



LES DOCUMENTS DE TRAVAIL DU SÉNAT

Série LÉGISLATION COMPARÉE

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

Sommaire

	Pages
NOTE DE SYNTHÈSE	5
DISPOSITIONS NATIONALES	
Allemagne	11
Espagne.....	17
Italie.....	21
Pays-Bas	27
Royaume-Uni.....	31
Suisse.....	37

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

Le 17 décembre 2002, le Premier ministre a exposé le plan de relance du mécénat et des fondations. Ce plan prévoit, d'une part, le développement du mécénat des particuliers et des entreprises par un renforcement des incitations fiscales et, d'autre part, un allègement de la fiscalité des fondations. Les dispositions de nature législative de ce plan ont été reprises par le projet de loi relatif au mécénat et aux fondations, qui a été présenté en conseil des ministres le 5 mars 2003.

La réforme envisagée conduit à s'interroger sur les dispositions en vigueur chez nos voisins européens, **l'Allemagne, l'Espagne, l'Italie, les Pays-Bas, le Royaume-Uni et la Suisse.**

Pour chacun des pays retenus, la présente étude analyse donc :

– l'incidence des dons faits par les particuliers sur l'imposition de leurs revenus ;

– l'incidence des dons faits par les entreprises sur l'imposition de leurs résultats, au titre de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu et, le cas échéant, au titre d'autres impôts ayant la même assiette ;

– les particularités du régime fiscal des fondations, d'une part, en matière d'imposition des résultats et, d'autre part, pour ce qui concerne les droits de succession et de donation, que les fondations aient ou non le statut juridique de fondation.

En effet, bien qu'il existe dans tous les pays des structures juridiques *ad hoc* correspondant à la fondation française et permettant d'affecter un patrimoine à un objet précis, dans certains cas, les fondations fonctionnent sous une autre forme juridique, l'association par exemple.

Comme le régime fiscal des dons peut varier selon le domaine d'activité du bénéficiaire, seules les mesures applicables au mécénat culturel ont été étudiées.

Dans tous les pays étudiés, les dons des particuliers et des entreprises apportent des avantages fiscaux, dont la diversité (réduction de l'assiette imposable, octroi d'un crédit d'impôt, remboursement d'une partie de l'impôt payé) reflète les structures des différents systèmes fiscaux nationaux.

De même, dans tous les pays étudiés, les organismes sans but lucratif bénéficient d'un régime fiscal favorable dès lors qu'ils poursuivent des objectifs d'intérêt général et que leurs activités marchandes présentent un caractère marginal. Ce régime fiscal est donc souvent indépendant du statut juridique.

Pour encourager le mécénat culturel, les différents pays européens recourent donc aux mêmes dispositifs, mais les appliquent selon des modalités différentes. Plutôt que d'analyser ces divergences, développées dans le corps de l'étude, il est apparu important de souligner ici :

– **les récentes modifications apportées aux dispositifs d'encouragement du mécénat en Allemagne, en Espagne, en Italie et au Royaume-Uni ;**

– **les incitations spécifiques pour les dons réguliers faits par les particuliers aux Pays-Bas et au Royaume-Uni ;**

– **le régime fiscal très favorable des organismes sans but lucratif en Espagne et au Royaume-Uni.**

1) Les récentes modifications apportées aux dispositifs d'encouragement du mécénat en Allemagne, en Espagne, en Italie et au Royaume-Uni

L'Allemagne, l'Espagne, l'Italie et le Royaume-Uni ont récemment modifié leur dispositif législatif encadrant le mécénat et les fondations : l'Espagne l'a complètement réformé, tandis que les trois autres pays ont procédé à quelques adaptations.

a) Deux lois espagnoles adoptées en décembre 2002 ont réformé le dispositif législatif encadrant le mécénat et les fondations

La loi espagnole du 23 décembre 2002 relative au régime fiscal des entités sans but lucratif et aux incitations fiscales au mécénat a défini le concept d'« organisme sans but lucratif » et modifié le régime fiscal des dons, afin de le rendre plus attractif. Elle a notamment porté de 20 % à 25 % la part des dons des particuliers déductibles de l'impôt sur le revenu et prévu que les lois de finances annuelles définissent des programmes prioritaires pour lesquels le pourcentage déductible pourra s'élever à 30 %.

Cette réforme fiscale a été complétée par l'adoption de la **loi du 26 décembre 2002 sur les fondations**. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2003, cette loi **facilite la création et le fonctionnement des fondations**, en supprimant le régime de l'autorisation administrative préalable et en allégeant leurs obligations comptables.

Les deux lois de décembre 2002 ont remplacé la loi du 24 novembre 1994 relative aux fondations et aux incitations fiscales en faveur du mécénat, jugée insuffisamment efficace.

b) L'Allemagne, l'Italie et le Royaume-Uni ont apporté quelques modifications au régime du mécénat et des fondations

- En **Allemagne**, les dons aux fondations *stricto sensu* bénéficient d'un régime fiscal particulier depuis l'entrée en vigueur de **la loi du 14 juillet 2000 sur les incitations fiscales supplémentaires octroyées aux fondations**. Cette loi prévoit en effet des déductions supplémentaires pour les dons faits à des fondations de droit privé ou de droit public. Alors que les dons faits à des œuvres d'intérêt général sont déductibles du revenu imposable dans la limite de 10 % du revenu brut global, les dons faits à des fondations permettent des déductions supplémentaires : 20 450 € par an et 307 000 € pour les dons faits dans les douze mois qui suivent la création d'une fondation, cette déduction pouvant être étalée sur dix années.

La portée des récentes mesures fiscales destinées à encourager les dons aux fondations a été amplifiée par **la loi du 15 juillet 2002 sur la modernisation du droit des fondations**, qui facilite leur création.

- En **Italie**, **loi du 21 novembre 2000 portant diverses mesures fiscales a modifié le régime du mécénat d'entreprise, en élargissant et en assouplissant les possibilités de déduction fiscale**. Traditionnellement, seuls les dons faits à certaines catégories d'organismes, parmi lesquels les associations et les fondations reconnues, ouvrent droit à une réduction du bénéfice imposable, cette réduction étant limitée à 2 % du bénéfice imposable pour les dons faits à des organismes actifs dans le domaine du spectacle. Par ailleurs, lorsque les dons

sont faits à des organismes dont l'activité concerne le patrimoine, le projet doit être autorisé par le ministère de la Culture. La nouvelle loi, qui laisse subsister le dispositif traditionnel, offre aux entreprises la possibilité de déduire de leur bénéfice imposable la totalité des dons en espèces faits à des organismes culturels, indépendamment du statut de ces derniers et de la nature du projet réalisé.

De plus, le **décret du 10 février 2000, portant mesures pour la simplification de la reconnaissance des personnes morales de droit privé, a simplifié la procédure de reconnaissance des associations et des fondations**, permettant ainsi aux particuliers de mieux utiliser les possibilités de déduction.

- Au **Royaume-Uni**, la loi de finances entrée en vigueur en avril 2000 a apporté quelques incitations supplémentaires aux donateurs. Elle a ainsi simplifié les procédures, notamment pour les entreprises et pour les particuliers imposables au taux le plus faible, elle a supprimé la condition de don minimal et aligné le régime des dons en actions sur celui des dons en nature.

2) Les incitations spécifiques pour les dons réguliers faits par les particuliers aux Pays-Bas et au Royaume-Uni

Dans ces deux pays, les dons ponctuels sont certes encouragés, mais les dons réguliers font l'objet de mesures particulières.

Aux **Pays-Bas**, les dons ponctuels sont déductibles du revenu imposable dans la limite de 10 % du revenu brut et la déduction s'applique seulement à la fraction des dons supérieure à 1 % de ce revenu brut. En revanche, lorsque le donateur s'engage par **acte notarié** à effectuer des dons échelonnés sur une période d'au moins cinq ans, les dons sont intégralement déductibles. Les frais d'acte sont également déductibles.

