursuivant des buts similaires et exonérée d'impôt;
- Il faut poursuivre effectivement les buts visés;
- Les conditions spécifiques pour les personnes morales à buts de pure utilité publique :

a. La personne morale doit poursuivre un but d'intérêt général.

Cette notion est jugée d'après les conceptions générales de la population en s'aidant des principes d'éthique juridique que l'on retrouve dans la constitution fédérale, la législation et la jurisprudence suisses. Cette définition n'est pas très limpide, mais à cela la circulaire ajoute qu'en tout cas, il n'y a intérêt général que si le cercle des destinataires des prestations est ouvert. Les effets d'une activité sur le bien général sont un critère décisif. Les domaines visés sont divers et comprennent notamment les activités à caractère culturel (arts ; sauvegarde du patrimoine)¹⁰⁹.

b. L'activité doit être désintéressée.

Au sens du droit fiscal il faut entendre ce désintéressement comme un dévouement à la collectivité. Il est précisé que l'exercice d'une activité lucrative n'est pas forcément éliminatoire pour autant que cette activité ne constitue pas le but final de l'institution. Ainsi le caractère d'utilité publique peut être reconnu à une fondation qui acquiert et administre des participations importantes à des entreprises (fondation holding), à la condition que l'entreprise détenue fournisse des contributions régulières et importantes à la fondation, laquelle doit les consacrer effectivement à la poursuite de son but d'utilité

¹⁰⁸ Berne, le 8 juillet 1994.

¹⁰⁹ VEZ Parisima, *La fondation : lacunes et droit désirable Une analyse critique et systématique des Art. 80 à 89 CC*, Staempfli Editions S.A. Berne 2004, p77.

publique¹¹⁰.

Le droit fiscal pose une condition supplémentaire pour reconnaître le caractère d'utilité publique à une fondation holding. Il retient que la participation en capital ne doit pas permettre d'influencer l'activité économique de l'entreprise concernée. Cette condition implique une séparation claire entre le conseil de fondation et le conseil d'administration ; ceux-ci doivent être indépendants l'un de l'autre. Cette exigence a pour but d'assurer le principe de la neutralité dans la concurrence : une fondation exonérée d'impôts ne doit ainsi pas pouvoir concurrencer les autres acteurs du marché lesquels sont, eux, assujettis à l'impôt¹¹¹.

De plus nous noterons que les statuts doivent contenir une clause prévoyant en cas de dissolution le non-retour des fonds aux fondateurs et leur attribution à une institution poursuivant un but analogue.

Les conditions spécifiques pour les personnes morales poursuivant des buts de service public :

- Les buts de service public ne peuvent recouvrir qu'une catégorie limitée de tâches qui, contrairement aux buts de pure utilité publique, sont étroitement liées aux tâches de la collectivité publique et ne supposent pas un sacrifice.
- Les décisions accordant des subventions ou des concessions ne sont pas des actes de droit public et n'entraînent pas le transfert d'une tâche de service public.
- Pour les personnes morales sans but lucratif ou sans but d'assistance mutuelle, il suffit qu'elles poursuivent effectivement un but de service public, qu'elles consacrent leurs fonds exclusivement et irrévocablement à leur but statutaire effectif et qu'en cas de liquidation, ces fonds reviennent à la collectivité publique ou à une institution qui a le même but ou un but semblable. Sont en l'occurrence publics, tous les buts d'une collectivité publique qui font partie de ses attributions habituelles.

4.1.4 L'élargissement des bénéficiaires par l'initiative Schiesser

La révision du droit des fondations a élargi le cercle des bénéficiaires de dons déductibles, à la Confédération, aux cantons, communes et à leurs établissements, que se soit au niveau fédéral qu'au niveau cantonal. Ainsi les Art. 33a, 59 al 1 lettre c LIFD et les Arts 9 al.2 lettre i et 25 al.1 lettre c LHID dans leur nouvelle mouture introduisent ces nouveaux bénéficiaires. Cette disposition peut contribuer notamment à permettre à des individus et à des sociétés de participer à l'effort de l'Etat, à ses différents échelons, de conservation et de mise en valeur de son patrimoine.

¹¹⁰ VEZ, Parisima, p.80.

¹¹¹ VEZ, Parisima, p 80.

Ainsi nous pourrions imaginer, à l'exemple de la France, des ouvertures de souscription publique pour l'acquisition de biens historiques, ou culturellement notables.

4.2 Le cercle des bénéficiaires en France

Comme règle commune aux dons des particuliers et des sociétés, nous pouvons noter le fait que l'organisme bénéficiaire doit **exercer son activité en France** pour que le versement soit déductible. Les dons faits à des organismes n'exerçant aucune activité en France ne sont pas déductibles.

4.2.1 Les bénéficiaires communs aux particuliers et aux personnes morales

En matière de mécénat culturel, les personnes physiques et les personnes morales ont le choix entre pléthore de destinataires de leurs largesses :

4.2.1.1 *Les fondations ou associations d'utilité publique*

Sont concernées toutes les associations ou fondations reconnues d'utilité publique sous réserve qu'elles remplissent les conditions générales prévues pour permettre la déductibilité des versements et que leur activité entre dans le champ d'application de la loi.

La reconnaissance d'utilité publique d'un organisme n'a pas pour conséquence automatique de lui conférer le caractère d'intérêt général au sens de l'Art. 200 CGI, permettant aux donateurs de déduire le montant de leurs versements. Les dons effectués à des fondations ou associations reconnues d'utilité publique, mais qui exerceraient une activité lucrative par nature, n'ouvrent pas droit au bénéfice de la déduction.

4.2.1.2 *La fondation*¹¹²

L'administration a un pouvoir de surveillance des fondations afin de s'assurer de la régularité de leur fonctionnement. Cette possibilité est prévue dans les statuts types proposés par le Conseil d'Etat.

C'est la loi du 23 juillet 1987 qui définit la fondation comme étant « *[l']acte par lequel une ou plusieurs personnes physiques ou morales décident l'affectation irrévocable de biens, droits ou ressources à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif. Lorsque l'acte de fondation a pour but la création d'une personne morale, la fondation ne jouit de la capacité juridique qu'à compter de la date d'entrée en vigueur du décret en Conseil d'Etat accordant la reconnaissance d'utilité publique.* »

¹¹² Pour un exemple de fondation reconnue d'utilité publique: <http://www.axa-art.fr>

Une fondation se définit donc comme un patrimoine doté d'une personnalité juridique propre, munie d'un conseil d'administration assurant sa gestion et possédant une dotation garantissant un mode de financement propre.

Les statuts doivent être rédigés conformément à des statuts types proposés par le Conseil d'Etat.

La reconnaissance d'utilité publique est octroyée par un décret du Conseil d'Etat, acte purement discrétionnaire du gouvernement. La fondation acquiert une existence juridique à compter de la date d'entrée en vigueur de ce décret.

Une fois reconnue, la fondation d'utilité publique peut recevoir des libéralités et posséder un patrimoine important, notamment immobilier, puisqu'elle peut non seulement posséder des immeubles nécessaires à son fonctionnement, mais également des immeubles de rapport.

4.2.1.2.1 Constitution¹¹³

La fondation peut être constituée du vivant du fondateur, par acte notarié ou par testament depuis la loi du 23 juillet 1987. La constitution d'une fondation par testament se fait par legs, la personnalité morale de la fondation reconnue d'utilité publique rétroagit au jour de l'ouverture de la succession. Si la fondation n'est pas reconnue, le legs est nul. La reconnaissance d'utilité publique est une condition suspensive, qui doit être demandée, dans l'année suivant l'ouverture de la succession par les personnes désignées par le testateur.

4.2.1.2.2 But

L'objet de la fondation ne doit pas être la recherche de profits. Par conséquent, la fondation ne peut se livrer à des activités commerciales ou spéculatives de façon habituelle. « *Le but doit être suffisamment précis pour donner à la fondation une spécialité qui la définit* »¹¹⁴.

