

Petites **a**ffiches

La Loi ■ Le Quotidien Juridique

Édition quotidienne des Journaux Judiciaires Associés : Petites affiches • Le Quotidien Juridique • La Loi - Archives Commerciales de la France

398^e année - 18 MARS 2009 - N° 55 - 1,50 euro

lextenso éditions

ACTUALITÉ	CALENDRIERS	2
DOCTRINE	DROIT FISCAL	3
	Hervé Zapf et James Du Pasquier Charité bien ordonnée commence par soi-même, un principe reconnu par le droit communautaire ? (À propos de CJCE, 27 janvier 2009)	
JURISPRUDENCE	DROIT DES CONTRATS	7
	Jean-Grégoire Mahinga Tierce partie et clause attributive de juridiction : la fin provisoire d'une divergence ? (Cass. civ. 1^{re}, 16 décembre 2008 et Cass. com., 16 décembre 2008)	
CULTURE	RENCONTRES MUSICALES	14
	Dorémido Un opéra de Wagner à découvrir	
	LES SAVEURS DU PALAIS	15
	Laurence de Vivienne Zébra Square	
	VENTES PUBLIQUES	16
	Bertrand Galimard Flavigny Le XVIII^e salon du dessin	

[REPÈRES]

■ page 3

**Charité bien ordonnée
commence par soi-même,
un principe reconnu par
le droit communautaire ?
(À propos de CJCE,
27 janvier 2009)**

Hervé Zapf
et James Du Pasquier

*Le rôle de plus en plus impor-
tant joué par les organismes
à but non lucratif au sein de
l'économie des États mem-
bres de l'Union européenne a
conduit la CJCE à rappeler
qu'elles étaient elles aussi en
droit de se prévaloir des liber-
tés communautaires au tra-
vers de différentes décisions
récentes, telles que l'arrêt
Hein Persche.*

www.petites-affiches.com

Rédaction (16 pages) - Annonces pour les départements 75, 92, 93, 94 (28 pages)

ÉDITION
QUOTIDIENNE
DES JOURNAUX
JUDICIAIRES
ASSOCIÉS

Petites **a**ffiches

2, rue Montesquieu - 75041 Paris Cedex 01
Tél. : 01 42 61 56 14 - Fax : 01 47 03 92 02

Le Quotidien Juridique

12, rue de la Chaussée d'Antin - 75009 Paris
Tél. : 01 49 49 06 49 - Fax : 01 49 49 06 50

LA LOI
ARCHIVES COMMERCIALES

33, rue des Jeûneurs - 75002 Paris
Tél. : 01 42 34 52 34 - Fax : 01 46 34 19 70

CHARITÉ BIEN ORDONNÉE COMMENCE PAR SOI-MÊME, UN PRINCIPE RECONNU PAR LE DROIT COMMUNAUTAIRE ?

(À propos de CJCE, 27 janvier 2009)

Le rôle de plus en plus important joué par les organismes à but non lucratif au sein de l'économie des États membres de l'Union européenne a conduit la CJCE à rappeler qu'elles étaient elles aussi en droit de se prévaloir des libertés communautaires au travers de différentes décisions récentes, telles que l'arrêt Hein Persche.

En dépit des résistances des États membres, la Cour de justice des Communautés européennes ne cesse, par sa jurisprudence d'élargir le champ d'application du droit communautaire et de ses grands principes.

Cette extension se constate aussi bien en matière de liberté de circulation qu'en matière de lutte contre les aides d'État ou de droit social.

L'arrêt Hein Persche (1), daté du 27 janvier 2009 permet de constater que ces nouveaux droits accordés aux ressortissants communautaires bénéficient aux particuliers, aux entreprises et même aux organismes à but non lucratifs.

Ce dernier en permettant aux organismes d'intérêt général de profiter de la liberté de circulation des capitaux s'inscrit dans la lignée de l'arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer (2).

Cet arrêt avait déjà reconnu l'applicabilité de cette liberté à une personne morale poursuivant un but d'intérêt général, en permettant à une association italienne qui avait donné à bail une surface commerciale en Allemagne de jouir de l'exonération totale d'impôt sur les sociétés réservée aux organismes à but non lucratif établis en Allemagne.