De même, au **Royaume-Uni**, où, compte-tenu du système de retenue à la source de l'impôt sur le revenu, l'avantage fiscal consécutif à un don en espèces consiste le plus souvent dans le remboursement à l'organisation bénéficiaire du don de la part d'impôt payée par le donateur sur le montant du don, les dons réguliers jouissent d'un régime particulier. Les salariés et les retraités peuvent en effet demander à leur employeur ou à leur caisse de retraite de **retenir à la source les dons** qu'ils souhaitent effectuer. Depuis avril 2000, le **Trésor public abonde le montant de ces dons de 10 %**.

3) Le régime fiscal très favorable des organismes sans but lucratif en Espagne et au Royaume-Uni

La loi espagnole du 23 décembre 2002 qui définit le régime fiscal des entités sans but lucratif apparaît comme une transposition des dispositions qui existent au Royaume-Uni.

- **Au Royaume-Uni, les organisations philanthropiques sont très nombreuses : on en compte plus de 180 000 dans les deux parties du royaume que sont l'Angleterre et le Pays de Galles.** La procédure de l'enregistrement permet à l'organisme public de surveillance de vérifier l'intérêt général de l'objet. Celui-ci entraîne l'octroi d'avantages fiscaux. Indépendants du statut juridique et du domaine d'activité de l'organisation, ils sont particulièrement importants, puisque la plupart des revenus, même d'origine commerciale, échappent à l'impôt. C'est notamment le cas des revenus liés au travail des bénéficiaires de l'organisation et de ceux que la loi considère comme limités, parce qu'ils ne dépassent pas 25 % de la totalité des ressources de l'organisation et restent inférieurs à 50 000 £ (soit environ 75 000 €).

De plus, toute organisation philanthropique qui a des revenus imposables a la possibilité de les « loger » dans une **société commerciale dont elle détient la totalité des capitaux et qui constitue le support de l'activité à l'origine de ces revenus**. Cette société, qui est imposable, peut à son tour céder ses bénéfices à l'organisation qui la détient, afin que ces bénéfices, considérés comme des dons, soient déductibles.

- De même, la récente loi espagnole qui définit le régime fiscal des entités sans but lucratif soustrait du champ d'application de l'impôt sur les sociétés la plupart des revenus de ces organismes. C'est en particulier le cas des revenus de leur patrimoine, mobilier ou immobilier, ainsi que des revenus engendrés par des activités économiques, qu'elles soient liées à leur objet ou qu'elles soient qualifiées d'annexes (parce que ne correspondant pas à plus de 20 % de la totalité de leurs ressources) ou de non significatives (parce que limitées à 20 000 €). Quant aux revenus non exonérés, ils sont imposables au taux de 10 %, alors que le taux normal de l'impôt sur les sociétés est de 25 %.

*

* *

Outre les mesures fiscales reprises par le projet de loi, le plan de relance du mécénat prévoit de simplifier le régime juridique des fondations. Il apparaît donc tout à fait comparable aux dispositifs récemment adoptés en Allemagne, en Espagne et en Italie, qui allient la modernisation du droit des fondations au renforcement des incitations fiscales.

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

ALLEMAGNE

Chaque impôt fait l'objet d'une loi et de règlements d'application spécifiques, mais le cadre général commun à tous les impôts est fixé par le code fiscal.

Ce sont donc les lois relatives aux différents impôts qui énoncent, d'une part, les avantages fiscaux accordés aux particuliers et aux entreprises qui font des dons et, d'autre part, les mesures dérogatoires dont jouissent les fondations, tandis que le code fiscal précise les conditions générales que les personnes morales bénéficiaires des dons doivent remplir pour que ces différentes mesures soient applicables.

Le code fiscal précise que l'expression « personnes morales » inclut non seulement les sociétés, les associations et les fondations, mais aussi les masses patrimoniales de biens. C'est pourquoi, même si la fondation constitue une personne morale *sui generis*, **de nombreuses fondations n'ont pas le statut juridique de fondation**, mais sont par exemple des associations ou des SARL, voire des masses de biens affectés à un objet.

Toutefois, les dons aux fondations *stricto sensu* bénéficient d'un régime fiscal particulier depuis l'entrée en vigueur de **la loi du 14 juillet 2000 sur les incitations fiscales supplémentaires octroyées aux fondations**.

Cette réforme fiscale a été complétée par l'adoption de la loi du 15 juillet 2002 sur la modernisation des fondations, qui facilite la création de ces dernières.

1) Les dons des particuliers

D'après l'article 10b de la loi sur l'impôt sur le revenu, les dons aux **œuvres d'intérêt général**, c'est-à-dire aux organisations dont l'activité ne profite pas à un groupe restreint, mais à la collectivité, sont **déductibles du revenu imposable**.

Cette règle s'applique notamment aux organisations à vocation culturelle et artistique, quelle que soit la nature de leur activité (promotion de la littérature, de la musique, des arts plastiques, gestion d'une bibliothèque, mise en valeur d'une collection d'objets d'art, restauration de monuments, organisation de manifestations culturelles...) et **quel que soit leur statut juridique**.

La déduction vaut aussi bien pour les **dons en espèces** que pour les **dons en nature**. La déduction annuelle est plafonnée à **10 % du revenu brut global**.

Cependant, **la loi du 14 juillet 2000 sur les incitations fiscales supplémentaires apportées aux fondations**, dont la plupart des dispositions sont entrées en vigueur rétroactivement au 1^{er} janvier 2000, prévoit la possibilité de déduire en plus :

– 20 450 € par an, lorsque le don est fait à une fondation de droit privé qui poursuit un but d'intérêt général ou à une fondation de droit public ;

– 307 000 € dans les douze mois qui suivent la création d'une fondation, cette déduction pouvant être fiscalement étalée sur dix ans.

La première disposition vise les fondations qui ont de nombreux donateurs, tandis que la seconde concerne plutôt celles auxquelles les donateurs souhaitent faire un apport très important. Les déductions supplémentaires prévues par la loi de juillet 2000 sont indépendantes du revenu.

Pour bénéficier de toutes ces mesures, le contribuable peut étaler sur sept ans (l'année de la déduction, l'année précédente et les cinq années suivantes) les déductions consécutives à des versements importants. Cet étalement est possible dès lors qu'un don supérieur à 25 565 € dépasse le plafond de 10 % du revenu global fixé par la loi.

2) Les dons des entreprises

Les dons des entreprises permettent de réduire l'assiette de l'impôt sur les sociétés, ainsi que celle de la taxe professionnelle. La taxe professionnelle, qui touche toutes les entreprises industrielles et commerciales indépendamment de leur forme juridique, est calculée, comme l'impôt sur les sociétés, à partir du bénéfice d'exploitation.

a) L'impôt sur les sociétés ou sur le revenu

• **L'article 9 de la loi sur l'impôt sur les sociétés prévoit peu ou prou les mêmes dispositions que l'article 10b de la loi sur l'impôt sur le revenu :**

– déduction des dons à hauteur de 10 % du bénéfice imposable ou de 2‰ du chiffre d'affaires augmenté des salaires versés au cours de l'année ;

– déductions supplémentaires (20 450 € et 307 000 €) lorsque les dons sont faits à des fondations, avec possibilité d'étaler la seconde sur dix ans ;

– étalement sur sept ans (l'année de la déduction et les six années suivantes) des déductions engendrées par des dons supérieurs à 25 565 €

Cet article exclut explicitement les dons sous forme de prestations de droit d'usage.

En outre, les règles générales relatives au report des déficits s'appliquent : il est possible de reporter sur l'exercice immédiatement antérieur la somme de 511 500 €, le report sur les exercices suivants n'étant pas limité.