4.2.1.2.3 Organisation

Le Conseil d'Etat a instauré des modèles de statuts types pour les fondations souhaitant être reconnues d'utilité publique. Ainsi deux schémas d'organisation sont proposés :

- soit un exécutif bicéphale composé d'un directoire et d'un conseil de surveillance (comme pour les sociétés commerciales),
- soit un conseil d'administration et un bureau.

¹¹³ DELSOL, Xavier, *Mécénat et parrainage, guide juridique et fiscal*, 3^{ème} édition, juris associations éditions, Lyon 203.

¹¹⁴ POMEY Michel, *Traité des fondations reconnues d'utilité publique*. PUF - 1980.

Le Conseil d'administration a pour mission d'administrer la fondation et de prendre toutes décisions dans son intérêt, notamment le vote du budget, l'approbation des comptes, la modification des statuts etc. Il est composé de 7 à 12 membres au maximum. Le Conseil d'Etat recommande afin de garantir l'indépendance de la fondation vis à vis de ses membres, d'appliquer la « règle des trois tiers ». Un tiers des membres est nommé par les fondateurs, un tiers de membres de droit représentant les pouvoirs publics, et un tiers nommé par le conseil d'administration, et éventuellement choisi parmi les personnalités capables de promouvoir les buts de la fondation. Le renouvellement des membres doit impérativement être prévu.

Lorsqu'il est fait le choix d'un exécutif bicéphale, le directoire est composé de une à cinq personnes, nommées par le conseil de surveillance. La durée du mandat de leurs membres ne peut excéder celle des membres du conseil de surveillance, soit 4 ans renouvelables. La fondation est dirigée par le directoire qui est placé sous le contrôle du conseil de surveillance qui arrête le programme d'action, vote le budget, adopte le règlement intérieur, accepte les dons et les legs.

Le directoire, quant à lui, est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toutes circonstances au nom de la fondation.

4.2.1.2.4 Le commissaire aux comptes

Le contrôle de la fondation reconnue d'utilité publique est assuré au moins par un commissaire aux comptes et un suppléant, auxquels le Conseil d'administration doit soumettre ses comptes annuels.¹¹⁵

4.2.1.2.5 Contrôle de la Cour des comptes

La loi du 1^{er} août 2003 impose aux fondations qui ont bénéficié de dons dont le montant annuel est d'au moins € 153'000, ouvrant droit aux donateurs à un avantage fiscal au titre de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, une mesure de publicité de leurs comptes ainsi que la certification de ceux-ci¹¹⁶.

4.2.1.3 L'association

"L'association est la convention par laquelle deux ou plusieurs personnes mettent en commun, d'une façon permanente, leurs connaissances ou leur activité dans un but autre que de partager des bénéfices. Elle est régie, quant à sa validité, par les principes généraux du droit applicables aux contrats et obligations"¹¹⁷.

¹¹⁵ Art. 5 de loi de 1987, modifié par l'ordonnance 2000-912 du 18 septembre 2000, Art. 1.

¹¹⁶ Art. L.111-8 du Code des juridictions financières ; Art. 4-1 de la loi du 23 juillet 1987.

¹¹⁷ Art. 1 de la Loi du 1^{er} juillet 1901, relative au contrat d'association, version consolidée au 2 août 2003.

4.2.1.3.1 Constitution

Convention, écrite ou non, passée entre ses membres. Pour obtenir la capacité juridique, les fondateurs doivent faire une déclaration préalable à la préfecture ou à la sous-préfecture de l'arrondissement où l'association aura son siège social. Cette déclaration doit faire connaître *"le titre et l'objet de l'association, le siège de ses établissements et les noms, professions et domiciles et nationalités de ceux qui, à un titre quelconque, sont chargés de son administration ou de sa direction.(...) Il sera donné un récépissé de celle-ci dans le délai de cinq jours"*¹¹⁸.

4.2.1.3.2 But

Le but doit être autre que le partage des bénéfices. *"Toute association fondée sur une cause ou en vertu d'un objet illicite, contraire aux lois, aux bonnes mœurs, ou qui aurait pour but de porter atteinte à l'intégrité du territoire national et à la forme républicaine du gouvernement, est nulle et de nul effet"*¹¹⁹.

4.2.1.3.3 Publication au Journal officiel

"L'association n'est rendue publique que par une insertion au Journal Officiel, sur production du récépissé" délivré par la préfecture ou sous-préfecture.

4.2.1.3.4 Organisation¹²⁰

Afin d'être reconnue d'utilité publique, l'association doit se conformer à des statuts types comprenant les six mentions suivantes, imposées par le décret du 16 août 1901¹²¹ :

- L'indication du titre de l'association, de son objet, de sa durée et de son siège social ;
- Les conditions d'admission et de radiation de ses membres ;
- Les règles d'organisation et de fonctionnement de l'association et de ses établissements, ainsi que la détermination des pouvoirs conférés aux membres chargés de l'administration ou de la direction, les conditions de modification des statuts et de la dissolution de l'association ;
- L'engagement de faire connaître dans les trois mois à la préfecture ou à la sous-préfecture tous les changements survenus dans l'administration ou la direction et de présenter sans déplacement les registres et pièces de comptabilité, sur toute réquisition du préfet, à lui-même ou à son délégué ;

¹¹⁸ Art. 5 de la Loi du 1^{er} juillet 1901, relative au contrat d'association, version consolidée au 2 août 2003.

¹¹⁹ Art. 3 de la Loi du 1^{er} juillet 1901, relative au contrat d'association, version consolidée au 2 août 2003.

¹²⁰ DELSOL, Xavier, *Mécénat et parrainage, guide juridique et fiscal*, 3^{ème} édition, juris associations éditions, Lyon 203.

¹²¹ Décret du 16 août 1901 portant règlement d'administration publique pour l'exécution de la loi du 1er juillet 1901 relative au contrat d'association.

- Les règles selon lesquelles les biens seront dévolus en cas de dissolution volontaire, statutaire, prononcée en justice ou par décret ;
- Le prix maximum des rétributions qui seront perçues à un titre quelconque dans les établissements de l'association où la gratuité n'est pas complète.

L'association comprend une assemblée générale réunissant tous ses membres et un conseil d'administration.

La composition du conseil d'administration de l'association ne peut être, en droit ou en fait, contrôlé par des personnes publiques, une société civile ou commerciale, une profession ou une autre association¹²².

4.2.1.3.5 Contrôle administratif sur les libéralités

L'administration autorise les acceptations de legs et de donation demandées par l'association.

4.2.1.3.6 Tutelle administrative générale

Cette tutelle prend trois formes :

- Le règlement intérieur de l'association doit être approuvé par le ministre de l'Intérieur.
- Chaque année l'association doit envoyer au préfet, au ministre de l'Intérieur et au ministre de Tutelle le rapport annuel relatif aux comptes de l'exercice.
- L'association doit faire connaître dans les trois mois, tous les changements survenus dans son administration ou sa direction.

Notons également que le Ministre de l'Intérieur et le ministre concerné disposent d'un droit de visite.¹²³

4.2.1.3.7 La notion d'utilité publique

N'étant pas juridiquement définie, il s'agit essentiellement d'une construction prétorienne. La reconnaissance demeure un acte discrétionnaire, concrétisé par un arrêté du Conseil d'Etat. Cependant il est possible de distinguer des critères déterminés par le Conseil d'Etat afin de pouvoir prétendre à la reconnaissance :

- L'association doit exister depuis au moins trois ans,
- L'association doit posséder une dotation minimale de 150€, dotation qu'il est proposé de réévaluer à la hausse de l'ordre de 1000-2000 €;

¹²² BINDER Olivier, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*.

¹²³ BINDER Olivier, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*, p.131.