L'arrêt Hein Persche prolonge le même raisonnement en autorisant un contribuable allemand à solliciter une réduction de son impôt sur le revenu allemand à raison d'un don accordé à une fondation établie au Portugal. Ce droit n'est toutefois pas accordé de manière inconditionnelle et est assorti de nombreuses limitations...

Rappelons à titre liminaire que les avantages fiscaux accordés par les États aux associations, à des fondations ou à des œuvres de bienfaisance sont généralement justifiés par le fait que celles-ci remplissent des missions de service public sur leur territoire.

La France affirme clairement ce principe, comme en atteste la documentation administrative (3) relative aux dons versés aux associations : celle-ci pose comme condition à l'octroi de la réduction d'impôt sur le revenu accordée au titre des dons faits aux associations que l'organisme bénéficiaire exerce au moins une partie de son activité sur le territoire national.

L'Allemagne suit un raisonnement similaire. Un contribuable allemand, Hein Persche, a eu l'occasion de le constater à ses dépens lorsqu'il a tenté d'obtenir une déduction d'impôt au titre d'un don de matériel médical qu'il avait effectué au profit d'un organisme de bienfaisance établi au Portugal.

Face au refus des services fiscaux de lui accorder cet avantage fiscal, ce contribuable a saisi son juge de l'impôt national.

Ce dernier a alors saisi la Cour de justice des Communautés européennes de deux questions préjudicielles.

— Un don effectué par un contribuable d'un État membre au profit d'un organisme à but non lucratif établi dans un autre État membre est-il susceptible d'ouvrir droit à une réduction d'impôt dans l'État du donataire ?

— Dans l'affirmative, de quelle manière ce contribuable doit-il apporter la preuve de l'existence de cet acte désintéressé et de la réalité du caractère d'intérêt général de l'organisme bénéficiaire du don ?

La Cour de justice des Communautés européennes a rendu son arrêt en veillant à garantir le respect des libertés de circulation de ces entités. Celui-ci est toutefois rédigé de manière à préserver également les prérogatives fiscales des États membres si bien que l'impact réel sur les fiscalités nationales reste difficile à évaluer.

I. La reconnaissance du droit des organismes non lucratifs à bénéficier de la liberté de circulation des capitaux

Si cette reconnaissance avait déjà été reconnue au sein de l'arrêt Centro di Musicologia Walter Stauffer, celle-ci continuait à faire l'objet de contestations. Gageons que la réitération de ce principe au sein de cet arrêt mettra fin à toute volonté de le remettre en cause.

A. Les hésitations quant à la liberté communautaire applicable

Rappelons que l'Europe a été conçue à l'origine pour réaliser une Union économique (4). Elle ne visait nullement à permettre la liberté de circulation des associations ou des capitaux n'ayant pas de lien avec un but économique. L'article 56 du Traité de Rome relatif à la liberté de circulation des capitaux ne précise pas qu'il est applicable à des dons effectués au profit d'un organisme à but non lucratif.

(1) CJCE, 27 janvier 2009, Hein Persche, aff. n° C-318/07.

(2) CJCE, 14 septembre 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, aff. n° C-386/04.

(3) Doc. adm. 5 B 331 du 23 juin 2000 relatif aux dons effectués au profit d'organisme d'intérêt général.

(4) Comme le montre clairement le préambule du Traité de Rome.

1. La reconnaissance de l'applicabilité de la liberté de circulation des capitaux

Les États membres qui avaient souhaité présenter des observations n'hésitèrent aucunement à invoquer l'imprécision de ce texte et « l'esprit des rédacteurs du traité » pour dénier à ce contribuable le droit de se prévaloir de cette liberté communautaire.

La Cour de justice des Communautés européennes a néanmoins rappelé qu'elle avait déjà été confrontée à la difficulté d'identifier le champ d'application exact de l'article 56 du Traité de Rome (5). Elle s'était alors référée à la directive n° 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988, prise pour préciser le champ d'application de cet article, puisque cette dernière comporte au sein de ses annexes une liste des mouvements de capitaux protégés par cette liberté de circulation.

Elle a ainsi pu écarter l'argument présenté par les gouvernements des États intervenant en faisant valoir que les dons figuraient en annexe de ce texte. Ils étaient donc protégés par les dispositions de l'article 56 du Traité.