Le report des pertes sur les exercices précédents est limité depuis le 31 décembre 1998 : auparavant, la perte susceptible d'être reportée était dix fois plus importante et le report pouvait s'effectuer sur les deux exercices précédents.

• Comme l'impôt sur les sociétés frappe essentiellement les sociétés de capitaux, les règles relatives à l'impôt sur le revenu s'appliquent aux entreprises qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur les sociétés, comme les entreprises artisanales et les professions libérales. Le plafond annuel déductible peut être calculé, comme pour les particuliers, à partir du revenu global (10 %). Il peut aussi être calculé à partir du chiffre d'affaires augmenté des salaires versés pendant l'année (2 ‰).

b) Les autres impôts

L'article 9 de la loi sur la taxe professionnelle dispose que les entreprises qui ont fait des dons à des organisations d'intérêt général bénéficient des mêmes réductions d'assiette pour le calcul de la taxe professionnelle que pour le calcul de l'impôt sur les résultats :

– déduction des dons à hauteur de 10 % du bénéfice imposable ou de 2 ‰ du chiffre d'affaires augmenté des salaires versés au cours de l'année ;

– déductions supplémentaires (20 450 € et 307 000 €) lorsque les dons sont faits à des fondations, avec possibilité d'étaler la seconde sur dix ans ;

– étalement sur sept ans (l'année de la déduction et les six années suivantes) des déductions engendrées par des dons supérieurs à 25 565 €

La taxe professionnelle est perçue par les communes, qui appliquent un coefficient variable (entre 300 % et 450 %) à une assiette fournie par l'administration fiscale fédérale. Le taux de l'impôt est de 5 % pour les sociétés de capitaux ; il varie entre 1 % et 5 % pour les entreprises individuelles.

3) Le régime fiscal des fondations

Quel que soit leur statut juridique, les organismes d'intérêt public bénéficient d'un régime fiscal avantageux, car le critère déterminant à cet égard est la nature de l'activité.

a) L'imposition des résultats

Les organismes d'intérêt public sont exonérés de l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où ils poursuivent de façon exclusive et directe des objectifs d'intérêt général. Pour obtenir l'application du régime fiscal préférentiel, il suffit que les statuts précisent clairement le but de l'organisme et que celui-ci puisse apporter tous les justificatifs nécessaires pour établir que l'activité exercée correspond à celle indiquée dans les statuts, l'administration fiscale vérifiant ceci environ tous les trois ans.

En revanche, les revenus provenant des activités marchandes sont imposables, à moins que ces activités marchandes ne soient indissolublement liées à la réalisation des objectifs statutaires et ne constituent pas une forme de concurrence déloyale à l'égard des entreprises astreintes au paiement de l'impôt. Ainsi, dans le cas d'une fondation qui gère un musée, les revenus de la billetterie ne sont pas imposables, tandis que ceux de la buvette le sont.

b) Les droits de succession et de donation

Les organismes d'intérêt public sont exonérés des droits de succession dus sur les transmissions consécutives à un décès ainsi que des droits de donation dus sur les autres transmissions à titre gratuit.

*

* *

La portée des récentes mesures fiscales destinées à encourager les dons aux fondations a été amplifiée par la loi du 15 juillet 2002 sur la modernisation du droit des fondations. Entrée en vigueur le 1^{er} septembre 2002, cette loi prévoit que la création d'une fondation obéit désormais à des normes fédérales. De plus, la

création d'une fondation ne requiert plus une autorisation, mais une simple reconnaissance. Or celle-ci est accordée de droit lorsque les conditions fixées par la loi sont remplies, c'est-à-dire lorsque l'acte de fondation, qui doit être écrit, comprend l'objet et les statuts de la fondation, ceux-ci devant au moins indiquer le nom, le siège et la composition du conseil d'administration de la fondation, ainsi que le patrimoine affecté.

Ces deux réformes se sont traduites par une importante augmentation du nombre des fondations : sur les quelque 11 500 fondations de droit privé enregistrées en décembre 2001, environ la moitié avait été créée au cours des vingt dernières années, le phénomène s'étant amplifié récemment, comme en témoignent les chiffres de la Fédération des fondations allemandes :

Année	Nombre de créations
1990	181
1995	385
1998	505
1999	564
2000	681
2001	829

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

ESPAGNE

Chaque impôt fait l'objet d'une loi spécifique, souvent complétée par un règlement d'application.

Pour ce qui concerne les avantages accordés aux particuliers et aux entreprises qui font des dons aux organismes sans but lucratif, notamment aux organismes à vocation culturelle, ainsi que les mesures dérogatoires dont jouissent les mêmes organismes, les textes fiscaux renvoient à la **loi 49/2002 du 23 décembre 2002 relative au régime fiscal des entités sans but lucratif et aux incitations fiscales au mécénat**. En effet, cette loi a modifié le régime fiscal des dons, afin de le rendre plus attractif, et défini le concept d'« organisme sans but lucratif ».

Cette réforme fiscale a été complétée par l'adoption de la **loi 50/2002 du 26 décembre 2002 sur les fondations**. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2003, cette loi **facilite la création et le fonctionnement des fondations, notamment des plus petites**.

Les deux lois de décembre 2002 ont remplacé la loi du 24 novembre 1994 relative aux fondations et aux incitations fiscales en faveur du mécénat, jugée insuffisamment efficace.

1) Les dons des particuliers

- **L'article 55 de la loi sur l'impôt sur le revenu accorde aux contribuables qui font des dons à l'État, aux communautés autonomes, aux collectivités territoriales et aux organismes sans but lucratif régis par la loi 49/2002 un crédit d'impôt égal à 25 % du montant des dons.**

Ce crédit d'impôt s'impute à hauteur de 67 % sur l'impôt sur le revenu perçu par l'État et à hauteur de 33 % sur l'impôt sur le revenu directement perçu par la communauté autonome (1).

Les organismes sans but lucratif régis par la loi 49/2002 sont les associations reconnues d'utilité publique ainsi que les fondations, dans la mesure où elles poursuivent un but d'intérêt général – culturel par exemple –, y affectent au moins 70 % de leurs ressources et où les activités économiques non liées à leur objet présentent un caractère accessoire. Les fondations étrangères bénéficient des mêmes mesures que les fondations nationales, à condition d'être enregistrées.

C'est la loi 49/2002 qui a porté de 20 % à 25 % la part des dons déductible de l'impôt sur le revenu. La déductibilité concerne **aussi bien les dons en espèces que les dons en nature**. Elle s'applique également à la **donation de droits**, comme l'usufruit sur des biens ou des droits.

La loi 49/2002 prévoit que les lois de finances annuelles peuvent définir des **programmes prioritaires** (par exemple, restauration de certains monuments) pour lesquels le pourcentage déductible pourra s'élever à **30 %**.

Le crédit d'impôt est plafonné. De plus, il entre en concurrence avec celui qui est ouvert pour les investissements relatifs aux immeubles classés. En effet, les bases cumulées de ces deux crédits d'impôts (c'est-à-dire le montant des dons additionné à celui des investissements relatifs aux immeubles classés) sont plafonnées à 10 % du revenu imposable. En outre, l'application de ces deux crédits d'impôt ainsi que de ceux relatifs aux activités économiques et aux revenus provenant de Ceuta et Melilla ne peut rendre l'impôt négatif.

- Les dons effectués au profit de fondations ou d'associations déclarées d'utilité publique, mais qui ne remplissent pas les conditions requises par la loi 49/2002 ne sont déductibles de l'impôt sur le revenu qu'à hauteur de 10 %. C'est par exemple le cas des dons effectués à des organismes à vocation culturelle qui ont des activités économiques non négligeables.

2) Les dons des entreprises

- Lorsqu'ils sont faits aux mêmes organismes, les dons des entreprises permettent d'obtenir une **réduction de l'impôt sur les sociétés**.