- Elle doit adopter des statuts types comportant un certain nombre de mentions obligatoires, dont notamment les règles suivant lesquelles les biens sont dévolus en cas de dissolution volontaire, statutaire, prononcée en justice ou par décret, le prix maximum des rétributions qui seront perçues à un titre quelconque dans les établissements de l'association où la gratuité n'est pas complète ;
- Elle doit compter au moins deux cents membres, ce qui correspond à l'importance minimum requise ;
- L'influence de l'association doit déborder le cadre local ou départemental, elle doit jouir d'un certain rayonnement au moins au niveau de sa région ;
- Elle ne doit pas être affiliée à une union ou fédération d'associations elle-même reconnue d'utilité publique.

L'avantage fondamental de se voir reconnaître d'utilité publique, réside dans le fait que ces associations peuvent recevoir des libéralités autres que des dons manuels ainsi que des legs.

4.2.2 La Fondation de France, une fondation d'utilité publique spéciale¹²⁴

Créée sous l'impulsion du Général de Gaulle en 1969, elle intervient de trois façons :

- Soit par la collecte directe de fonds lui permettant de subventionner ou d'aider certains projets d'intérêt général. Les dotations sont gérées par la Fondation de France, de manière individuelle dans ses comptes. Les attributions dépendent de comités et de jurys, composés par le fondateur lui-même ou sur les conseils de la Fondation de France.
- Soit par la création en son sein des fonds et fondations de rétribution, gérés de façon individualisée par la Fondation de France. Le fondateur s'engage à verser pendant une durée déterminée à l'avance une somme minimale qui sera intégralement dépensée en faveur d'une cause ou d'actions préalablement choisies. Depuis un avis du 2 avril 2003, le Conseil d'Etat admet désormais le principe de reconnaître d'utilité publique de telles fondations non pérennes. Il existe plus de 150 fonds de ce type à la Fondation de France, et l'on recensait 542 fondations sous égide le 31 décembre 2003^{125 126}.
- Soit par l'agrément en son sein d'associations afin de leur permettre de recevoir des libéralités en bénéficiant d'une fiscalité avantageuse et d'une caution morale. Cependant, la Fondation de France a cessé cette activité depuis le 1^{er} janvier 2000.

¹²⁴ BINDER Olivier, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*.

¹²⁵ http://www.fondationdefrance.net/jsp/site/Portal.jsp?page_id=52

¹²⁶ Pour un exemple de fondation de ce type: <http://www.bnpparibas.com/fr/mecenat/mecenat.asp>

4.2.3 Les œuvres et organismes d'intérêt général¹²⁷

4.2.3.1 Les organismes concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique

Ces organismes ont pour objet d'assurer la sauvegarde, la conservation et la mise en valeur de biens mobiliers ou immobiliers appartenant au patrimoine artistique national, régional ou local. La notion de patrimoine artistique ne doit pas être entendue de manière restrictive. Elle englobe les œuvres d'art au sens traditionnel et les biens qui ont une valeur historique, y compris au regard de l'histoire des techniques. Bien entendu, les collectivités bénéficiaires doivent être d'intérêt général. Ne sont donc pas déductibles les dons faits à un organisme ayant pour objet la conservation d'un bien appartenant au patrimoine privé de ses membres ou de ses dirigeants, si l'association se limite à quelques personnes.

4.2.3.2 Les organismes concourant à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises¹²⁸

Dans la mesure où ces organismes ont vocation à exercer une partie de leur activité à l'étranger, la déduction est admise s'ils exercent pour partie leur activité culturelle en France, tout au moins s'ils organisent leurs actions de promotion à l'étranger. Mais les dons faits directement à des collectivités étrangères ne peuvent pas ouvrir droit à déductions.

4.2.3.3 Les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique

Qu'ils soient publics ou privés, à but non lucratif, ceux-ci doivent être agréés par le ministre chargé du budget ainsi que par le ministre chargé de l'enseignement supérieur ou le ministre chargé de la culture.

Les conditions de la délivrance de l'agrément aux établissements du premier type sont les suivantes:

- l'établissement doit effectivement dispenser un enseignement supérieur,
- l'enseignement dispensé doit être ouvert à tout étudiant apte à le suivre et,
- doit être géré de manière désintéressée.

¹²⁷ Art. 200 al.1 let.b CGI / Art.238bis al.1 let.a. CGI.

¹²⁸ Art. 200 al.1 let.c CGI / Art. 238bis al.1 let c CGI.

L'article premier de la loi du 6 janvier 1998¹²⁹ définit ce que sont les enseignements artistiques: "*Ils portent sur l'histoire de l'art et sur la théorie et la pratique des disciplines artistiques, en particulier de la musique instrumentale et vocale, des arts plastiques, de l'architecture, du théâtre, du cinéma, de l'expression audiovisuelle, des arts du cirque, des arts du spectacle, de la danse et des arts appliqués.*"

Ces établissements, lorsqu'ils relèvent directement de l'Etat ou des collectivités locales, sont de type public. Leur forme juridique est diverse. Si un tel enseignement est dispensé par un service constitué au sein d'un organisme de droit public ou par les services d'une collectivité locale, les sommes collectées doivent être exclusivement affectées à ces activités.

Lorsque ces établissements sont de droit privé, ils doivent avoir une gestion désintéressée, ne pas être réservés à un cercle restreint de personnes et avoir pour objet exclusif d'assurer un enseignement artistique tel que défini par la loi.

Sont également déductibles, dans les mêmes conditions, les versements effectués par les salariés de la ou des entreprises fondatrices lorsque cette dernière répond aux conditions générales en ce sens.

4.2.4 La notion d'intérêt général

Il n'existe aucun organisme public ou parapublic délivrant un label de reconnaissance d'intérêt général.

Pour le Conseil d'Etat, cette notion n'est pas figée et évolue au cas par cas. Mais de façon générale, il s'agit de toute activité qui présente un intérêt certain pour la collectivité.

Du point de vue fiscal, cette notion est appréciée en fonction de l'activité du bénéficiaire, et non par référence à sa forme juridique, à son objet statutaire ou au but qu'il poursuit.¹³⁰

4.2.5 Les bénéficiaires spécifiques aux salariés

4.2.6 Les Fondations d'entreprise¹³¹

Instituées par la loi du 4 juillet 1990, il s'agit de donner la possibilité à des « *sociétés civiles ou commerciales, [les] établissements publics à caractère industriel et commercial, [les] coopératives ou [les] mutuelles (de créer) en vue de la réalisation d'une œuvre d'intérêt général une personne morale, à but non*

¹²⁹ Loi 88-20 du 6 janvier 1988 relative aux enseignements artistiques.

¹³⁰ BINDER, Olivier, in *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*, p.92.

¹³¹ Pour des exemples de fondation de ce type:

http://www.royaumont.com/fondation_abbaye/la_fondation_d_entreprise_ratp.419.0.html

http://www.nxbp.fr/actualites/mecenats/template/0,4844,fr_FR_11361_327571976,00.htm

<http://www.french-art.com/fondations/coffim/pages/historique.htm>

<http://www.mediametrie.fr/contenu.php?rubrique=fond>

lucratif, dénommée fondation d'entreprise ». Nous noterons que ce type de fondation a connu un nouvel essor grâce à la loi du 1^{er} août 2003, comme le confirme un rapport édité en février 2005 par Ernst & Young. Ainsi, en 2004, 18 fondations d'entreprise étaient créées, alors que seules 4 créations avaient été dénombrées en 2003. Sur ces 18 nouvelles fondations, 8 sont actives dans le domaine culturel¹³².

4.2.6.1 Constitution¹³³

Ce type de fondation a une durée prévue dans ses statuts ne pouvant être inférieure à 5 ans.

Elles ne peuvent faire appel à la générosité publique, mais peuvent recevoir des dons des salariés des entreprises fondatrices.

L'autorisation de création est délivrée par le préfet du Département du siège de la fondation d'entreprise. En l'absence de décision du préfet dans un délai de quatre mois à compter du jour du dépôt de la demande, l'autorisation est réputée acquise.