2. L'absence de reconnaissance de la liberté de circulation des biens en l'espèce

Une hésitation supplémentaire était née en raison de la forme du don. En effet, M. Persche n'avait pas donné une somme d'argent mais des biens meubles. Le gouvernement grec (6), agissant en qualité d'intervenant, faisait ainsi valoir qu'à défaut de mouvement de capitaux, cette liberté ne pouvait s'appliquer. La seule qui serait susceptible de s'appliquer ne serait que la liberté de circulation des biens.

La Cour avait également déjà été confrontée à une telle argumentation (7). Conformément à sa jurisprudence antérieure, elle a constaté dans un premier temps que la disposition contestée du droit allemand ne comportait pas de dispositions spécifiques aux donations de biens meubles par rapport aux donations de capitaux. Il n'existait donc aucune raison d'appliquer la liberté de circulation des biens au lieu de celle portant sur les capitaux.

3. La reconnaissance du caractère comparable de la situation d'une association établie dans l'État du donateur par rapport à une association établie dans un autre État membre

Les États membres faisaient, par ailleurs, remarquer que les organismes poursuivant des buts d'intérêt général n'étaient pas placés dans la même situation selon qu'ils soient situés dans l'État membre du donateur ou dans un autre État.

Les gouvernements, tels que l'État français mettaient en exergue le

principe selon lequel l'avantage fiscal accordé constituait la contrepartie de l'exercice d'activités de service public sur leur territoire.

La Cour n'a pas répondu explicitement à cette objection, elle a seulement exposé que le raisonnement soutenu par les États membres ne pouvait pas être reconnu par le droit communautaire. Une jurisprudence constante de la Cour rappelle en effet que le risque de réduction des recettes fiscales ne justifie pas une restriction à une liberté communautaire (8). Elle a donc considéré qu'une association établie dans un autre État membre pouvait bénéficier du même traitement qu'un organisme établi dans l'État du donataire.

Ce considérant de principe est toutefois tempéré par le fait que la Cour rappelle que les États membres sont libres, dans le cadre de l'exercice de leur souveraineté fiscale, de ne réserver des avantages fiscaux qu'aux organismes poursuivant les buts définis par leur propre législation.

Les États membres pourraient être tentés de limiter les avantages fiscaux accordés au titre des associations aux seuls organismes à but non lucratif remplissant effectivement des missions de service public à leur profit.

Le droit français comporte déjà des dispositions qui peuvent s'apparenter à de telles limitations.

Ainsi, l'article 200 du Code général des impôts octroie par exemple une réduction d'impôt aux contribuables qui effectuent des dons aux profits d'organismes œuvrant pour la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

L'activité même de ces organismes spécifiques implique le plus souvent un établissement en France.

De même, il est possible d'envisager que les réductions d'impôt au profit des organismes d'aide aux personnes soient désormais réservées aux associations intervenant dans certaines grandes métropoles limitativement définies afin de mieux cibler les aides fiscales.

Face à ces restrictions déguisées, la Cour adoptera-t-elle la même position qu'en matière de libre de circulation des marchandises (9) ? La juridiction communautaire avait en effet veillé à lutter contre les méthodes conduisant à taxer plus lourdement des catégories de produits essentiellement importés que les catégories de biens majoritairement fabriqués au sein de l'État membre. La Cour de justice des Communautés européennes pourrait également, à l'inverse, suivre la ligne jurisprudentielle fixée par l'arrêt Hein Persche qui semble admettre ces limitations.

[5] CJCE, 23 février 2006, van Hilten van der Heijden, aff. n° C-513/03.

[6] Rappelons que l'article 40 des statuts de la Cour de justice des Communautés européennes permet aux États membres et aux institutions communautaires d'intervenir devant la Cour au soutien d'une des parties au litige.

[7] CJCE, 23 février 2006, van Hilten van der Heijden, aff. n° C-513/03.

[8] CJCE, 3 octobre 2002, Danner, aff. n° C-136/00 ; 7 septembre 2004, Manninen, aff. n° C-319/02 ; 11 septembre 2007.

[9] V. par exemple, CJCE, 27 janvier 1980, Commission c/ France, aff. n° C-168/78.