(1) L'État rétrocède à chaque communauté autonome 33 % des recettes qu'il y perçoit au titre de l'impôt sur le revenu. En outre, chaque communauté autonome perçoit directement une autre fraction de l'impôt sur le revenu, calculée à partir de son propre barème, celui-ci devant cependant contenir le même nombre de tranches que le barème national.

L'article 20 de la loi 49/2002 précise que cette **réduction** représente **35 %** de la valeur des espèces, biens ou droits donnés. Elle est **plafonnée à 10 % de l'assiette imposable**. Elle ne peut pas engendrer un résultat négatif, mais peut être étalée sur les dix années suivantes.

Les dons effectués pour la réalisation des programmes prioritaires déterminés par la loi de finances de l'année autorisent des déductions allant jusqu'à 40 %.

- Les règles décrites pour les particuliers s'appliquent aux entreprises imposables au titre de l'impôt sur le revenu, aux entreprises artisanales par exemple.

3) Le régime fiscal des fondations

Défini par le titre II de la loi 49/2002, il concerne **non seulement les fondations, mais aussi les associations reconnues d'utilité publique**. Pour bénéficier de ce régime, ces entités doivent être considérées comme « sans but lucratif » par la loi 49/2002.

a) L'imposition des résultats

La loi 49/2002 a considérablement allégé le régime fiscal des organismes sans but lucratif. Une grande partie de leurs revenus échappe à l'impôt sur les sociétés, la loi énumérant les revenus non imposables. Quant aux revenus imposables, ils le sont à un taux très réduit.

- **L'exonération** concerne essentiellement :

- les revenus provenant du patrimoine immobilier ou mobilier (loyers, dividendes...);

- les revenus engendrés par des activités d'ordre économique qui sont indissolublement liées à l'objet social de l'organisme, comme les droits d'entrée dans les musées, bibliothèques ou dans les manifestations culturelles ;

- les revenus engendrés par des activités d'ordre économique connexes à l'objet social, à condition que ces revenus représentent au plus 20 % des ressources de l'organisme ;

- les revenus inférieurs à 20 000 € engendrés par des activités d'ordre économique totalement indépendantes de l'objet social.

- Les revenus non exonérés sont imposables au **taux de 10 %**, alors que le taux normal de l'impôt sur les sociétés est de 25 %.

b) Les droits de succession et de donation

Les organismes sans but lucratif sont exonérés des droits de succession et de donation.

*

* *

La portée des mesures fiscales contenues dans la loi 49/2002 a été amplifiée par la loi 50/2002 sur les fondations. Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2003, cette loi a supprimé l'autorisation administrative préalable à la création des fondations et a allégé leurs obligations comptables, notamment pour les plus petites d'entre elles. Ces mesures devraient permettre la multiplication des fondations, au nombre d'environ 6000 actuellement, alors qu'il existe quelque 180 000 associations.

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

ITALIE

Les avantages fiscaux accordés aux particuliers et aux entreprises qui font des dons, ainsi que le régime fiscal des revenus des organismes sans but lucratif, sont précisés par le décret du 22 décembre 1986 portant approbation des règles relatives à l'imposition des revenus des personnes physiques et morales. Ce texte a été modifié à plusieurs reprises.

La complexité du dispositif applicable aux dons, qui prévoyait des allègements fiscaux différents selon que les dons étaient destinés au patrimoine ou au spectacle, le caractère bureaucratique de la procédure et l'absence de règlement d'application se sont révélés dissuasifs. C'est pourquoi la **loi du 21 novembre 2000 portant diverses mesures fiscales a modifié le régime du mécénat d'entreprise, en élargissant et en assouplissant les possibilités de déduction fiscale.**

En revanche, le régime fiscal des dons des particuliers n'a pas été modifié. Toutefois, **le décret du 10 février 2000 a simplifié la procédure de reconnaissance des associations et des fondations**, encourageant ainsi indirectement le développement des dons faits à ces organismes.

Les dispositions relatives à l'imposition des revenus de certains organismes sans but lucratif ont récemment été simplifiées par le décret législatif du 4 décembre 1997, qui allège leurs contributions.

1) Les dons des particuliers

Le décret du 22 décembre 1986 portant approbation des règles applicables en matière d'imposition des revenus des personnes physiques et morales prévoit des dispositions différentes selon que les dons sont effectués en faveur du patrimoine ou des spectacles. Cette distinction est liée au fait que,

traditionnellement, les questions culturelles relevaient de deux ministres : le ministre du patrimoine, et le ministre du tourisme et des spectacles. Si cette distinction n'a plus cours, de nombreux textes en portent encore la trace.

- D'après les alinéas h et h-bis de l'article 13-bis du décret du 22 décembre 1986, les **dons en espèces et en nature** faits à certains organismes dont l'objet est la mise en valeur du **patrimoine** ouvrent droit à un **crédit d'impôt égal à 19 % du montant du don** (2). Ce crédit d'impôt n'est pas plafonné, mais ne peut être imputé que sur l'impôt de l'année, sans possibilité de report.

Cette mesure s'applique aux **dons faits à l'État, aux collectivités territoriales, aux personnes de droit public, ainsi qu'aux associations et aux fondations sans but lucratif**, dans la mesure où elles ont obtenu la personnalité morale à l'issue de la procédure de **reconnaissance**. Les dons doivent permettre de soutenir l'une des activités suivantes :

- toute activité (y compris étude, recherche ou documentation) liée à l'acquisition, à l'entretien, à la protection ou à la restauration de biens classés, qu'il s'agisse de biens meubles ou immeubles ;

- organisation d'expositions ou d'autres manifestations culturelles relatives aux mêmes biens.

Les activités visées sont donc essentiellement celles qui concernent l'entretien du patrimoine, ainsi que celles qui leur sont liées.

L'attribution de l'avantage fiscal est subordonnée, d'une part, à la conclusion d'une **convention** entre le donateur et le bénéficiaire et, d'autre part, au fait que le ministre de la culture **autorise** le projet pour lequel le soutien du public est demandé. Le ministère **contrôle** ensuite l'utilisation des dons : il approuve notamment les prévisions de dépenses et leur exécution. Les dons qui ne sont pas intégralement utilisés pour l'un des projets autorisés sont reversés au **budget de l'État**.

- L'alinéa i de l'article 13-bis du décret du 22 décembre 1986 prévoit que les dons à des organismes actifs dans le domaine du **spectacle** donnent également droit à une réduction d'impôt. Cette disposition a été introduite par une loi d'avril 1985.

Les dons en espèces faits à l'État, aux collectivités territoriales, aux personnes de droit public, ainsi qu'aux associations et aux fondations, dans la mesure où elles sont sans but lucratif et où elles ont obtenu la personnalité morale, donnent droit à une réduction d'impôt égale à 19 % du montant du don, dans la limite de 2 %

(2) Lorsque la mesure a été introduite, en 1982, le pourcentage était de 27 %. Il a été réduit à 22 % en 1995, puis à 19 % en 1997.

du revenu imposable, à condition que les **bénéficiaires exercent exclusivement leurs activités dans le domaine du spectacle** et que les dons soient utilisés pour l'une des opérations suivantes :

- construction ou entretien de structures d'accueil ;
- production de spectacles.

Dans deux cas particuliers, la réduction d'impôt s'élève à 30 % du montant du don. Il en va ainsi lorsque les versements sont effectués au profit :

- d'organismes d'intérêt national actifs dans le domaine musical et qui se transforment en fondations, mais seulement au moment de la création de la fondation ;
- de la Biennale de Venise.

De même que la réduction d'impôt relative au patrimoine, celle-ci ne peut être imputée que sur l'impôt de l'année, sans possibilité de report. Les dons qui ne sont pas intégralement utilisés pour l'une des activités susceptibles d'être encouragées sont reversés au budget de l'État.