4.2.6.2 But

La fondation doit avoir un but non lucratif et d'intérêt général. Elle doit être gérée de façon bénévole par des personnes qui n'ont aucun intérêt, direct ou indirect, dans les résultats. Les fondateurs, dirigeants ou membres ne doivent retirer aucun profit matériel de la gestion ; la réalisation d'excédents de recettes ne doit pas être systématiquement recherchée et il ne doit y avoir aucune distribution, directe ou indirecte, des éventuels bénéfices réalisés.

4.2.6.3 Organisation

Le conseil d'administration est composé de deux tiers au plus de fondateurs, et pour un tiers au moins de personnalités qualifiées dans ses domaines d'intervention, sans que soit fixé un nombre maximal d'administrateurs.

Une obligation d'information pèse sur la fondation vis à vis du préfet et elle doit lui adresser son rapport d'activités, ses comptes annuels certifiés par le commissaire aux comptes et notifier tout changement intervenu dans le conseil.

Les ressources de la fondation sont composées de :

- Versements des fondateurs dans le cadre d'un programme d'action pluriannuel, la participation de chaque cofondateur peut-être différente, mais le montant total ne peut être inférieur à €150'000;

¹³² DUTHEIL, Philippe-Henri, COUCHOUX, Stéphane, *Panorama 2004 des fondations d'entreprise : La Loi Aillagon, accélérateur de création ?* Ernst & Young Février 2005.

¹³³ BINDER, Olivier, in *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*, p.92.

- Subventions de l'Etat, des collectivités territoriales et de leurs établissements publics;
- Revenus de ses ressources ;
- Produit d'administration.
- rétributions pour services rendus.

Leur régime fiscal correspond sensiblement à celui des organismes déclarés.

4.3 Les bénéficiaires spécifiques aux personnes morales

4.3.1 Les organismes publics ou privés organisant des festivals

Ces festivals doivent avoir comme objet « *la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque, à la condition que ces versements soient affectés à cette activité* »¹³⁴. Bien entendu les œuvres présentées ne doivent pas inciter à la violence ou à caractère pornographique!

Cependant la loi de finances pour 2004¹³⁵ est venue élargir le champ de l'Art. 238 CGI, puisqu'à présent les organismes dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public de spectacles vivants et d'œuvres cinématographiques peuvent recevoir des dons déductibles.

La particularité de ces organismes est de ne pas avoir exclusivement une activité à but non lucratif. Ces organismes ne répondent pas nécessairement aux critères traditionnels d'intérêt général.

L'instruction fiscale du 13 juillet 2004¹³⁶ énonce les conditions pour être un bénéficiaire :

- Il doit s'agir soit d'un opéra, théâtre, orchestre constitué en régie ou sous forme d'établissement public national ou local, une association, une fondation, ayant une gestion désintéressée.
- L'activité principale des organismes bénéficiaires est la présentation de spectacles,
- Ceux-ci doivent impérativement présenter un caractère dramatique, lyrique, musical, chorégraphique, cinématographique ou de cirque,
- Le bénéfice du dispositif implique l'affectation des dons à l'activité de présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques, cinématographiques et de cirque.

¹³⁴ Art. 238 bis lettre e du CGI.

¹³⁵ Loi n°2003-1311 du 30 décembre 2003.

¹³⁶ Instruction fiscale 4-C-5-04 n°112 du 13 juillet 2004 relative aux mesures visant à encourager le mécénat d'entreprise.

4.3.1.1 *Les collectivités territoriales et les établissements publics*

Les versements effectués aux premières citées sont déductibles sous condition que les dons soient affectés de manière certaine au financement de réalisations à caractère culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique ou à la diffusion de la culture de la langue.¹³⁷ L'Art. 794-1 CGI exonère des droits de mutation à titre gratuit les dons et legs consentis aux régions, aux départements, et aux communes.

Concernant les dons faits à des établissements publics n'ouvrent droit à la réduction d'impôt que lorsque l'établissement bénéficiaire exerçant des activités lucratives et non lucratives affecte directement et exclusivement ces dons aux non lucratives. La loi du 1^{er} août 2003 a étendu l'exonération des dons et legs de droits de mutation à titre gratuit, à l'ensemble des établissements publics des collectivités territoriales. Sachant que ces biens doivent être affectés à des activités non lucratives.

4.3.1.2 *La Fondation du patrimoine*¹³⁸

Reconnue d'utilité publique par un décret du 18 avril 1997, son objectif est de restaurer, préserver et réhabiliter le patrimoine de proximité qui constitue la trame du paysage français¹³⁹, à l'exemple du National Trust¹⁴⁰ qui gère une grande partie des monuments historiques et des sites naturels d'Angleterre.

Les dispositions du CGI applicables aux fondations reconnues d'utilité publique sont applicables à cette fondation. Elle est administrée par un conseil d'administration.

Cette appellation est une sorte de label dont peuvent bénéficier les propriétaires privés, détenteurs d'un bien immobilier particulièrement représentatif en matière de patrimoine et non protégé au titre des Monuments historiques de bénéficier de déductions fiscales et de subventions à l'occasion de travaux de sauvegarde ou de restauration¹⁴¹.

Cette fondation jouit d'un statut juridique hybride mêlant droit privé et droit public, mais reste **indépendante de l'Etat**.

Notons que son financement repose principalement sur le mécénat des entreprises, dont 15 entreprises fondatrices qui ont permis de constituer la dotation initiale¹⁴².

¹³⁷ Instruction fiscale du 13 juillet 2004.

¹³⁸ Instituée par la loi n°96-590 du 2 juillet 1996 relative à la Fondation du Patrimoine.

¹³⁹ BINDER Olivier, in *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*.

¹⁴⁰ <http://www.nationaltrust.org.uk/main/>

¹⁴¹ BINDER Olivier, in *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations*.

¹⁴² Nous citerons entre autres: Axa, Danone et L'Oréal.

4.3.2 Traitement fiscal des bénéficiaires

4.3.2.1 La procédure de rescrit

La loi du 1^{er} août 2003 instaure un dispositif d'habilitation préalable à la délivrance des reçus par les organismes bénéficiaires de dons¹⁴³.

Préalablement à son émission de reçus, il doit saisir l'Administration et formuler par écrit sa demande d'habilitation. En pratique, l'organisme demande à l'administration fiscale de lui signifier qu'il appartient bien à l'une des catégories mentionnées aux Art. 238 bis et 200 CGI.

L'administration dispose d'un délai de six mois pour instruire la demande, à défaut de réponse dans ce délai, l'habilitation est réputée donnée.

4.3.2.2 Les organismes déclarés

Le Conseil d'Etat et l'administration fiscale¹⁴⁴ ont dégagé quatre critères essentiels, reposant sur des éléments d'appréciation de fait, permettant à un organisme sans but lucratif d'être exonéré de l'impôt sur les sociétés et de l'ensemble des autres impôts commerciaux s'il répond aux conditions suivantes:

- La gestion de l'organisme doit être désintéressée, soit gérée et administrée, à titre bénévole, par des personnes n'ayant elles-mêmes ou par personnes interposées, aucun intérêt direct ou indirect dans les résultats de l'exploitation ;
- Sachant que l'organisme peut exercer une activité lucrative dans une certaine proportion, si cette activité n'est pas concurrentielle, elle peut être exonérée des impôts commerciaux. Dans le cas contraire, les conditions dans lesquelles elle est exercée et les méthodes utilisées peuvent conduire à admettre néanmoins que l'organisme peut être exonéré.
- Il faut déterminer si le produit proposé est d'utilité sociale, si le public cible est principalement constitué par des personnes justifiant l'octroi d'avantages particuliers, si le prix proposé est inférieur à celui pour des produits similaires, et si l'organisme recourt à la publicité. Ces critères sont dénommés la règle des « 4P ».
- Mais dans le secteur culturel, la règle des « 4P » est plus difficile à démontrer, notamment dans la mesure où les activités proposées s'adressent à un public indifférencié et nécessitent une importante publicité informative. La jurisprudence concernant le secteur culturel semble relativement souple¹⁴⁵.