B. Les hésitations quant à la preuve du respect des obligations légales

Les États membres faisaient également valoir qu'admettre le principe de la déductibilité fiscale au titre de dons effectués au profit d'organismes établis à l'étranger porterait atteinte à l'efficacité de leurs contrôles fiscaux. Ceux-ci pourraient difficilement vérifier à l'étranger que le bénéficiaire du don remplit effectivement les conditions pour accorder cet avantage fiscal.

Le juge fiscal allemand demandait même à la Cour si l'application de ce principe obligerait l'État qui voudrait contrôler le bien-fondé de la déduction sollicitée par le contribuable à systématiquement faire appel à l'assistance administrative prévue notamment par la directive n° 77/799/CEE du Conseil du 19 décembre 1977 ou par les conventions fiscales bilatérales.

La Cour a constaté qu'en l'espèce les contribuables étaient en mesure de produire des justificatifs attestant de la réalité du don qu'ils avaient effectué, nonobstant le fait que ceux-ci n'ait pas été délivrés sous la forme de reçus homologués par l'administration fiscale nationale : « S'il est vrai que, contrairement à un tel organisme bénéficiaire, le donateur ne dispose pas lui-même de toutes les informations nécessaires aux autorités fiscales pour vérifier si cet organisme remplit les conditions exigées par la législation nationale pour l'octroi d'avantages fiscaux, notamment celles relatives à la manière dont les fonds versés seront gérés, il est normalement possible, pour un donateur, d'obtenir auprès dudit organisme des documents susceptibles de confirmer le montant et la nature du don versé, d'identifier les objectifs poursuivis par cet organisme ainsi que de certifier la régularité de la gestion des dons qui lui ont été versés au cours des années précédentes ».

La Cour a même précisé que le fait que l'organisme bénéficiaire du don soit reconnu dans son pays comme ayant une activité qui l'habilite à délivrer des reçus fiscaux est un indice pertinent de l'éligibilité de cette association à cette mesure de faveur, *a fortiori* si les deux États membres ont mis en place des législations comparables au profit des organismes à but non lucratif.

Ces éléments ne sont toutefois que des indices et peuvent être rejetés par les services fiscaux en cas de doute.

L'administration fiscale est donc en droit d'exiger du contribuable la production d'autres éléments de preuve ou de faire appel si nécessaire à l'assistance administrative internationale.

La Cour précise que le contrôle du juge communautaire est assez réduit en la matière puisqu'il n'est susceptible de porter que sur le caractère proportionné des éléments de preuve exigés du contribuable.

La Cour de justice des Communautés européennes sera donc appelée à préciser à l'avenir les critères permettant d'apprécier ce caractère proportionné.

II. Une reconnaissance difficile à mettre en place en pratique

Les personnes susceptibles d'être intéressées par cette évolution du droit communautaire se répartissent en trois grandes catégories : les particuliers, les entreprises et enfin les organismes d'intérêt général.

A. Les particuliers

L'arrêt Hein Persche reconnaissant à un particulier le droit de déduire de son impôt sur le revenu les dons qu'il a pu faire à une association établie à l'étranger, il y aurait tout lieu de croire que ceux-ci ne seront confrontés qu'à très peu de difficultés pratiques.

L'analyse ci-dessus des limitations de cet arrêt souligne à l'inverse que ceux-ci devraient accomplir des démarches spécifiques pour faire reconnaître leur droit à obtenir une déduction fiscale au titre d'un don versé à une entité établie à l'étranger.

Il est à craindre que cette demande d'élément de preuve spécifique aux dons au profit d'associations établies dans d'autres États membres sera de nature à dissuader les contribuables d'effectuer des dons au profit de ces organismes.

En effet, ceux-ci devront d'abord s'assurer que le don qu'ils ont réalisé l'a été dans des conditions telles que celui-ci aurait été déductible s'il avait été réalisé au profit d'un organisme établi dans leur État.

À titre d'exemple, l'article 200 du Code général des impôts permet à un contribuable ayant effectué un don au profit d'organismes d'intérêt général à but philanthropique ou social de bénéficier d'une réduction d'impôt de 66 % du montant de la somme versée.

Selon la documentation de base 5 B 331 (10), l'organisme bénéficiaire doit notamment remplir les critères des organismes à but non lucratifs.

L'instruction 4 H 5-06 (11) définit ces critères. Ceux-ci se caractérisent par leur multitude et leur caractère strict en matière de rémunération des dirigeants (comportant notamment des obligations déclaratives auprès de l'administration), des conditions spécifiques quant au fonctionnement démocratique de l'organisme ou à l'attribution de ses ressources...