*

* *

La procédure de reconnaissance des associations et des fondations a été simplifiée depuis l'entrée en vigueur du décret du 10 février 2000, portant mesures pour la simplification de la reconnaissance des personnes morales de droit privé, permettant aux particuliers de mieux utiliser les possibilités de déduction.

Alors qu'auparavant la reconnaissance était en principe accordée par un décret du président de la République, désormais, il suffit en règle générale d'une décision préfectorale, au niveau de la province. De plus, dans la mesure où l'objet est licite et où le patrimoine est adéquat, l'autorisation est octroyée de droit dans les 120 jours suivant le dépôt de la demande.

2) Les dons des entreprises

- D'après l'article 65 du décret du 22 décembre 1986, le dispositif décrit pour les particuliers s'applique aux entreprises à quelques différences près, les avantages fiscaux étant subordonnés au respect des mêmes procédures contraignantes :

- les dons entraînent non pas une diminution d'impôt, mais une **réduction du bénéfice imposable** égale au montant du don, cette réduction étant

plafonnée à 2 % du bénéfice imposable lorsque les dons sont faits en faveur du spectacle ;

– pour les dons faits en faveur du patrimoine, seuls les dons en espèces sont déductibles du bénéfice imposable (alors que les dons en nature peuvent apporter une réduction de l'impôt sur le revenu dû par les particuliers).

- Les entreprises imposables au titre de l'impôt sur le revenu bénéficient des mêmes mesures que les particuliers.

- Le dispositif a été beaucoup critiqué, de sorte que **la loi du 21 novembre 2000 portant diverses mesures fiscales a amélioré les possibilités de déduction fiscale pour les entreprises, qu'elles soient imposées au titre de l'impôt sur les sociétés ou de l'impôt sur le revenu.**

L'article 38 de cette loi, qui modifie l'article 65 du décret du 22 décembre 1986 portant approbation des règles applicables en matière d'imposition des revenus des personnes physiques et morales, offre aux entreprises la possibilité de **déduire de leur bénéfice imposable la totalité des dons en espèces faits à des organismes culturels**, quel que soit le statut de ces derniers, public ou privé, et sans reprendre la distinction entre patrimoine et spectacle. Le nouveau dispositif s'ajoute à l'ancien. Il ne le remplace pas.

La loi du 21 novembre 2000 prévoit qu'un décret détermine les modalités d'application du dispositif qu'elle introduit. Le premier date du 11 avril 2001. Il a été remplacé par celui du 3 octobre 2002.

La déductibilité des dons est liée à l'absence de but lucratif du bénéficiaire (indépendamment de son statut) et au fait que la nature culturelle de ses activités est prévue par les statuts. Les bénéficiaires peuvent utiliser ces dons pour réaliser n'importe quel projet culturel. Si le ministère continue à contrôler l'utilisation des dons, le régime de l'autorisation préalable a disparu.

Le législateur a introduit un mécanisme destiné à limiter l'impact de ces mesures d'encouragement du mécénat culturel des entreprises sur le budget de l'État. Lorsque le montant cumulé au niveau national de tous les dons réalisés au titre de l'article 65 du décret dépasse un certain montant, fixé pour 2003 à 51 700 000 €⁽³⁾, les destinataires doivent en reverser une partie au Trésor public. Ceci crée donc une incertitude pour les bénéficiaires des dons.

Lorsque le montant cumulé au niveau national des dons dépasse le plafond fixé, les bénéficiaires doivent reverser 37 % de la différence entre ce qu'ils ont reçu et ce qu'ils auraient reçu si le montant total des dons avait correspondu au plafond de 51 700 000 € la répartition des dons restant inchangée.

(3) Pour l'exercice 2001, le plafond avait été fixé à 270 milliards de liras (soit environ 140 millions d'euros) ; pour 2002, il a été réduit à 175 milliards de liras (soit environ 90 millions d'euros).

Les règles relatives au report des déficits s'appliquent : ceux-ci sont imputables sur les cinq exercices suivants.

En 2001, le montant cumulé des dons faits au titre de l'article 65 a été très inférieur au plafond : il s'est élevé à environ 17 millions d'euros. Presque les deux tiers des dons ont été effectués au profit du domaine du spectacle, les théâtres de la Scala de Milan et de la Fenice de Venise étant les plus grands bénéficiaires.

3) Le régime fiscal des fondations

a) L'imposition des résultats

- Les associations et les fondations qui sont reconnues comme personnes morales sont imposables au titre de l'impôt sur les sociétés (4), tandis que les autres sont imposables au titre de l'impôt sur le revenu.

Cependant, les revenus engendrés par les activités liées aux objectifs statutaires, y compris les revenus des prestations de service vendues aux associés et donateurs ou aux associations qui ont des buts similaires, ne sont pas imposables.

Cette règle générale d'exonération connaît d'importantes limitations : ainsi, les revenus produits par la cession de biens neufs produits en vue de la vente, par les activités d'hôtellerie et de restauration, ainsi que par l'organisation de voyages touristiques et d'expositions à caractère commercial sont imposables. Lorsqu'ils sont imposables, ces revenus sont taxés à un taux inférieur à celui de 35 % qui s'applique aux sociétés depuis le 1^{er} janvier 2003. En application du régime forfaitaire, leur taux d'imposition est de 15 ou 25 % pour les activités de prestation de services, et de 10 ou 15 % pour les autres activités.

- Conformément au décret législatif du 4 décembre 1997, qui a réorganisé l'imposition des entités non commerciales, **les organismes qualifiés d'ONLUS** (organismes non lucratifs d'utilité sociale) **bénéficient d'un régime plus favorable.**

Indépendant du statut juridique, ce régime vaut aussi bien pour les fondations que pour les associations, voire pour les entités dépourvues de la personnalité morale. La qualification d'ONLUS est liée à l'absence de but lucratif, à l'exercice de l'une des activités prévues par le texte de 1997, parmi lesquels la promotion de l'art et de la culture, ainsi qu'à d'autres conditions, variables selon le secteur d'activité. Ainsi, les organismes actifs dans le domaine culturel ne peuvent

(4) L'impôt sur les sociétés est l'IRPEG, c'est-à-dire l'impôt sur le revenu des personnes morales.

être reconnus comme ONLUS que si leur activité présente un caractère d'« utilité sociale ». Il faut pour cela que cette activité bénéficie à des personnes désavantagées à un titre ou à un autre (handicap, situation familiale ou économique...), à moins que l'organisme n'ait bénéficié de crédits nationaux. Cette dernière condition permet par exemple de classer la Fondation pour le festival Rossini parmi les ONLUS. La qualification d'ONLUS est obtenue par l'enregistrement sur le registre *ad hoc* du ministère des Finances, qui vérifie que l'activité correspond aux conditions déterminées par le texte de 1997. Les ONLUS ont l'obligation de tenir une comptabilité particulièrement complexe, qui sépare notamment les activités commerciales, et de rendre compte de leurs activités.

Les ONLUS ne sont imposés ni sur les revenus issus des activités liées à leurs objectifs statutaires ni sur les revenus provenant d'activités connexes, telles la vente de brochures dans un musée, dans la mesure où ces revenus restent inférieurs à 66 % de la totalité de leurs dépenses. Les revenus fonciers et financiers des ONLUS sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

b) Les droits de succession et de donation

La loi du 18 octobre 2001 intitulée « Premières interventions pour la relance de l'économie » a remplacé les droits de succession et de donation par un droit d'enregistrement.

Cette loi précise que les exonérations et allègements qui existaient auparavant en matière de droits de succession et de donation sont toujours valables. Or, le décret du 31 octobre 1990 relatif aux droits de donation et de succession excluait de son champ d'application les associations et les fondations reconnues, dans la mesure où leur objet consistait en l'assistance, l'étude, la recherche scientifique, l'éducation, l'instruction ou en toute autre finalité d'utilité publique. De même, les ONLUS étaient exonérés des droits de succession et de donation.