¹⁴³ Procédure codifiée à l'Art. L 80 C du livre des procédures fiscales.

¹⁴⁴ Instruction fiscale 4H5-98 n°170 du 15 septembre 1998 relative aux organismes sans but lucratif et à la notion d'intérêt général.

¹⁴⁵ Exonération d'une association organisatrice d'un spectacle de sons et lumières en costumes d'époque, considéré comme non concurrentiel, Cour administrative de Paris, 10 juillet 2001, n°98-3169, association Festival de Moret.

4.3.2.3 Les associations et fondations reconnues d'utilité publique

Ces organismes ne bénéficient pas d'un régime fiscal plus favorable que les organismes déclarés, sauf qu'ils bénéficient d'un taux d'IS de 24% et que certains d'entre eux bénéficient d'une exonération des droits d'enregistrement sur les mutations de biens à titre gratuit. Seuls les revenus patrimoniaux que sont les loyers, les bénéfices agricoles et les revenus immobiliers sont imposables. Les autres revenus immobiliers sont soumis au taux réduit de 10%. Comme dans le cas des organismes déclarés, il faut vérifier que l'association ou la fondation ne concurrence pas une entreprise, afin qu'elle soit exonérée des impôts commerciaux¹⁴⁶.

Ainsi « *les établissements publics ou d'utilité publique dont les ressources sont exclusivement affectées à des œuvres scientifiques, culturelles ou artistiques à caractère désintéressé*¹⁴⁷ ». Cette exonération leur est dévolue de plein droit.

« *Les musées nationaux ou gérés par une collectivité territoriale pour les dons et legs qui sont effectués à leur profit*¹⁴⁸ » ont l'obligation de consacrer ces libéralités à l'achat d'œuvres 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.

Les biens transmis bénéficiant de cette exonération sont :

« *Des œuvres d'art, monuments ou objets ayant un caractère historique, livres, imprimés ou manuscrits* » destinés à figurer dans une collection publique.

« *Des biens immeubles (par nature ou par destination) classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques*¹⁴⁹ », ainsi que les biens meubles qui en constituent le complément historique et artistique, dès lors que les bénéficiaires du don ou du legs ont souscrit, avec les ministres chargés de la culture et des finances, une convention à durée indéterminée précisant notamment les modalités d'accès au public et les conditions d'entretien de ces biens.

Depuis la loi du 1^{er} août 2003, les fondations reconnues d'utilité publique bénéficient d'un abattement de € 50'000 sur le montant de l'impôt dû sur les revenus patrimoniaux imposé au taux réduit de 10% ou 24%¹⁵⁰. De plus, la loi de finances pour 2005, octroie une exonération ciblée de l'impôt sur les sociétés sur l'ensemble des revenus et produits suivants : les produits de titres de créances, les revenus des titres émis à compter du 1^{er} janvier 1987, les dividendes, les revenus de location des immeubles bâtis et non bâtis dont ils sont propriétaires, les revenus de capitaux mobiliers des propriétés agricoles ou forestières, des revenus de capitaux mobiliers dont ils disposent (à l'exception des dividendes des sociétés françaises, lorsque ces revenus n'entrent pas dans le champ d'application de la

¹⁴⁶ COZIAN, Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises*, p. 201, 202, Ed. du Juris-Classeur, 2004.

¹⁴⁷ Art. 759-2 CGI.

¹⁴⁸ Art. 795-6° CGI.

¹⁴⁹ Art. 795-1° CGI.

¹⁵⁰ Art. 219 bis III CGI.

retenue à la source visée à l'art. 119bis CGI), les dividendes des sociétés immobilières et des sociétés agréées, les dividendes des sociétés d'investissements immobiliers¹⁵¹.

La France se démarque ici en offrant un large panel de bénéficiaires potentiels du mécénat culturel, alors qu'en Suisse seules les personnes morales ayant leur siège en Suisse et exonérées d'impôt peuvent bénéficier de dons du public (particuliers et entreprises). Cette diversité offerte est sans aucun doute un atout pour le mécène et argument pour l'essor du mécénat. Cependant, nous ne pouvons nier la complexité qu'elle engendre, et nous imaginons volontiers la difficulté pour ces organismes de savoir de quelle fiscalité ils relèvent. Ainsi un concept plus simple et plus clair comme celui développé en droit suisse peut sembler plus attractif.

A dessein nous ne sommes pas allés plus avant dans l'étude du traitement fiscal des bénéficiaires, dans la mesure où ce sujet pourrait à lui seul faire l'objet d'un mémoire et où nous souhaitons donner avant tout une vision globale et claire du problème.

¹⁵¹ Art. 20 de la loi du 30 décembre 2004.

5. La question de la contrepartie

Lorsque nous avons défini le mécénat, nous l'avons différencié du sponsoring en insistant sur l'absence de contrepartie directe. Cependant la plupart du temps, les mécènes sont remerciés de leur générosité, c'est pourquoi le droit encadre cette « contrepartie » afin que la séparation entre le mécénat et le sponsoring demeure.

Le droit suisse n'aborde que le cas de la mention du nom par le bénéficiaire, alors que le droit français traite également d'éventuelles contreparties matérielles.

5.1 La mention du nom du mécène en droit suisse

M. Michel Merkt qui s'occupe du mécénat et du sponsoring au sein de la Banque Pictet, lors d'un entretien téléphonique nous a confirmé que la question de la contrepartie soumise ou non à la TVA, était un sujet parfois délicat qui touche aussi bien le mécène que le bénéficiaire. En effet, la qualification du don d'acte de mécénat ou de sponsoring a un impact sur le traitement fiscal des versements bénévoles. S'il s'agit de sponsoring, les versements sont des charges déductibles, alors que s'il s'agit d'acte de mécénat, le traitement est bien plus complexe comme nous avons pu le voir ci-dessus.

Ce sujet est clarifié grâce à la réforme du droit des fondations, par l'introduction d'un Art. 33a LTVA.

Ainsi la mention « *dans des publications de leur choix, sous une forme neutre, [du] nom ou [de] la raison sociale de l'auteur de la contribution ou [la reproduction du] logo ou [de] la raison de commerce originale de l'entreprise de ce dernier* » par les organisations d'utilité publique recevant des contributions, n'est pas considérée comme étant une contre-prestation.

Cette même mention faite par un bénéficiaire « *de contributions versées par des organisations d'utilité publique* »¹⁵² ne constitue pas non plus une contre-prestation assujettie.

Dans le cadre de la LTVA, une organisation est considérée comme poursuivant un but d'utilité publique lorsqu'elle remplit les conditions suivantes:

- « *Il s'agit d'une personne morale qui renonce à la distribution du bénéfice net en faveur de ses membres, de ses sociétaires ou des organes qui la composent; si cette personne est une société à but lucratif, ce renoncement doit figurer expressément dans ses statuts ;*
- *Elle affecte irrévocablement ses moyens financiers à des buts d'utilité publique ; l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise est subordonné au but d'utilité publique et qu'aucune activité dirigeant n'est exercée ;*

¹⁵² Art. 33a al. 2 LTVA.

- *Elle exerce une activité d'intérêt général ;*
- *Elle exerce cette activité de manière désintéressée ».*

Il semblerait que nous ne puissions dire que cette règle s'applique également lorsque le don est fait à une personne morale poursuivant un but de service public ou qu'une telle personne effectue un don.

Si le don peut prendre la forme d'un versement en espèces, soit celle d'une prestation appréciable en argent, la loi ne parle que d'une éventuelle contrepartie non imposable sous forme de mention du nom.

Nous noterons un avantage fiscal existant dans le canton de Genève qui indirectement incite au mécénat : l'exonération de l'impôt sur la fortune des collections artistiques¹⁵³. Cependant nous mettrons deux bémols à ceci : d'abord si cette mesure incite à acquérir des œuvres d'art, ces achats ne bénéficient qu'à l'acheteur, le reste de la Communauté ne peut en profiter, de plus l'impôt sur les successions subsiste et freine la transmission d'un patrimoine culturel.