La pratique démontre que des associations françaises, connaissant pourtant bien le droit national, ignorent certains de ces critères et sont parfois *a posteriori* qualifiées d'organismes à but lucratif, notamment parce qu'elles ne remplissent pas les conditions relatives à la rémunération des dirigeants ou l'attribution de l'actif à la dissolution de l'organisme.

Il est donc vraisemblable que des organismes de droit étranger, ignorant les méandres du droit français, ne remplissent pas toujours l'intégralité des critères du droit français, même s'ils remplissent les critères de leur droit national.

L'administration fiscale française pourrait ainsi, dans bien des cas,

[10] Doc. adm. 5 B 331 du 23 juin 2000 relatif aux dons effectués au profit d'organisme d'intérêt général.

[11] BOI 4 H 5-06 du 18 décembre 2006 relatif au régime applicable aux organismes à but non lucratif.

avoir des difficultés à appliquer l'arrêt Hein Persche et à accorder les déductions fiscales sollicité par certains contribuables, eu égard aux nuances contenues au sein de cet arrêt.

B. Les entreprises

Cet arrêt intéressera particulièrement les entreprises qui soutiennent divers organismes d'intérêt général *via* des actions de mécénat.

L'article 238 bis du Code général des impôts leur permet de bénéficier d'une réduction d'impôt de 60 %, plafonnée à un pourcentage de leur chiffre d'affaires au titre des dons effectués au profit de certaines associations.

L'instruction administrative 4 C 5-04 (12) précise les conditions auxquelles doivent répondre les organismes bénéficiaires de ce soutien.

De manière comparable à ce qui est exigé en matière de dons effectués par les particuliers, les réductions d'impôt au titre du mécénat sont réservées aux entreprises qui soutiennent des organismes à but non lucratif au sens fiscal.

Elles seront donc susceptibles de rencontrer les mêmes difficultés que les particuliers pour faire reconnaître le caractère déductible de leurs dons.

C. Les organismes d'intérêt général

Une première analyse de cet arrêt permettrait d'estimer qu'ils bénéficieront des apports de cette décision.

L'étude des situations précitées tend à tempérer cette approche. L'attitude de ces organismes sera toutefois primordiale en l'espèce et permettra de faciliter les démarches de leurs bienfaiteurs.

En effet, l'arrêt de la Cour les a appelé à jouer un rôle crucial puisqu'elles devront veiller à fournir les documents et les éléments de nature à démontrer qu'elles constituent des organismes poursuivant

un but d'intérêt général, tels que les attestations démontrant qu'elles sont reconnues comme telles au sein de leur pays.

La Cour évoque même la possibilité que ces derniers délivrent des traductions de documents justifiant leur caractère non lucratif.

Il est ainsi probable que ces organismes devront répondre à des demandes de justification de la part des autorités fiscales de chaque État membre comparables sur certains aspects à un quasi-contrôle fiscal, afin de démontrer qu'elles répondent aux critères caractérisant les organismes à but non lucratif au sens des différentes législations nationales.

La multiplication de tels contrôles reposant sur des bases juridiques différentes n'est peut-être pas nécessairement dans l'intérêt de telles entités dont les finances reposent précisément sur la générosité publique.

La Cour aurait pu simplifier les démarches des différents opérateurs en affirmant un principe selon lequel la reconnaissance du caractère non lucratif au sein d'un État membre devait emporter reconnaissance au sein d'autres États membres.

Elle aurait ainsi traversé une frontière qui n'avait pas été encore franchie, ni par le législateur communautaire, ni par le juge.

Cette solution mesurée et nuancée va néanmoins générer de nombreuses difficultés d'application qui obligeront la Cour de justice des Communautés européennes à finir l'œuvre qu'elle a commencé avec l'arrêt Hein Persche pour assurer de l'effectivité de la liberté de circulation des capitaux au profit des associations.

Hervé ZAPF

*Avocat associé
PDGB Société d'avocats
Membre de l'IACF*

James Du PASQUIER

*Avocat à la Cour
PDGB Société d'avocats*

[12] BOI 4 C 9-04 du 8 décembre 2004 relative au mécénat.