Les associations et fondations qui ne sont ni reconnues ni considérées comme ONLUS ne sont donc pas exonérées du droit d'enregistrement. Elles le paient donc, au taux de droit commun (qui varie selon la nature des biens entre 1 % et 7 %), mais seulement sur la partie qui dépasse 67 769 €

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

PAYS-BAS

Chaque impôt fait l'objet d'une loi et de règlements d'application spécifiques.

Ce sont ces différents textes qui énoncent, d'une part, les avantages fiscaux accordés aux particuliers et aux entreprises qui font de dons et, d'autre part, les mesures dérogatoires dont jouissent les fondations.

Ces dernières sont très nombreuses : il en existe plus de 100 000. Elles obtiennent la personnalité morale par **simple enregistrement de leurs statuts auprès de la chambre de commerce et d'industrie, les statuts devant faire l'objet d'un acte notarié**. Les associations qui souhaitent obtenir la personnalité morale doivent respecter les mêmes formalités.

1) Les dons des particuliers

D'après **l'article 6.32 de la loi sur l'impôt sur le revenu**, les dons aux organisations culturelles sont déductibles du revenu imposable, dans la mesure où l'entité bénéficiaire a son siège aux Pays-Bas. Lorsqu'elle est établie à l'étranger, elle doit être agréée par l'administration pour que le don soit déductible.

La déduction s'applique indépendamment du statut juridique du destinataire du don.

La déduction vaut pour les **dons en espèces ou en nature**. Elle est **plafonnée à 10 % du revenu brut et ne s'applique qu'à la fraction des dons supérieure à 1 % du revenu brut**. De plus, la déduction ne peut pas être inférieure à 60 €

Les limites de 1 % et de 10 % ne sont pas applicables **lorsque le donateur, par acte notarié, s'engage à effectuer des dons échelonnés sur une période d'au moins cinq ans : la totalité des dons est alors déductible**, de même que les frais de l'acte notarié. Cette formule est applicable pour les dons en nature.

La déduction pour dons fait partie des déductions « personnelles ». En tant que telle, elle ne peut pas engendrer de pertes, mais un report sur les revenus des années suivantes est possible si la déduction est trop importante pour pouvoir être imputée sur les revenus de l'année.

2) Les dons des entreprises

- D'après l'article 16 de la loi sur l'impôt sur les sociétés, **les dons en espèces (5) des entreprises 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 €**

La mesure est applicable aux dons faits à des bénéficiaires établis à l'étranger, mais à condition qu'ils aient été agréés par l'administration.

Les règles générales relatives au report des déficits s'appliquent : il est possible de reporter les pertes, d'une part, sur les trois exercices antérieurs et, d'autre part, sur les exercices suivants, à condition d'avoir obtenu l'accord de l'administration.

- Pour les entreprises imposées au titre de l'impôt sur le revenu, les règles exposées pour les particuliers s'appliquent.

3) Le régime fiscal des fondations

Toutes les organisations qui ont une activité à caractère culturel, philanthropique, scientifique, ainsi que, de façon générale, celles qui poursuivent un objectif d'intérêt général bénéficient d'un **régime fiscal favorable, indépendamment de leur statut juridique.**

a) L'imposition des résultats

Ces organisations sont exonérées de l'impôt sur les sociétés. En effet, la loi sur l'impôt sur les sociétés énumère les entités qui y sont assujetties : les associations et fondations qui ont leur siège aux Pays-Bas ne sont redevables de

(5) Les dons en nature sont déductibles du bénéfice seulement s'ils sont considérés comme des charges, c'est-à-dire s'ils ont un lien avec l'objet de l'entreprise.

l'impôt sur les sociétés que si elles exploitent une entreprise dans des conditions concurrentielles (6). Dans ce cas, seuls les revenus engendrés par les activités économiques sont imposables, à moins qu'ils ne soient affectés à un objet désintéressé et que, par ailleurs, leur montant soit limité (environ 7 000 € par an).

b) Les droits de succession et de donation

Les organisations mentionnées plus haut sont exonérées de l'impôt sur les successions à hauteur de 8 284 € et de l'impôt sur les donations à hauteur de 4 143 €

Lorsque les dons ou les legs dépassent ces plafonds, ils sont imposables au taux de 11 %, alors que le taux d'imposition des dons et legs faits à des étrangers à la famille varie entre 41 % et 68 %.

(6) Vu la facilité de création des fondations par rapport aux sociétés (absence de capital minimal) et aux associations (pas d'obligation de réunir les associés), des entreprises peuvent être constituées en tant que fondations. L'interdiction de redistribution des profits aux fondateurs peut être contournée, car rien n'empêche une fondation de distribuer les bénéfices réalisés par d'autres entités.

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

ROYAUME-UNI

Si l'on excepte l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés, qui font l'objet d'un texte commun, chaque impôt est régi par une loi spécifique. Les lois fiscales sont périodiquement modifiées par les lois de finances annuelles, l'année budgétaire commençant le 6 avril et s'achevant le 5 de l'année suivante.

La loi qui régit à la fois l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés comporte des dispositions destinées à encourager les dons faits aux organisations philanthropiques, et donc en particulier à celles dont l'objet est d'ordre culturel. Ces mesures ont été modifiées par la loi de finances de 2000, qui est entrée en vigueur le 6 avril 2000, de façon à rendre le dispositif plus incitatif.

Les organisations philanthropiques (*charities*) sont très nombreuses : plus de 180 000 d'entre elles sont actuellement enregistrées en Angleterre et au Pays de Galles. La procédure de l'enregistrement permet à l'organisme public de surveillance de vérifier l'intérêt général de l'objet. Celui-ci entraîne l'octroi d'avantages fiscaux. Indépendants du statut juridique et du domaine d'activité de l'organisation, ils sont énoncés par les lois fiscales qui régissent les différents impôts. Toutes ces dispositions sont réservées aux organisations domiciliées au Royaume-Uni.

1) Les dons des particuliers

L'avantage fiscal consécutif à un **don en espèces** se traduit le plus souvent par le **remboursement à l'organisation bénéficiaire de la part d'impôt payée par le donateur sur le montant du don**. Le bénéficiaire reçoit donc une somme supérieure au montant du don initial. En effet, les dons réels sont réputés être faits

à partir de revenus déjà imposés et la règle générale se fonde sur le taux d'imposition moyen de 22 % (7).

Depuis la réforme de 2000, les particuliers qui donnent des **actions** peuvent également obtenir un avantage fiscal.

- Les dons ponctuels (*Gift Aid Scheme*)

Lorsqu'un particulier dont les revenus sont imposables au taux normal de 22 % fait un don de 100 £ (8), l'organisation bénéficiaire du don peut obtenir le remboursement de 28,2 £ auprès de l'administration fiscale, de sorte que le don total s'élève à 128,2 £. La somme remboursée au bénéficiaire du don correspond à l'impôt dû au taux de 22 % pour un revenu brut de 128,2 £. Ce mécanisme de restitution ne peut fonctionner que si donateur **déclare** ses dons à l'administration. Le bénéficiaire n'est pas obligé de demander ce remboursement, égal à 28,2 % du montant initial du don. Il s'en abstient généralement pour les dons de faible montant, car les frais administratifs seraient supérieurs aux sommes récupérées.

Lorsque les revenus du donateur sont imposables au taux supérieur de 40 %, pour un don de 100 £, l'organisation bénéficiaire reçoit également 28,2 £. En outre, le donateur obtient le remboursement de l'impôt excédentaire, c'est-à-dire 18 % de 128,2 £.

Lorsque les revenus du donateur sont imposables au taux inférieur de 10 %, on applique la même règle que s'il était imposable au taux de 22 % : l'organisation bénéficiaire peut obtenir de l'administration fiscale un complément égal à 28,2 % du montant initial du don. Pour cela, une seule condition est exigée : il faut que le montant total de l'impôt payé par le donateur pendant l'année du don soit au moins égal à celui du don.