5.2 La contrepartie en droit français

Selon l'Instruction fiscale du 26 avril 2000¹⁵⁴, l'association du nom de l'entreprise versante aux opérations réalisées par l'organisme relève du mécénat si elle se limite à la simple mention du nom du donateur, quels que soient le support et la forme, à l'exception de tout message publicitaire.

La loi du 1^{er} août 2003 a ajouté à cela, la possibilité pour « *le ou les initiateurs d'une opération de mécénat [de pouvoir] faire connaître leur participation par la voie exclusive de mentions écrites dans les documents diffusés à l'occasion de cette opération ou libellées sur des supports disposés à titre commémoratif à l'occasion d'opérations d'enrichissement ou de restauration du patrimoine naturel ou culturel.* ». Cette disposition a été introduite dans le Code de la Santé publique par le biais d'un Art. L. 3323-6 CGI pour une raison obscure !

5.2.1 Le cas du financement de l'acquisition d'un trésor national

Cette forme de mécénat ouvre droit à des contreparties en communication, encadrées par les règles générales de la législation française sur le mécénat.

Il s'agit notamment de :

- L'organisation d'opérations de relations de presse et de relations publiques, en liaison avec les services du ministre chargé de la Culture et la collection publique bénéficiaire ;
- La présence du nom, voire de l'identité visuelle de l'entreprise sur les cartels accompagnant le bien culturel concerné dans les salles d'exposition permanente et dans les expositions temporaires ;

¹⁵³ LIPP III.

¹⁵⁴ Instruction fiscale du 26 avril 2000 4-C-2-00.

- La présence du nom de l'entreprise dans les catalogues des collections permanentes ou d'expositions temporaires dans lesquels le bien concerné fait l'objet d'une notice détaillée ;
- La possibilité pour l'entreprise d'utiliser, dans le respect du droit moral du créateur ou de ses ayants droits le cas échéant, et dans le respect des droits de reproduction, l'image du bien culturel concerné dans sa propre communication : rapports d'activités, site Internet, campagne d'affichage, documents d'information divers.

5.2.2 Le cas de l'acquisition d'un trésor national pour le compte de l'entreprise

Là aussi des contreparties en communications sont offertes, notamment :

- L'organisation d'opérations de relations de presse et de relations publiques, en liaison avec les services du ministère chargé de la Culture et la collection publique bénéficiaire, pendant la période de dépôt de dix ans fixée par la loi ;
- La présence du nom, voire de l'identité visuelle de l'entreprise sur les cartels accompagnant le bien culturel concerné dans les salles d'exposition de la collection publique dépositaire, ou autre dépositaire ;
- La présence du nom de l'entreprise dans le catalogue et les cartels des expositions temporaires dans lesquelles le bien concerné pourrait être présenté avec l'autorisation de l'entreprise propriétaire ;
- La liberté pour l'entreprise propriétaire d'utiliser, dans le respect du droit moral du créateur ou de ses ayants droits le cas échéant, et dans le respect des droits de reproduction, l'image du bien culturel concerné dans sa propre communication : rapports d'activités, site Internet, campagne d'affichage, documents d'information divers.

5.2.3 La remise de menus biens

L'instruction du 4 octobre 1999¹⁵⁵ admet quant à elle, que la remise de menus biens tels qu'insignes, timbres décoratifs, étiquettes personnalisées, affiches, épinglettes, cartes de vœux, etc. ne remette pas en cause l'éligibilité des versements au bénéfice de l'avantage fiscal lorsque les biens remis par l'organisme à chaque adhérent ou donateur au cours d'une même année civile ont une valeur (la valeur du bien s'apprécie par référence à son prix de revient toutes taxes comprises pour l'organisme) totale faible (au maximum de l'ordre de 30 €), et qui présente une disproportion marquée avec le montant de la cotisation ou du don versé. Une telle disproportion sera caractérisée par l'existence d'un rapport de 1 à 4 entre la valeur du bien et le montant du don ou de la cotisation.

¹⁵⁵ Instruction 5 B-17-99 du 4 octobre 1999 relative aux réductions d'impôts accordées au titre des dons (B. O. I. 5 B- 1 7- 99, n° 186 du 8 octobre 1999).

Le montant des contreparties autorisées est aujourd'hui fixé, par la jurisprudence, à 25% du montant total du don¹⁵⁶.

¹⁵⁶ Pour un exemple de contreparties offertes par des organismes bénéficiaires de mécénat, veuillez consulter <http://www.louvre.fr/francais/entrepri/valo.htm>; <http://www.amis-musees.fr/>

6. Propositions d'amélioration de la loi

Au vu du retard accumulé par la France et la Suisse en matière de mécénat, les réformes opérées dont nous avons longuement parlées sont sans conteste un premier pas vers une relance, cependant il n'est pas inutile de s'inspirer des législations étrangères.

Trois points peuvent être creusés : le cercle des bénéficiaires et des mécènes, l'augmentation des seuils de déductions, et la mise en avant de la conservation du patrimoine.

6.1 La notion du cercle des bénéficiaires

Comme nous l'avons vu dans la section 4.2.1.1, pour être considérée d'utilité publique, en droit suisse, une fondation doit viser un cercle de bénéficiaires ouvert. Cependant, par définition, la fondation s'assigne un but spécialisé, certains membres de la communauté se sentent visés au détriment d'autres. Nous comprenons qu'il s'agit surtout d'éviter une différence de traitement entre les destinataires se trouvant dans une situation comparable en se fondant sur des critères objectivement injustifiés.¹⁵⁷

Néanmoins, dans les faits, et d'après des documents auxquels nous avons eu accès (diverses demandes de reconnaissance d'utilité publique), l'Administration est réticente à accorder ce statut en arguant de l'étroitesse du cercle des bénéficiaires, alors que par définition tout le monde ne peut être demandeur du même service. Cette contradiction dans les faits participe de ces facteurs qui freinent le développement des fondations en Suisse. Des directives claires circulant au sein des services de l'Administration pourraient permettre une meilleure définition du concept et une application plus aisée.

6.1.1 Les entreprises déficitaires, des mécènes en puissance

Le fait que le seuil de déductibilité des dons soit calculé, en droit suisse, sur le bénéfice net imposable, exclu *de facto* les entreprises déficitaires du cercle des mécènes. Une façon d'encourager le mécénat serait de calculer ce seuil non sur le bénéfice net mais sur le chiffre d'affaires brut comme c'est le cas en France. Nous supputons que cette base de calcul soit le fait de cette méfiance latente à l'encontre du mécénat. Cependant, au vu des avancées culturelles, cette méfiance ne devrait plus avoir de raison d'être et les entreprises ne réalisant pas de bénéfices devraient pouvoir s'impliquer dans la vie culturelle de la communauté.

157

BESSON, *Liberté d'association*, p.54.

Comme le soulignait le Professeur Oberson, au cours de son intervention au colloque sur l'encouragement au mécénat en matière culturelle de 1996, « *l'entreprise en difficulté peut avoir tout intérêt à promouvoir des opérations culturelles, notamment dans le cadre d'une politique de marketing visant son redressement à moyen ou long terme* ».

6.2 Augmentation des déductions et des réductions d'impôt

Nous pourrions imaginer un rehaussement des limites de déductibilité et de réduction d'impôt pour tous les dons dont nous avons parlé au cours de ce mémoire. Sans aucun doute cette idée serait très bien accueillie par les mécènes ou potentiels mécènes.

Pour ne pas trop embarrasser l'Etat (aussi bien suisse que français), cette augmentation devrait être graduelle. Ainsi faudrait-il permettre en Suisse une déduction de 50% dans la limite de 40% du revenu imposable ou du bénéfice net par exemple.

En France, concernant le système d'octroi d'une réduction d'impôt dans le cadre de l'acquisition d'un trésor national pour le compte de l'Etat ou pour le compte de la société même, nous pourrions imaginer une réduction de 100% dans les deux cas.

Cependant nous avons pu constater que bien souvent les politiques fiscales des pays voisins ne sont souvent pas plus favorables que celles déployées en Suisse et en France.

Par exemple, aux Pays-Bas, si la déduction vaut pour les dons faits par les particuliers, en espèces ou en nature, elle est plafonnée à 10% du revenu brut et ne s'applique qu'à la fraction supérieure à 1% du revenu brut. De plus la déduction ne peut être inférieure à €60.

Pour les entreprises, seuls les dons en espèces sont déductibles du bénéfice imposable dans la limite de 6% de ce dernier, dans la mesure où ils représentent un montant total d'au moins €227.

Au Royaume-Uni, l'avantage fiscal consécutif à un don en espèces fait par un particulier se traduit le plus souvent par le remboursement à l'organisation bénéficiaire de la part d'impôt payée par le donateur sur le montant du don. Le traitement fiscal du don dépend également du fait qu'il s'agisse de dons ponctuels ou de dons réguliers (*Payroll scheme*).

Pour les entreprises, les dons sont déduits du résultat global avant imposition et réduisent ainsi l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

Dans les deux cas, l'avantage fiscal est subordonné au caractère limité des prestations fournies par les organisations bénéficiaires en contrepartie des dons¹⁵⁸.

¹⁵⁸ In *Mécénat, associations et fondations*, les éditions officielles des journaux officiels p147 à 153, France.

Dans les deux exemples cités, la fiscalité ne semble pas plus innovante ni plus favorable que ce qui se passe en Suisse et en France, cependant au Royaume-Uni et aux Pays-Bas le mécénat culturel est beaucoup plus développé.

Afin d'appuyer notre propos nous prendrons l'exemple des Etats-Unis.

En 2001, les dons dans le domaine culturel et humanitaire représentaient 12.41 milliards de \$ (faits par 89% des foyers fiscaux, soit 2% PIB). Avec une exemption fiscale de l'ordre de 40% en moyenne, ce sont ainsi près de 6 milliards de \$ qui ont été alloués de manière indirecte à ce secteur. Aux USA, on prend en compte la totalité du don effectué comme base de calcul mais le pourcentage de réduction d'impôt sur le revenu qu'il peut entraîner varie selon les donateurs ou la nature du don : il est de 10% pour une société commerciale, de 20 à 50% pour un individu mais une déduction de 100% de la valeur d'un don est possible lorsqu'il s'agit d'une œuvre ou d'un legs¹⁵⁹. Grâce à ces chiffres nous pouvons déjà supputer que le retard, en terme de mécénat, de la France et de la Suisse ne trouve pas ses explications dans une fiscalité insuffisamment favorable, mais dans une "culture du mécénat" qui n'est pas la même qu'aux Etats-Unis par exemple.

6.2.1 Le report de l'excédent du don

En France, il est possible de reporter l'excédent de crédit d'impôt sur 5 ans. Cette mesure permet de compenser les plafonds de déductibilité des dons instaurés. Ainsi tout contribuable, personne physique ou morale, aurait le choix entre des versements ponctuels, mais de moindre importance, et des versements plus conséquents mais moins fréquents. Dans les deux cas, le mécène est incité à faire des dons. Cette mesure accompagnée des autres proposées peut créer un réel cadre juridique et fiscal favorable à l'essor du mécénat en Suisse.

6.3 Mise en avant de la conservation du patrimoine

6.3.1 L'acquisition d'œuvres d'artistes vivants ou disparus

Aujourd'hui le mécénat ne consiste plus en un soutien financier qu'une riche famille apporterait à un artiste, afin qu'il puisse disposer de tout son temps pour créer. En effet, si l'octroi de bourses permet à des artistes de mettre sur pieds des projets, la taxation de ces bourses comme des revenus, n'incite pas à y recourir.

Afin de conserver et d'enrichir son patrimoine culturel et artistique, la France permet aux entreprises de déduire, dans des limites édictées par la loi, une partie des frais d'acquisition de trésors nationaux pour l'Etat ou pour l'entreprise elle-même. Un concept original permettant aux entreprises de déduire dans certaines limites l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants a également été instauré. Il s'agit là d'une façon de soutenir des artistes, d'inscrire son action de mécène dans la durée et d'enrichir le patrimoine.

¹⁵⁹ http://www.artelio.org/Art..php3?id_Art.=60

Introduire cette possibilité en Suisse était une idée déjà soutenue par le Professeur Oberson en 1996 lors d'un colloque organisé par le Centre du droit de l'Art. Au vu du renforcement de ce type de mécénat en France, la Suisse serait bien avisée de s'inspirer de ce modèle et d'inciter fiscalement les entreprises à acquérir des œuvres d'artistes vivants ou disparus.

Notons que ce type de mécénat pourrait être accompagné des contreparties en communication comme en France (section 5.2).

7. Conclusion

La Suisse et la France, en réformant leur droit tentent de re-dynamiser le mécénat culturel. Cependant les biais utilisés ne sont pas les mêmes puisque le droit suisse offre une déduction du revenu ou bénéfice imposable, alors que le droit français octroie un crédit d'impôt imputable sur l'impôt dû.

Contrairement au droit suisse qui prend comme base de calcul du plafond de déduction le bénéfice net des personnes morales, le droit français prend en compte le chiffre d'affaires, soit une base de calcul beaucoup plus large.

Avec la modification votée le 8 octobre 2004¹⁶⁰, la Suisse permettra désormais aux personnes physiques et morales de déduire leurs dons à des personnes morales exonérées d'impôt en raison de leurs buts d'utilité publique ou d'intérêt général, dans la limite de 20% de leur revenu ou bénéfice net, à la place des 10% initialement possible. Un changement éventuel au niveau cantonal ne sera possible que si les cantons le décident, puisque cela relève de leurs compétences au vu de l'Art. 129 de la Constitution fédérale.

La France, quant à elle, a augmenté les plafonds de réduction d'impôt afférant aux dons faits par les personnes physiques et les personnes morales en les faisant passer de 50% à 66% pour les particuliers dans la limite de 20% de leur revenu imposable (auparavant 10%), et de 50% à 60% pour les personnes morales dans la limite de 0.5% de leur chiffre d'affaires (auparavant 0,35%).

Sans aucun doute, comme tout système, la fiscalité du mécénat est perfectible et une réforme en Suisse et en France élargissant le cercle des bénéficiaires et des mécènes ainsi qu'un rehaussement des plafonds de déductibilité ou de réduction d'impôt permettrait de créer un nouvel engouement pour le mécénat culturel.

Grâce aux conversations que nous avons eues avec des personnalités en charge du secteur mécénat et sponsoring de grandes sociétés, nous avons pu remarquer **qu'une fiscalité favorable à des actions de mécénat n'est pas un facteur déterminant qui dirigerait leurs actions**. Bien entendu, toute mesure incitative est accueillie favorablement, mais en tant que membres de la Communauté, ces grandes entreprises plaident avant tout leur rôle de citoyen, sans toutefois renier les retombées positives que de tels actes peuvent avoir.

Ce seraient donc de plus petites entreprises et les particuliers qui seraient plus sensibles à une fiscalité favorable. Sachant que les PME, dans les deux Etats étudiés, sont prépondérantes dans la structure économique, la nécessité d'une fiscalité incitative est indéniable.

Cependant le retard accusé par la France et la Suisse sur la question du mécénat culturel ne serait pas tant attribuable à une fiscalité insuffisamment incitative, qu'à un obstacle sociologique voire psychologique. Deux constatations appuient cette

¹⁶⁰ FF 2004 5095.

thèse. En effet, en compulsant des rapports d'étude effectués par les deux pays sur le financement de la culture, nous pouvons certes constater que les entreprises y participent activement, mais surtout que le secteur culturel semble encore très ancré comme un domaine d'Etat.