Avant la réforme entrée en vigueur en avril 2000, les donateurs dont les revenus étaient imposables à un taux inférieur à 22 % devaient rembourser à l'administration fiscale la différence entre la somme restituée au bénéficiaire du don et l'impôt payé sur le montant brut du don.

Le dispositif, qui concerne les seuls **dons en espèces**, s'applique **indépendamment du montant des dons**, la réforme entrée en vigueur en avril 2000 ayant supprimé la condition de don minimal. Auparavant, le montant minimal était de 250 £. Aucun plafond n'est prévu.

L'application de la règle est cependant liée à **l'absence de contrepartie significative de la part de l'organisation bénéficiaire** en faveur du donateur. Si une prestation est fournie en contrepartie du don, son montant doit être limité et

(7) Il existe trois taux pour les revenus de l'activité professionnelle : 10 %, 22 % et 40 %.

(8) Une livre sterling équivaut à 1,5 euro.

respecter le barème ci-dessous, qui résulte d'un amendement apporté par la loi de finances de 2000 à la loi sur l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les sociétés :

Montant du don	Valeur maximale de la contrepartie
Inférieur à 100 £	25 % du montant du don
Entre 101 et 1 000 £	25 £
Entre 1 001 et 10 000 £	2,5 % du montant du don
Supérieur à 10 000 £	250 £

Ceci signifie par exemple que le bénéficiaire du don ne peut par exemple pas offrir un voyage culturel à ses donateurs. Il peut en revanche leur assurer la gratuité de l'entrée dans les musées qu'il gère.

En même temps que le régime des dons ponctuels a été modifié par la loi de finances pour 2000, le dispositif des **engagements formels** (*deed covenant*) a disparu. Pour bénéficier des mêmes avantages, les donateurs devaient effectuer des dons réguliers à un bénéficiaire donné selon une périodicité déterminée et pour une période d'au moins quatre ans. Les engagements conclus avant le 5 avril 2000 sont valables jusqu'à leur date d'échéance. Depuis 1990, le dispositif des engagements formels coexistait avec celui des dons ponctuels.

- Les dons réguliers (*Payroll Scheme*)

Depuis 1987, les salariés peuvent demander à leurs employeurs de **retenir à la source** les dons qu'ils souhaitent effectuer. Ce système est particulièrement adapté aux dons réguliers. Les retraités peuvent également opter pour ce système, l'organisme qui verse les pensions se chargeant de procéder à la retenue nécessaire. Pour cela, il faut que l'employeur ou la caisse de retraite ait décidé d'adhérer au système, ce qui n'est pas obligatoire.

Les mêmes règles que pour les dons ponctuels s'appliquent. Ainsi, pour un don de 7,8 £, le bénéficiaire reçoit 7,8 £ x 128,2 %, soit 10 £. De même, si le donateur est imposable au taux de 40 %, un don de 6 £ suffit pour que le bénéficiaire obtienne 10 £.

En outre, depuis l'entrée en vigueur de la réforme et jusqu'au mois d'avril 2003, **le Trésor public abonde le montant des dons de 10 %**, de sorte que, pour un don initial de 7,8 £ (ou de 6 £), le bénéficiaire reçoit 11 £.

Les sommes collectées par les employeurs sont versées à un organisme centralisateur. Il s'agit d'une organisation sans but lucratif agréée par

l'administration fiscale. Cet organisme redistribue les sommes reçues conformément aux souhaits des donateurs. Pour cela, il prélève des frais administratifs (en règle générale moins de 4 % du montant des dons ou 0,25 £ par don). Certains employeurs prennent en charge ces frais.

La réforme d'avril 2000 a supprimé le plafond annuel (1 200 £) auparavant applicable aux dons effectués selon ce dispositif.

- Les dons d'actions

Depuis le 6 avril 2000, les particuliers qui donnent des **actions** à une organisation philanthropique peuvent **réduire leur revenu imposable** du montant du don, c'est-à-dire de la valeur des actions augmentée des frais liés au transfert de propriété et diminuée de l'éventuelle contrepartie fournie par le bénéficiaire. En outre, le donateur est exempté du paiement de l'impôt sur les plus-values.

En fonction de leur situation personnelle, cette solution peut être plus avantageuse que celle qui consiste à faire un don en espèces égal au produit de la vente diminué de l'éventuel impôt sur les plus-values réalisées à l'occasion de la cession des actions.

Les particuliers qui souhaitent, à ce titre, effectuer un don de faible valeur ont la possibilité de remettre leurs actions à une organisation sans but lucratif, qui administre un dispositif *ad hoc*, *ShareGift*. Cette organisation revend les actions qui lui sont confiées et redistribue le produit de la vente aux bénéficiaires indiqués par les donateurs.

2) Les dons des entreprises

- **Les dons** sont déduits du résultat global avant imposition et **réduisent l'assiette de l'impôt sur les sociétés**.

Avant la réforme d'avril 2000, les entreprises ne versaient pas la totalité de leurs dons, car elles devaient les réduire de la fraction d'impôt correspondante, tandis que les bénéficiaires pouvaient obtenir de l'administration fiscale le remboursement de cet impôt.

Comme pour les dons des particuliers, l'avantage fiscal est subordonné au caractère limité des prestations fournies par les organisations bénéficiaires en contrepartie des dons. Le même barème doit être respecté.

- Lorsque l'entreprise est une entreprise individuelle, le dispositif du *Gift Aid Scheme* décrit pour les particuliers s'applique.

- Comme les particuliers, les entreprises qui donnent des **actions** à une organisation philanthropique peuvent réduire l'assiette de leur impôt du montant du don.

- À la différence des particuliers, les entreprises ont également la possibilité de faire des **dons en nature**, dans la mesure où l'objet donné est fabriqué ou vendu par le donateur. Il peut également s'agir d'une machine qu'il utilise. Dans le premier cas, l'avantage fiscal réside dans l'absence de revenus, alors que les frais de fabrication constituent une charge déductible. Dans le second, il réside dans le fait que le prix de revente est nul et que les amortissements équivalents au coût d'acquisition ont été déduits.

3) Le régime fiscal des fondations

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

a) *L'imposition des résultats*

Aux termes de la loi qui régit l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu, **les revenus commerciaux des organisations philanthropiques ne sont pas imposables s'ils répondent à l'un des trois critères suivants.**

– Ils sont **liés à l'objet de l'organisation**. C'est le cas des droits d'entrée dans un musée, des revenus produits par la vente de catalogues ou de reproductions à la boutique d'un musée, et par celle de produits alimentaires à la buvette du même musée. En revanche, la vente d'articles de papeterie à la boutique d'un musée ne peut pas être considérée comme liée à l'objet de l'organisation. En principe, les revenus ainsi engendrés sont donc imposables. De même, si la buvette est ouverte au public, et pas seulement aux visiteurs du musée, les revenus sont imposables.

– Ils sont **produits grâce au travail des bénéficiaires** de l'activité de l'organisation.

– Leur **montant est limité** et reste à l'intérieur du barème ci-dessous, déterminé par la loi de finances pour 2000. Cette règle s'applique indépendamment de l'origine des revenus.

Ressources cumulées de l'organisation	Revenus commerciaux
Moins de 20 000 £	5 000 £
Entre 20 000 £ et 200 000 £	25 % des revenus cumulés
Plus de 200 000 £	50 000 £

La loi qui régit l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu prévoit que les **loyers** perçus par les organisations philanthropiques ne sont pas imposables, dans la mesure où ils sont affectés à l'objet social de l'organisation.

En outre, l'administration fiscale peut accorder des **exonérations**, notamment pour des revenus affectés à l'objet social de l'organisation. C'est par exemple le cas de tous les revenus obtenus à l'occasion de manifestations organisées pour fournir des ressources supplémentaires (ventes de charité, concerts, bals...). C'est également le cas des revenus tirés de la revente d'objets qui ont été donnés à l'organisation, même si ces objets ont fait l'objet de réparations mineures. Cette règle s'applique aussi longtemps que ces activités demeurent accessoires et n'entrent pas en concurrence avec d'autres commerces.

Toute organisation philanthropique qui a des revenus imposables a la possibilité de les « loger » dans **une société commerciale dont elle détient la totalité des capitaux et qui constitue le support de l'activité à l'origine de ces revenus**. Cette société, qui est imposable, peut à son tour céder ses bénéfices à l'organisation qui la détient, afin que ces bénéfices, considérés comme des dons, soient déductibles. Ce dispositif n'est applicable que lorsque les sommes cédées sont réellement utilisées pour la satisfaction de l'objet des organisations philanthropiques.

b) Les droits de succession et de donation

Les dons et legs faits à des organisations philanthropiques sont exonérés à moins qu'ils ne soient pas définitifs ou que le bien cédé soit utilisé pour un but non prévu par les statuts.

L'ENCOURAGEMENT DU MÉCÉNAT CULTUREL

SUISSE

La Confédération, les cantons et les communes prélèvent des impôts selon leurs propres règles. Toutefois, la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes fixe un cadre général et limite les divergences entre les différentes dispositions locales relatives à l'imposition du revenu des personnes physiques et morales. Les cantons restent cependant libres de définir les taux et les exonérations d'impôt.

Aussi bien la législation fédérale que les différentes lois cantonales prévoient des avantages fiscaux pour les particuliers et pour les entreprises qui font des dons, dans la mesure où les destinataires de ces derniers, qu'ils s'agissent d'associations ou de fondations, ont leur siège en Suisse et sont exonérées du paiement de l'impôt direct (fédéral ou cantonal) en raison de leur but de pure utilité publique. Ces mesures s'appliquent quelle que soit la nature de l'activité du destinataire des dons. Elles concernent donc notamment le domaine culturel.

1) Les dons des particuliers

Les dons des particuliers aux personnes morales qui ont leur siège en Suisse et qui sont elles-mêmes exonérées parce qu'elles poursuivent un but de pure utilité publique – culturel par exemple – sont déductibles du revenu imposable au titre de l'impôt fédéral sur le revenu, ainsi qu'au titre de l'impôt cantonal sur le revenu.

La doctrine et la jurisprudence considèrent que la notion de « but d'utilité publique » est liée à deux éléments :

– **l'intérêt général**, qui correspond au fait que l'activité profite à des cercles relativement larges de la population ;

– le **caractère désintéressé** de l'activité, entendu comme le fait que les membres de l'association ou les donateurs de la fondation consentent des sacrifices financiers, leurs versements ne devant donc pas avoir de contrepartie.

Il faut également que l'affectation du patrimoine ou du revenu de l'organisation soit irrévocable et réelle.

- L'article 33 de la **loi fédérale sur l'impôt fédéral direct** précise que les **dons sont déductibles du revenu net**, c'est-à-dire du revenu imposable réduit de toutes les autres charges déductibles (frais professionnels, pensions alimentaires...), dans la limite de **10 %** de ce dernier, à condition que le total des versements de l'année s'élève à au moins 100 CHF (soit environ 67 €).

- Conformément à l'article 9 de la **loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons, les différentes lois cantonales sur l'impôt sur le revenu prévoient toutes une telle déduction**, cette possibilité étant limitée aux dons faits à une organisation exonérée du paiement de l'impôt cantonal direct.

Les dispositions cantonales sont très diverses. La plupart des cantons prévoient que les dons annuels doivent dépasser 100 CHF (soit environ 67 €) pour être déductibles (Bâle-Ville, Berne, Lucerne, Neuchâtel, Tessin et Vaud par exemple). Dans certains, seule la part des dons excédant 200 CHF (Thurgovie), voire 500 CHF (Fribourg), est déductible. À l'inverse, plusieurs cantons (Genève, Jura, Valais) n'ont pas prévu le moindre plancher, de sorte que la totalité des dons est déductible à partir du premier franc.

À l'exception de Bâle-Campagne, qui ne prévoit aucun plafond de déduction, tous les cantons limitent le montant déductible, en règle générale à un certain pourcentage du revenu imposable : souvent 10 %, mais parfois 1 % (comme à Neuchâtel), 5 % (comme à Genève et à Fribourg), ou 20 % (comme à Zurich). Dans le canton de Soleure, le montant maximal déductible est exprimé en valeur absolue : il s'élevait au 1^{er} janvier 2001 à 6 000 CHF (soit environ 4 000 €) pour les couples et au double pour les célibataires.

En outre, certains cantons imposent des conditions supplémentaires liées au fait que la déduction du don n'est accordée que si l'organisation bénéficiaire elle-même est exonérée. Ces conditions, développées plus bas, se rapportent généralement au lieu d'activité du bénéficiaire.

2) Les dons des entreprises

Lorsque les résultats de l'entreprise sont imposables au titre de l'impôt sur le revenu, les règles définies pour les particuliers s'appliquent. Quant aux entreprises imposables au titre de l'impôt sur les sociétés, elles bénéficient d'une

mesure similaire à celle des particuliers : leurs **dons sont déductibles de leur résultat imposable, à la fois pour ce qui concerne l'impôt fédéral et l'impôt cantonal.**

- L'article 59 de la **loi fédérale sur l'impôt direct** dispose que les dons sont déductibles à concurrence de **10 % du bénéfice net.**

- Conformément à l'article 25 de la **loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons**, les différentes lois cantonales sur l'impôt sur les sociétés prévoient toutes une telle déduction, dont les modalités varient d'un canton à l'autre.

Le canton de Bâle-Campagne ne prévoit aucun plafond de déduction, tandis que les autres n'admettent pas la déduction intégrale des dons. Dans presque tous les cantons, le plafond est fixé à 10 % du bénéfice net, comme pour l'impôt fédéral. Toutefois, Argovie, Thurgovie et Zurich autorisent les déductions dans la limite de 20 %, tandis que Fribourg a fixé le plafond à 5 % et prévoit que seule la part des dons supérieure à 500 CHF (soit environ 333 €) est déductible.

3) Le régime fiscal des fondations

Il est indépendant du statut juridique, mais est lié au caractère d'utilité publique de l'activité, l'autorité de surveillance procédant aux vérifications nécessaires.

a) L'imposition des résultats

En règle générale, les personnes morales acquittent, à la fois au niveau fédéral et à celui du canton, un impôt sur les bénéfices ou sur le revenu, à moins qu'elles ne soient expressément exonérées en raison du caractère d'utilité publique de leur activité.

- La loi sur l'impôt fédéral direct dispose en effet que les personnes morales qui « *poursuivent des buts de pure utilité publique* » sont exonérées de l'impôt sur « *le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts* ».

- La loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons comporte la même disposition, mais les prescriptions cantonales relatives aux exonérations des diverses personnes morales demeurent légèrement différentes d'un canton à l'autre. Ainsi, dans certains cantons, l'exonération est subordonnée au fait que l'organisme bénéficiaire exerce son activité dans le canton en question (Grisons, Zurich et Bâle-Ville). Dans d'autres, lorsque l'organisme a son siège en dehors du canton, l'exonération n'est accordée que s'il y a réciprocité (Vaud et Zurich).

b) Les droits de succession et de donation

Les droits de succession et de donation sont perçus uniquement au niveau cantonal.

Les personnes morales qui poursuivent des buts de pure utilité publique sont exonérées, mais pas de façon uniforme dans tous les cantons. La plupart d'entre eux font dépendre l'exonération de la domiciliation dans le canton ou de la nature de l'activité de l'organisme. Toutefois, le canton de Bâle-Campagne accorde cet avantage indépendamment de ces deux facteurs.