A titre d'exemple nous citerons la loi fédérale sur l'encouragement de la culture actuellement en cours d'étude et de rédaction. Le principe de subsidiarité est prôné et les compétences sont réparties entre les différents échelons du pouvoir, sans vraiment laisser de place au secteur privé.

En France également l'Etat et ses organes restent au cœur du secteur culturel.

Les raisons de ce quasi-accaparement ne sont pas toujours nobles puisqu'il s'agit surtout de ne pas trop diminuer les ressources de l'Etat, mais sont surtout étroitement liées aux politiques fiscales qui changent au bon gré des politiciens.

Au contraire, aux Etats-Unis, si les mesures fiscales ne sont pas, dans l'ensemble, toujours plus compétitives qu'en Europe, par tradition l'Etat laisse l'initiative au secteur privé¹⁶¹.

Un second fait qui peut expliquer le retard de la Suisse et de la France, est historique.

En effet, en Europe, le patrimoine est partout autour de nous, inutile d'aller dans des musées pour contempler l'Histoire culturelle et artistique. *A contrario* aux Etats-Unis, cette Histoire est moins palpable car plus nouvelle et moins riche.

Naturellement l'Europe s'est tournée vers un mécénat social et humanitaire alors que les Etats-Unis chercheraient à combler ce hiatus culturel.

Nous ajouterons que le mécénat est fortement concurrencé par le sponsoring, dont le traitement fiscal est bien plus simple et favorable de manière générale. Mais il est important de noter que le sponsoring et le mécénat ne correspondent pas à la même démarche. En effet, le sponsoring est un acte marketing, mercantile, offrant une forte exposition médiatique. Le mécénat, quant à lui, correspond à une démarche plus « noble », plus discrète et sans aucun doute plus idéale. D'où une ambiguïté quant à la « promotion » qu'il peut être fait du mécénat ; l'exposition médiatique doit être discrète voire inexistante, mais ce fait ralentit parallèlement son essor.

Changer une loi est certainement plus aisé que changer les mentalités, aussi une relance du mécénat culturel passera forcément par une législation incitative, mais ne pourra se passer d'un effort de la part de l'Etat pour céder progressivement la place au secteur privé en matière culturelle.

La délicate question de la réforme de l'Etat résonne au loin, mais c'est là le sujet d'un autre mémoire.

¹⁶¹ Pour en savoir plus, veuillez consulter ce lien Internet : http://www.artelio.org/Art..php3?id_Art.=60

8. Remerciements

Je tiens à remercier chacune des personnes qui m'ont accompagnée dans l'écriture de ce mémoire, pour leur patience et leurs conseils avisés. Merci à mes proches et à ceux qui le sont devenus au cours de ces derniers mois.

Un merci tout particulier à Virginie Jordan-Duvoisin qui m'a supervisée et encouragée jusqu'au bout.

Je remercierai également les personnes chargées du mécénat et du sponsoring dans différentes grandes banques et entreprises auxquelles j'ai eu l'occasion de parler, qui m'ont permis d'avoir une vision plus globale du problème grâce à leur expérience.

Annexes :

1. Loi n°2003-709 du 1^{er} août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations
2. Initiative Schiesser (modification du 8 octobre 2004)
3. Circulaire n°12 de l'Administration fédérale des contributions
4. Calculs comparatifs de déductibilité des dons en droit et en droit français pour les personnes physiques et morales.
5. Exemple de calculs de la déductibilité d'un don effectué par une entreprise au titre de l'Art. 238 bis CGI et 238bis AB; reproduction d'un tableau de l'instruction fiscale du 13 juillet 2004
6. Modèle de statuts de fondation d'entreprise; tiré de l'ouvrage d'Olivier Binder, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations à l'usage des entreprises et des entrepreneurs*, Admical Paris 2005
7. Modèle de statuts de fondation d'utilité publique (avec conseil d'administration ou avec directoire et conseil de surveillance) approuvés par le Conseil d'Etat dans son avis du 2 avril 2003; tiré de l'ouvrage d'Olivier Binder, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations à l'usage des entreprises et des entrepreneurs*, Admical Paris 2005
8. Modèle de statuts types pour une fondation en Suisse, tiré du site internet de l'autorité fédérale de surveillances des fondations:
http://www.edi.admin.ch/esv/themen/00063/reglement-fondation_comment.pdf

9. Bibliographie

Monographies

BINDER, Olivier, *Guide juridique et fiscal du mécénat et des fondations à l'usage des entreprises et des entrepreneurs*, Admical Paris 2005

COZIAN, Maurice, *Précis de fiscalité des entreprises 2004-2005*, 28^{ème} édition, édition du Juris-Classeur Paris 2004

DELSOL, Xavier, *Mécénat et parrainage Guide juridique et fiscal*, 3^{ème} édition, Chaponost 2003

DUTHEIL, Philippe-Henri/ COUCHOUX, Stéphane, *Panorama 2004 des fondations d'entreprise: La Loi Aillagon, accélérateur de création?*, Ernst & Young Paris 2005

OBERSON, Xavier, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} édition, Helbing&Lichtenhahn Bâle 2002

Perrin, Jean-François, *Droit de l'association*, Schultess Medias Juridiques SA, Genève Zurich Bâle 2004

POMEY Michel, *Traité des fondations reconnues d'utilité publique*. PUF - 1980

Rey, Grégoire, *Le nouveau droit de la société anonyme*, Weka compétent

VEZ, Parisma, *La fondation: lacunes et droit désirable*, Staempfli Editions Berne 2004

XINGJIAN GAO, *La montagne de l'âme*, ed. de l'Aube, Paris 2004.

Thèse

Lasserre André, *la société anonyme à but non économique en droit suisse*, Thèse de doctorat, Lausanne, Imprimerie des Arts et Métiers S.A. 1976

Commentaires

AGNER Peter / DIGERONIMO Angelo / STEINMANN Gotthard, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Editions Schulthess, 2001

AGNER Peter / DIGERONIMO Angelo / NEUHAUS Hans-Juerg / STEINMANN Gotthard, *Complément au Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Editions Schulthess, 2001

Aperçu des autres sources

Mécénat, associations et fondations, Aux sources de la loi, Les éditions des journaux officiels Paris 2004

Perspectives et risques de nouveautés juridiques 2004/2005, KPMG Legal Genève 2005

L'encouragement au mécénat en matière culturelle aspects économiques et fiscaux, Actes d'un colloque organisé le 26 septembre 1996, édités par Quentin Byrne-Sutton, Corinne Dumont Kurz et Fabienne Geisinger-Mariéthoz Zurich 1998

Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 23 octobre 2003

10. Table des abréviations

AFC	Administration Fédérale des Contributions
al.	Alinéa
art.	Article
ATF	Arrêt du Tribunal Fédéral
CCF	Code Général des Impôts
CCF	Code civil Français
CGI	Code civil Suisse du
CO	Code des Obligations
CPS	Code Pénal Suisse du
FF	Feuille Fédérale
IFD	Impôt fédéral direct
ICC	Impôt cantonal et communal
IR	Impôt sur le revenu
IS	Impôt sur les sociétés
LIA	Loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (RS 642.21)
LIFD	Loi Fédérale sur l'Impôt Fédéral Direct du 14 décembre 1990 (RS 642.11) .
LHID	Loi Fédérale sur l'Harmonisation des Impôts Directs du 14 décembre 1990 (RS 642.14)
LIPP V	Loi sur l'imposition des personnes physiques - Détermination du revenu net 22 septembre 2000 (RSG D 3 16)
let.	litera
LTVA	Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée du 2 septembre 1999 (RS 641.20)
PIB	Produit Intérieur Brut
PME	Petites et Moyennes entreprises
RC	Registre du Commerce
RO	Recueil Officiel du droit fédéral
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SA	Société Anonyme
Sàrl	Société à responsabilité limitée
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée