

FISCALITE DU SPONSORING ET DU MECENAT DANS LES ENTREPRISES COMMERCIALES

Mémoire réalisé par
Philippe Stéphane Nlongue Tonye

Promoteur
Jean Thilmany

Année académique 2017-2018
Master en Sciences de gestion FISCOM

RÉSUMÉ

La communication, de nos jours, tient une place de plus en plus importante dans notre quotidien. Que l'on se situe dans la sphère familiale, politique, industrielle, ou encore commerciale, choisir sa méthode de communiquer peut dans certains cas s'avérer être, sans exagération aucune, vital. L'étude qui va suivre montrera d'ailleurs à quel point des mécanismes et moyens de communication tels que le sponsoring et le mécénat, font partie intégrante de la stratégie des entreprises ; si bien que leur fiscalité revêt une importance capitale, au vu des budgets qui y sont alloués. Nous étudierons ainsi dans un premier temps, la fiscalité du sponsoring et du mécénat, du point de vue Belge. Ensuite, une étude du point de vue Français sera réalisée, en confrontant les deux systèmes aux travers de leurs similitudes et différences. Il sera également question de situer la Belgique par rapport à ces voisins occidentaux, notamment sur la question du mécénat, avec pour ce faire une étude comparée avec la France, des chiffres et statistiques relatifs au mécénat. Il apparaîtra au cours de ces différentes analyses, que la Belgique accuse un certain retard, notamment au vu de la fiscalité en France qui incite les entreprises à pratiquer le mécénat, mais aussi au vu de l'organisation et de l'engouement des entreprises par rapport au système en place. De ce fait, nous tenterons, dans ce qui sera la dernière partie de cette analyse, de poser une critique sur le système actuellement en place en Belgique.

TABLE DES MATIERES

LISTE DES TABLEAUX.....	- 4 -
LISTE DES GRAPHIQUES	- 5 -
LISTE DES ANNEXES.....	- 6 -
INTRODUCTION.....	- 7 -
Chapitre I : REGIME FISCAL EN BELGIQUE	- 9 -
Section I : DEDUCTIBILITE DES DEPENSES DE SPONSORING ET MECENAT.....	- 9 -
I. Dépenses déductibles	- 9 -
II. Les libéralités.....	- 11 -
III. Les frais déraisonnables	- 12 -
IV. L’octroi d’avantages anormaux ou bénévoles	- 13 -
Section II : DU POINT DE VUE DE LA TVA.....	- 14 -
I. Versement d’une somme d’argent	- 14 -
II. Cession à titre gratuit de matériel.....	- 15 -
III. Les prélèvements	- 16 -
IV. Frais de publicité ou frais de réception ?	- 17 -
V. Quid des frais d’hôtel et de restauration ?	- 18 -
Section III : LA LUTTE CONTRE LES SOMMES OU CHARGES NON JUSTIFIEES.....	- 19 -
I. Avant la loi du 19 décembre 2014	- 20 -
Exceptions à la règle	- 21 -
Déductibilité de la somme ou charge non justifiée et de la cotisation distincte	- 21 -
II. Après la loi du 19 décembre 2014.....	- 22 -
Exceptions à la règle	- 24 -
Déductibilité de la somme ou charge non justifiée et de la cotisation distincte	- 24 -
III. Le nouveau commentaire de l’article 219 CIR	- 25 -
Une dérogation contraire au principe de liberté de la constitution ?	- 25 -

IV. EXEMPLES	- 26 -
1. Soutien pour réalisation d'un projet	- 26 -
Situation	- 27 -
2. Soutien pour participation à un événement	- 28 -
Situation	- 28 -
Illustration 1	- 29 -
Illustration 2	- 31 -
Chapitre 2 : ETUDE COMPAREE AVEC LE SYSTÈME EN FRANCE	- 33 -
Section I : Quelques chiffres sur le mécénat pour commencer	- 33 -
I. Tailles et secteurs d'activités des entreprises mécènes	- 33 -
II. Budgets alloués au mécénat	- 36 -
III. Quels secteurs d'activités bénéficient du mécénat ?	- 38 -
IV. Les motivations des mécènes	- 41 -
V. Perspectives pour les années à venir	- 42 -
Section II : Petit historique	- 43 -
Section III : La fiscalité du sponsoring en France	- 44 -
I. Texte légal	- 44 -
II. Similitudes entre législations française et belge	- 45 -
1. Périodicité des frais	- 45 -
2. Productivité des frais	- 45 -
3. Documents justificatifs des frais	- 46 -
4. En cas d'absence de documents justificatifs	- 46 -
Section IV : La fiscalité du mécénat en France	- 46 -
I. Système en vigueur	- 46 -
II. Ancien régime	- 47 -
III. Avantages du nouveau régime	- 47 -

Une contrepartie tolérée	- 48 -
Chapitre 3 : PERSPECTIVES SUR LE MECENAT EN BELGIQUE.....	- 49 -
Section I : Propositions de loi, plusieurs coups d'épée dans l'eau	- 49 -
I. 51 ^{ème} législature (2003-2007) : Les premières propositions de loi relatives au mécénat....	- 49 -
1. Proposition de loi 51S1086, doc Sénat 3-1086	- 49 -
2. Proposition de loi 51S1132, doc Sénat 3-1132	- 51 -
3. Proposition de loi 51S1850, doc Sénat 3-1850	- 52 -
II. 52 ^{ème} législature (2007-2010).....	- 54 -
III. 53 ^{ème} législature (2010-2014).....	- 55 -
IV. 54 ^{ème} législature (2014-En cours)	- 55 -
Conclusion générale section I	- 56 -
Section II : Une approche différente, ou une prise de risque des politiques	- 57 -
CONCLUSION.....	- 60 -
BIBLIOGRAPHIE	- 61 -
ANNEXES	- 65 -

LISTE DES TABLEAUX

1. Arbre décisionnel quant à la déductibilité des sommes/charges non justifiées - 22 -
2. Simulation de déclaration dans le chef du bénéficiaire - 30 -
3. Taille des entreprises mécènes en France - 34 -
4. Motivations des mécènes en France - 42 -

LISTE DES GRAPHIQUES

1. Entreprises mécènes et sponsors en Belgique.....	- 35 -
2. Secteurs d'activité des mécènes en France	- 36 -
3. Répartition dans le budget mécénat en France	- 37 -
4. Formes de mécénat en France.....	- 38 -
5. Bénéficiaires du mécénat en Belgique en 2011	- 39 -
6. Intérêt des mécènes dans la culture en Belgique en 2011.....	- 40 -
7. Bénéficiaires du mécénat en France	- 41 -
8. Perspectives de mécénat dans les deux ans en France	- 43 -

LISTE DES ANNEXES

1. Bulletin Officiel des Impôts n°86 du 5 mai 2000
2. Propositions de loi des 52ème et 53ème législatures

INTRODUCTION

Le sponsoring et le mécénat sont deux méthodes de promotions, fortement utilisées par les entreprises et dont aucun texte légal en Belgique ne donne à proprement parler de définition. Toutefois, dans la pratique, le sponsoring est considéré « comme l'association de la marque d'un produit ou d'un service ou du sigle d'une entreprise avec un événement ou une activité attractive pour un public donné »¹. Le mécénat quant à lui est considéré dans la pratique comme « le soutien apporté par une entreprise à un événement, une activité ou une forme d'expression dans l'intérêt général, selon des modalités diverses, dans le but d'associer l'entreprise au prestige de cet événement, de cette activité ou de cette forme d'expression, et de promouvoir de cette manière son image auprès du public »². Plusieurs propositions de loi, amendements et questions parlementaires ont été soumises, au fil des années, aussi bien au Sénat qu'à la Chambre Belge, afin de légiférer sur les matières de sponsoring et mécénat, avec l'ambition de leur attribuer une fiscalité claire et attractive (surtout en ce qui concerne le mécénat), comme cela est le cas en France, en Espagne, en Italie, ou encore en Irlande. Aucune de ces propositions n'a encore jusqu'à présent abouti.

Il existe un certain nombre de similitudes entre le sponsoring et le mécénat. Ce sont des moyens de communication des entreprises, désirant se créer ou faire valoir une certaine image, auprès d'un groupe ciblé de la population. Les entreprises vont de ce fait utiliser ces moyens afin de véhiculer des messages, des valeurs, des objectifs qu'elles ont en commun avec les différents bénéficiaires de leurs actions, et même au-delà de ce public. Toutefois, il existe également des points de différenciation, notamment le fait que le sponsoring est dit intéressé, c'est à dire que le sponsor (celui qui sponsorise) attend une contrepartie précise et directe du bénéficiaire tels la mise en avant et la communication positive autour de ses produits auprès des consommateurs ; alors que le mécénat est plutôt perçu comme une action « philanthropique », sans attente de la part du mécène, du moins pas directement, pas ouvertement.

En général, le sponsoring et le mécénat sont très répandus et même populaires dans les domaines sportif et culturel. Personne n'est sans ignorer les sommes astronomiques injectées dans les grandes compétitions sportives, notamment dans le football (les championnats nationaux, les coupes continentales et intercontinentales entre clubs, ou encore la coupe du

¹ V. SIMONART, « L'entreprise et le mécénat », R.D.C., 1992, p.155.

² V. SIMONART, « L'entreprise et le mécénat », R.D.C., 1992, p.154.

monde entre équipes nationales...), par des grandes et puissantes entreprises internationales, afin d'utiliser ces événements comme vitrines pour leurs différentes marques. Ce qu'il faut savoir, c'est que sponsoring et mécénat ne se limitent pas qu'au niveau du sport ou de la culture. De ce fait, plusieurs entreprises ciblent d'autres types d'événements, d'autres types de publics, afin de promouvoir leurs produits et marques. En effet, quel serait l'intérêt pour une entreprise spécialisée dans l'alimentation pour enfants de zéro à trois ans, d'acheter un espace sur les panneaux publicitaires d'un stade de football ? Cette entreprise se focalisera sur d'autres méthodes, parmi lesquelles la construction d'une relation de confiance avec ses différents partenaires. Elle misera plus sur des actions telles le soutien à l'acquisition d'une nouvelle machine pour le bon fonctionnement d'un service de pédiatrie, ou le soutien à la formation de pédiatres, ou futurs pédiatres. Car le pédiatre est le lien entre cette entreprise et son public cible, à savoir les parents ou futurs parents. Et sur base de cette relation de confiance, l'entreprise peut, en contrepartie, inciter les pédiatres à recommander ses produits sur une certaine période.

Tous les éléments définissant le sponsoring se retrouvent dans le mécanisme susmentionné, même s'il ne correspond pas exactement à l'acception habituelle. Car il existe en effet une action de l'entreprise couplée à des recommandations de ses produits en retour. D'où l'objet de ce mémoire, qui consiste à mettre sur pied un guide de référence pour les entreprises pratiquant ce type de sponsoring, ainsi que pour celles pratiquant le mécénat.

Chapitre I : REGIME FISCAL EN BELGIQUE

Comme nous l'avons indiqué dans l'introduction, même s'il existe dans la pratique plusieurs tentatives de définition reconnues par les entreprises, aucun cadre légal en Belgique ne définit explicitement le traitement des questions relatives au sponsoring et au mécénat. Par conséquent, ces mécanismes doivent être traités comme toutes autres dépenses (en se posant la question de leur déductibilité, dans les limites et conditions autorisées par les articles 49 et suivants du Code des Impôts sur le Revenu, en abrégé CIR 1992) dans le chef des sponsors et mécènes, et comme des revenus taxables dans le chef des sponsorisés et « mécénés »³. Il apparaît ainsi qu'il n'existe pas de réelle différence en matière de fiscalité directe, en ce qui concerne les activités de sponsoring et mécénat.

Section I : DEDUCTIBILITE DES DEPENSES DE SPONSORING ET MECENAT

Deux régimes fiscaux peuvent être appliqués lorsqu'il s'agit de dépenses ou de frais de sponsoring et de mécénat :

I. Dépenses déductibles

L'article 49 CIR 1992 énonce un certain nombre de conditions, permettant de reconnaître des dépenses comme déductibles ou non. En effet les dépenses doivent être :

- *Faites ou supportées pendant la période imposable,*

Ce premier critère est facilement démontrable et justifiable par les entreprises, obligées de tenir une comptabilité, qu'elle soit simplifiée ou complète.

- *Faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables,*

Pour ce qui est du sponsoring, ce deuxième critère se retrouve dans chaque opération, au travers notamment des contrats liants les différentes parties. Car derrière l'idée de

³ Le mot « *mécéné* » n'est pas reconnu par la langue française, et donc ne se retrouve dans aucun dictionnaire de langue française. C'est Anne Rayet qui utilise ce mot dans son livre « Sponsoring et mécénat » (voir bibliographie) pour la première fois à la page 10. Pour faciliter la rédaction, et dans la même optique qu'Anne Rayet au moment où elle emploie le terme « *mécéné* », nous utiliserons également ce terme tout au long de notre étude.

sponsoring, se trouve l'envie pour une entreprise, d'attirer ou de fidéliser une clientèle, et donc par ricochet de générer un revenu. Car il « y a au niveau des dépenses publicitaires en général une vision de marketing stratégique »⁴. L'administration précise également qu'il ne faut pas « perdre de vue l'évolution et le rôle de la publicité dans le monde moderne des affaires, notamment via le sponsoring »⁵. Enfin, « il n'est pas nécessaire que les dépenses de sponsoring aboutissent immédiatement à un chiffre d'affaires plus élevé »⁶

Quant au mécénat, sa définition dans la pratique pourrait laisser penser à une action désintéressée, et donc non génératrice de revenus. Pourtant, compte tenu du fait qu'il existe une contrepartie, même infime soit-elle, il peut être considéré que les sommes dépensées en mécénat permettront tôt ou tard, à un moment donné, à l'entreprise d'acquérir ou de générer un revenu.

- *Justifiables (réalité et montant) au moyen de documents probants.*

Sur ce point, le document probant par excellence est une facture. Toutefois, une grande partie des dépenses liées au sponsoring et au mécénat se fait sans facture (au sens de l'art 5 de l'Arrêté Royal (en abrégé AR) n°1 du 29 décembre 1992). Afin d'éviter les irrégularités, la qualification en tant que sommes ou charges non justifiées et tout autre type de fraude, il existe les fiches fiscales 281.50 (qui permettent d'identifier sans équivoque le bénéficiaire des revenus, et de ce fait faciliter la tâche de l'administration fiscale quant à la taxation de ce dernier) dans le cas où la transaction aurait été effectuée sans facture, au sens légal du terme.

Au vu de ce qui précède, nous pouvons donc tirer une première conclusion à savoir que les dépenses de sponsoring, qui pour la plupart entrent dans le champ d'application de l'art 49 CIR, constituent des dépenses déductibles dans le chef du sponsor. Pour ce qui est du mécénat, nous aurions tendance à dire que l'article 49 s'applique également, en ce sens qu'une contrepartie existe. Le simple fait par exemple de mentionner publiquement le nom d'un mécène pourrait être considéré comme une contrepartie.

⁴ Anvers, 21 novembre 1994, RGF 1995, p.146, note B. Dhayer.

Dans cet arrêt, la Cour d'appel d'Anvers statuait que les dépenses exposées par une entreprise, en vue de faire participer son administrateur délégué à des rallyes automobiles, constituent des frais publicitaires déductibles puisqu'elles pouvaient contribuer au chiffre d'affaires de l'entreprise.

⁵ Comm. I.R. 92, n° 52/206

⁶ Liège, 28 avril 2003, analyse de Jef Wellens, 2018, <https://monkey.wolterskluwer.com>

II. Les libéralités

Toutefois, s'il ne fait aucun doute qu'une action dite de mécénat est entièrement et totalement désintéressée et sans contrepartie aucune, l'opération peut valablement être assimilée à une libéralité. À cet effet, la Cour de cassation précise dans un arrêt du 9 février 1965 que « bien qu'une société commerciale soit une personne morale constituée dans le but exclusif d'exercer une activité lucrative, cela ne signifie pas que toutes ses dépenses ont un caractère professionnel et qu'elles sont déductibles de ses bénéfices bruts. »⁷

Condition supplémentaire pour parler de libéralité, les établissements ou organisations bénéficiaires doivent être reconnus par la loi, afin d'être en mesure de délivrer des attestations permettant au mécène de déclarer et déduire les sommes comme étant des libéralités. Ces institutions bénéficiaires sont listées dans l'art. 145/33 CIR 1992, introduit par les art. 24 et 25 de la loi du 13 décembre 2012 portant des dispositions fiscales et financières. Les conditions pour obtenir l'agrément se trouvent dans l'arrêté royal du 4 août 2014 (Moniteur Belge du 18 août 2014), modifiant l'Arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus, en abrégé AR/CIR 1992, en ce qui concerne la transformation de la déduction des libéralités en une réduction d'impôt et en ce qui concerne les dispositions relatives à l'agrément d'institutions pouvant bénéficier de libéralités (anciens articles 57 à 59 AR/CIR 1992, abrogés à partir de l'exercice d'imposition 2013).

Si le mécéné n'est pas une institution reconnue par la loi pouvant délivrer les attestations fiscales nécessaires, il est possible pour lui à travers la fondation Roi Baudouin, d'ouvrir un compte de projets, de constituer un fonds⁸. En effet, la fondation permet aux organisations qui en font la demande de créer des structures, dans le but de mener à bien leurs projets de mécénat, que ce soit sur les plans artistiques, culturels ou tout autre projet d'intérêt général. Sous réserve de la validation par un comité de philanthropie, la fondation pourra ainsi percevoir des différents mécènes les dons, gérer les comptes de projets en collaboration avec les « mécénés », et établir des fiches fiscales pour les dons à partir de 40 euros.

L'art 200 CIR 1992 limite le montant qu'un mécène peut déduire en tant que libéralité à 5% de son résultat fiscal, et plafonné à 500 000€.

⁷ « Distinction entre libéralités et frais de publicité », Francis Michel et Roland Rosoux, 2018, <https://monkey.wolterskluwer.com>, basé sur un arrêt de la Cour de cassation du 9 février 1965.

⁸ Source <https://www.kbs-frb.be/>

III. Les frais déraisonnables

Le CIR 1992 précise en son article 53, 10° que « Ne constituent pas des frais professionnels [...] tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels ». Cet article a pour but, selon Anne Rayet, de « combattre les situations dans lesquelles un contribuable, soucieux de conserver un certain statut, expose des frais professionnels qui présentent un caractère [...] excessif »⁹.

L'administration fiscale, à qui il revient de prouver le caractère « déraisonnable » de ces frais¹⁰, précise également dans son commentaire administratif du CIR 1992 que « l'expression "de manière déraisonnable" a été maintenue dans le texte de l'art. 50bis, 2°, CIR (actuellement art. 53, 10°, CIR 1992) d'une part, pour indiquer que le contribuable garde, dans les limites du raisonnable, une marge d'appréciation quant à la manière d'exercer sa profession et, d'autre part, pour éviter que les fonctionnaires taxateurs ne doivent juger de l'opportunité de chaque dépense professionnelle, ce qui les obligerait à s'immiscer directement dans la gestion des entreprises »¹¹. En ajoutant que « l'administration n'a pas le pouvoir d'apprécier l'opportunité ou l'utilité des frais qu'il a plu au contribuable de faire, mais elle peut toutefois vérifier leur réalité, c.-à-d. vérifier s'ils ont effectivement été faits et aussi contrôler leur nature, c.-à-d. rechercher si ils ont le caractère de frais professionnels ou celui de dépenses personnelles [...] En vertu des dispositions de l'art. 53, 7° à 11°, CIR92, l'administration peut toutefois, d'une part, limiter ou même refuser purement et simplement la déduction des frais énoncés limitativement dans la loi, qui n'ont pas été faits dans des circonstances déterminées et sous certaines conditions (voir 53/112 à 180) et, d'autre part, apprécier si le montant de certains frais déductibles en raison de leur nature, n'excède pas, de manière déraisonnable, les besoins professionnels et, dans l'affirmative, refuser la déduction d'une quotité de ces frais (voir 53/181 à 195) »¹².

Pour ce qui est du sponsoring ou même du mécénat (dans le cas où il existe tout de même une contrepartie, ce qui ne serait évidemment plus en ligne avec la définition du mécénat, mais plutôt celle du sponsoring), lorsque l'administration fiscale invoque l'art 53, 10°, il suffira pour le sponsor ou le mécène de démontrer le caractère professionnel des dépenses

⁹ SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 54, résumé des travaux préparatoires à l'art 53 CIR 1992, voir *Doc. Parl.*, Chambre, sess. 1972-1973, n°521/1, pp.15-16

¹⁰ La Cour de cassation l'a encore redit dans arrêt du 21/06/2013, au point 7

¹¹ Comm. I.R. 92, n°53/185

¹² Comm. I.R. 92, n°49/15

engagées, et de laisser à l'administration le soin de prouver le contraire, ou du moins de prouver qu'une partie des dépenses est « déraisonnable ». Dans ce cas, et comme le précise Anne Rayet, « seuls les tribunaux sont compétents pour apprécier si l'administration apporte cette preuve, qui, en toute hypothèse, ne pourra pas résulter de la simple comparaison avec le chiffre d'affaires, ni du simple fait que le but escompté n'aurait pas été atteint. »¹³ En ce sens, le Tribunal de première instance de Liège précise d'ailleurs que « le caractère déraisonnable d'une dépense s'apprécie en fonction des circonstances concrètes de la cause, et non en fonction d'une norme générale, sous peine de s'immiscer dans la gestion des entreprises. Les relations d'affaires et les nécessités d'expansion dans une économie ou un secteur particulier peuvent justifier certaines dépenses destinées à se faire (re)connaître, se faire une réputation, et une fois identifié, à se positionner de manière forte sur un marché. »¹⁴

IV. L'octroi d'avantages anormaux ou bénévoles

Selon David De Backer, « une entreprise est en principe taxable sur les bénéfices qu'elle réalise et pas sur les bénéfices qu'elle aurait pu réaliser »¹⁵. Le CIR 1992 prévoit une disposition en son article 26, permettant de taxer ce bénéfice « qui aurait pu être réalisé ». Cet article 26 énonce que « sans préjudice de l'application de l'article 49 et sous réserve des dispositions de l'article 54, lorsqu'une entreprise établie en Belgique accorde des avantages anormaux ou bénévoles, ceux-ci sont ajoutés à ses bénéfices propres ». Cette mesure qui, toujours selon David De Backer « vise à lutter contre les transferts indirects de bénéfices »¹⁶, dispose d'une exception qui se trouve à la suite de l'article 26 CIR, à savoir qu'elle ne s'applique pas « si les avantages interviennent pour déterminer les revenus imposables des bénéficiaires. »

Dans son arrêt du 24 avril 2017, la Cour de cassation précisait qu'il faut entendre « par avantages anormaux, les avantages qui, eu égard aux circonstances économiques du moment, sont contraires à l'ordre habituel des choses, aux règles ou aux usages commerciaux

¹³ SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 58

¹⁴ Jugement du Tribunal de Première Instance de Liège dd. 14.06.2012 (rôle n° : 11/1339/A) FJF 2013/11

¹⁵ <http://www.ddbcf.be/>

¹⁶ Idem

établis et, par avantages bénévoles, les avantages accordés sans qu'ils constituent l'exécution d'une obligation, ou ceux qui sont accordés sans aucune contrepartie. »¹⁷

Selon Anne Rayet, « les dépenses de sponsoring ne constituent pas des avantages anormaux ou bénévoles »¹⁸. Une position qui est difficilement défendable, notamment dans le cas d'une opération présentant un déséquilibre quant aux avantages reçus par les différentes parties, ou en d'autres termes dans le cas d'une « contrepartie insuffisante »¹⁹. Il reviendra en général à l'entreprise sponsor ou mécène de défendre sa position face à l'administration ou face à un juge, en apportant les preuves que ses dépenses ne sont pas « contraires à l'ordre habituel des choses »²⁰ et n'ont pas été effectués « sans obligation ou à titre gracieux sans contrepartie »²¹.

Section II : DU POINT DE VUE DE LA TVA

L'article 2 du code de la TVA énonce que « les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, lorsqu'elles sont effectuées en Belgique, sont soumises à la taxe. »

Concrètement, cela veut dire que toute activité de sponsoring ou de mécénat pourrait être soumise à la TVA. En effet, le caractère « à titre onéreux » que ce soit du sponsoring, ou même du mécénat (lorsqu'il ne s'agit clairement pas d'une libéralité) a déjà été démontré. Quelques situations seront présentées ci-après et nous tenterons d'expliquer les positions des différents intervenants (sponsorisé/sponsor, mécéné/mécène) vis-à-vis de la TVA.

I. Versement d'une somme d'argent

Lorsqu'une somme d'argent est versée, que ce soit dans le cadre d'un sponsoring ou d'un mécénat, afin de soutenir un projet, l'opération n'est pas soumise à la TVA. Lorsqu'il existerait une contrepartie (dans le cadre du sponsoring, car le mécénat sous-entend qu'aucune contrepartie n'existe), consistant par exemple en une prestation de publicité

¹⁷ Arrêt de la Cour de cassation de Belgique n° F.15.0173.F du 24/04/2017

¹⁸ SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 66

¹⁹ « L'entreprise face au droit fiscal belge », P.-Fr. Coppens, 2^e éd., Larcier, 2009, vol.2, p. 612

²⁰ Arrêt de la Cour de cassation du 10/04/2000, FJF 2001/285

²¹ Idem

effectuée par le sponsorisé, cette opération peut être soumise à la taxe.²² Le sponsorisé sera dans ce cas tenu d'établir une facture avec TVA, à l'attention de son sponsor.

Lorsque le sponsorisé ou mécène n'envoie pas de facture au sponsor ou mécène qui lui verse une somme d'argent liée à une action de sponsoring ou mécénat, le sponsor/mécène devra reprendre le montant versé sur une fiche fiscale 281.50, qui sera envoyée au bénéficiaire de ce versement.

Il est possible que le sponsorisé ou le mécène soit un assujetti mixte à la TVA c'est-à-dire qu'il réalise à la fois des opérations exemptées sans possibilité de déduction de la taxe, ainsi que des opérations pour lesquelles il doit reverser la taxe à l'administration et qui lui ouvrent un droit à déduction. Le tribunal de première instance de Liège²³ s'est prononcé sur une situation semblable, sur les sommes qu'un assujetti mixte percevait à titre de sponsoring. Le tribunal précisait que « les versements reçus pour le sponsoring différaient d'une libéralité, parce qu'une contrepartie de publicité était prestée par l'assujetti mixte. Ces prestations ont été considérées visées par l'article 18, § 1er, 1°, du CTVA et de ce fait soumises à la TVA. Il importait peu que l'assujetti mixte bénéficiait de l'exemption de l'article 44, §2, 9°, du CTVA. Lesdites prestations considérées être de la publicité, ne tombaient pas sous l'exemption de l'article 44, §2, 12, du CTVA (conditions de l'exonération pour manifestations de soutien financier non remplies). »²⁴

II. Cession à titre gratuit de matériel

L'article 2 du code TVA énonce que seules les opérations effectuées « à titre onéreux » sont soumises à la taxe. Sous-entendu que les opérations effectuées à titre gratuit ne le sont pas.

Ainsi, lorsqu'un sponsor cède gratuitement, avec son logo, des t-shirts (à des associations sportives, culturelles ou humanitaires), des stylos ou des blocs notes (à des associations éducatives), etc., sans qu'il n'existe aucune contrepartie, par exemple une obligation contractuelle du sponsorisé de faire de la publicité au sponsor (notamment de porter exclusivement ces t-shirts lors d'événements bien ciblés, ou encore d'utiliser exclusivement

²² SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 79

²³ Trib. Liège, 19 mars 2014, F.J.F., n°2016/56

²⁴ TVA principes de base : Assujetti mixte, Francis Corbesier et Yvon Colson, 2018, <https://monkey.wolterskluwer.com>

ces stylos et blocs notes sur des périodes bien déterminées), il s'agit d'une opération à titre gratuit, qui n'est donc pas soumise à la TVA.²⁵

Les entreprises qui distribuent des échantillons à leurs clients actuels ou même potentiels (par exemple une entreprise pharmaceutique à une pharmacie ou à un hôpital, une entreprise agroalimentaire à un supermarché/distributeur, ou encore une entreprise produisant des boissons rafraichissantes à des passants en rue), n'effectuent aucune opération à titre onéreux au sens de l'article 2 du code TVA. Aucune TVA n'est de ce fait due, même si « la fabrication ou l'achat desdits échantillons »²⁶ aurait au préalable ouvert le droit à déduction. Car, l'idée derrière la distribution d'un échantillon est de faire connaître au public un produit, sous une forme miniaturisée, sans pour autant engager le client à acheter ce produit. L'administration a d'ailleurs confirmé cette position via la circulaire administrative 2017/C/32, en précisant que « la distribution gratuite d'échantillons [...] ne donne lieu, ni à révision de la déduction, ni à taxation au titre de prélèvement ».

III. Les prélèvements

Lorsqu'une entreprise prélève dans son stock des marchandises ou du matériel, afin de le transmettre à un tiers, l'opération est soumise à la TVA en vertu de l'article 12, § 1^{er}, 2^o du code de la TVA, qui énonce ce qui suit : « Sont assimilés à des livraisons effectuées à titre onéreux:[...] 2^o le prélèvement par un assujetti d'un bien de son entreprise pour le transmettre à titre gratuit, lorsque ce bien ou les éléments qui le composent ont ouvert droit à une déduction complète ou partielle de la taxe ». Une régularisation de la TVA devra ainsi être effectuée dans la déclaration périodique à la TVA du sponsor ou du mécène.

Lorsqu'un bien se trouvant dans le stock du sponsor, et n'ayant pas ouvert le droit à la déduction de la TVA au moment de son acquisition, est prélevé afin de le remettre à un sponsorisé, l'opération s'effectue également sans application de la TVA.²⁷

La suite de l'article 12, § 1^{er}, 2^o du code de la TVA précise que « ne sont toutefois pas visés les prélèvements effectués pour remettre des échantillons commerciaux ou des cadeaux

²⁵ SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 80

²⁶ Circulaire 2017/C/32, du 29 mai 2017, concernant les échantillons et cadeaux commerciaux, les articles publicitaires et les autres biens transmis à titre gratuit

²⁷ SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 84

commerciaux de faible valeur ; cette valeur est déterminée par le Ministre des Finances ou par son délégué ».

IV. Frais de publicité ou frais de réception ?

L'une des préoccupations d'une entreprise sponsors est de s'assurer le maintien de son droit à déduction, en ce qui concerne ses opérations de sponsoring. L'article 45, §1^{er} du code TVA énonce que « Tout assujetti peut déduire de la taxe dont il est redevable, les taxes ayant grevé les biens et les services qui lui ont été fournis, les biens qu'il a importés et les acquisitions intracommunautaires de biens qu'il a effectuées, dans la mesure où il les utilise pour effectuer:

1° des opérations taxées ;

2° des opérations exonérées en vertu des articles 39 à 42 ;

3° des opérations réalisées à l'étranger qui ouvriraient droit à déduction si elles étaient effectuées à l'intérieur du pays ;

4° des opérations visées à l'article 44, § 3, 4° à 10°, à condition que le cocontractant soit établi en dehors de la Communauté, ou que ces opérations aient, dans les conditions fixées par le Ministre des Finances ou par son délégué, un rapport direct avec des biens destinés à être exportés vers un pays situé en dehors de cette Communauté ;

5° des prestations de courtage ou de mandat se rapportant aux opérations visées au 4°. »

Le terme sponsoring étant, pour rappel, inconnu du droit Belge, ces dépenses se rapprochent le plus des frais de publicité, qui représentent des opérations taxables. Car comme le définit la Cour de Justice de l'Union Européenne, en abrégé CJUE, la publicité consiste en « la diffusion d'un message destiné à informer les consommateurs de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service, dans le but d'en augmenter les ventes »²⁸. De ce fait, lorsqu'une entreprise organise un séminaire au cours duquel elle fait la promotion de ses produits, ou encore lorsqu'un sponsor loue un stand ou une vitrine au cours d'une activité organisée par un sponsorisé, les TVA reprises sur les factures envoyées au sponsor peuvent être déduites.

²⁸ CJUE, Arrêt du 17 novembre 1993, C-73/92, point 14

Se pose toutefois la question de déduction de la TVA lorsqu'il s'agit de frais de réception. Car comme il est fait mention en l'article 45, §3, 4° du code TVA, les taxes se rapportant aux frais de réception ne sont pas déductibles. Toutefois, la CJUE précise, dans sa définition des frais de publicité, qu'« il suffit donc qu'une opération, telles la vente par le prestataire au preneur, dans le cadre d'une campagne publicitaire, de biens meubles corporels qui sont distribués gratuitement aux consommateurs ou leur sont vendus à prix réduit, ou l'organisation d'un cocktail, d'une conférence de presse, d'un séminaire, d'une séance récréative ou d'autres manifestations de « relations publiques », comporte la transmission d'un message destiné à informer le public de l'existence et des qualités du produit ou service faisant l'objet de cette opération, dans le but d'en augmenter les ventes, pour que l'on puisse la qualifier de prestation de publicité »²⁹. Et de rajouter, « Il en est de même de toute opération qui fait indissociablement partie d'une campagne publicitaire et qui concourt, de ce fait, à la transmission du message publicitaire. Tel est le cas de la vente par le prestataire au preneur, dans le cadre d'une campagne publicitaire, de biens meubles corporels, ou des prestations réalisées lors de diverses manifestations de « relations publiques », même si ces biens et prestations ne comportent pas, considérés isolément, la transmission d'un message publicitaire »³⁰.

Du fait de ce qui précède, nous pouvons conclure que les frais de réceptions, lorsqu'ils sont engagés dans le cadre d'un événement publicitaire, visant à informer les consommateurs et à générer des revenus futurs, seront déductibles dans le chef du sponsor. L'opération est également taxable dans le chef du sponsorisé, pour autant que celui-ci soit assujéti à la TVA. Dans le cas contraire, il est possible qu'il doive s'assujettir pour cette opération.³¹

V. Quid des frais d'hôtel et de restauration ?

Ajoutons également que les frais de restauration (nourriture et boisson) supportés par une entreprise lors d'une activité de promotion commerciale, peuvent désormais, tout comme pour les frais de réception ci-avant, ouvrir le droit à déduction de la TVA. L'administration fiscale avait longtemps rejeté cette déductibilité. Mais elle s'est désormais alignée sur une décision de la cour de cassation qui énonçait dans son arrêt du 15 juin 2012 : « sont

²⁹ CJUE, Arrêt du 17 novembre 1993, C-69/92, point 19

³⁰ CJUE, Arrêt du 17 novembre 1993, C-69/92, point 20

³¹ SPONSORING ET MECENAT, Larcier, 2009, Anne Rayet, p. 97

déductibles les frais de nourriture et de boissons exposés dans le cadre d'une activité publicitaire qui a principalement et directement pour but d'informer des acheteurs potentiels de l'existence et des qualités d'un produit ou d'un service en vue d'en favoriser la vente. »³² L'administration fiscale Belge s'est à son tour exprimé au travers de la décision TVA E.T.124.247 du 13 mars 2015 en admettant que « les frais visés ne sont pas considérés comme des frais de logement, de nourriture et de boissons, ni comme des frais de réception au sens de l'article 45, § 3, 4°, du Code, mais comme des frais de publicité qui ont un caractère professionnel »³³

Toutefois, la charge de la preuve, quant au fait que la dépense a servi à informer des clients existants et /ou potentiels sur les produits de l'entreprise, et ainsi à générer des revenus futurs, incombe à l'entreprise organisatrice. La décision TVA E.T.124.247 le précise dans la suite de son énoncé : « Il va de soi que, par application de l'article 45, § 1er, du Code, l'assujetti doit démontrer, au cas par cas, que les frais ont effectivement été exposés dans le cadre d'une activité destinée à ses clients existants ou potentiels, et qui a principalement et directement un but publicitaire, en vue de favoriser la vente de ses produits ou de ses services. »

Section III : LA LUTTE CONTRE LES SOMMES OU CHARGES NON JUSTIFIEES

Les sommes ou charges non justifiées sont plus connues dans la pratique quotidienne sous l'appellation « commissions secrètes ». Toutefois, pour les besoins de cette étude, nous parlerons effectivement de dépenses non justifiées (notamment par la production de fiches fiscales), car la notion de commissions secrètes vise plutôt les dessous-de-table.

Ce sujet constitue une matière qui a fortement évolué au cours des dernières années. Découvrons ensemble cette matière, avant et après la loi programme du 19 décembre 2014, publiée le 29 décembre de la même année, qui marque à ce jour la dernière étape d'un système qui a fait couler beaucoup d'encre.

³² Arrêt de la Cour de cassation, 15 juin 2012, n°F.11.0095.F

³³ Décision TVA n° ET 124.247 du 13/03/2015

I. Avant la loi du 19 décembre 2014

Dans l'article 219 CIR 1992, il était prévu « qu'une cotisation distincte est établie à raison des dépenses visées à l'article 57 [...] qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif. » L'administration pouvait dès lors appliquer un taux de 309% (300%+3% de Contribution Complémentaire de Crise) sur les dépenses concernées. Ce taux avait été fixé « de manière à pouvoir indemniser la perte subie en matière d'impôt et de cotisations sociales sur une somme ou charge non justifiée »³⁴

L'article 57 mentionné ci-dessus prévoit que « les dépenses ci-après ne sont considérés comme des frais professionnels que si elles sont justifiées par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi :

1° commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantage de toute nature qui constituent pour les bénéficiaires des revenus professionnels imposables ou non en Belgique, à l'exclusion des rémunérations visées à l'art. 30,3° ;

2° rémunérations, pensions, rentes ou allocations en tenant lieu, payées aux membres du personnel, aux anciens membres du personnel ou à leurs ayants droit, à l'exclusion des avantages sociaux exonérés dans le chef des bénéficiaires ;

3° indemnités forfaitaires allouées aux membres du personnel en remboursement de frais effectifs propres à l'employeur. »

Pour exemple, une entreprise qui effectuerait un versement de 1000€ (non rattachable à une facture émise par le bénéficiaire, et qui ne figurerait pas sur une fiche fiscale adressée à ce même bénéficiaire) à titre de sponsoring, serait imposée à 309% sur ce versement. Donc une cotisation distincte de 3090€ (à verser à l'administration), pour un paiement total de 4090€.

³⁴ 'Humanisation' radicale de la cotisation sur commissions secrètes, LE FISCOLOGUE du 17/10/2014, n°1402, Christian Buysse, p. 4.

Exceptions à la règle

La règle générale, dont le but était de réprimander et pénaliser les fraudeurs, admettait deux exceptions :

- Selon l'article 219, al. 4 CIR 1992, il n'y a pas de cotisation distincte si le débiteur peut prouver que le bénéficiaire des revenus non repris sur une fiche fiscale les a mentionnés spontanément dans sa déclaration fiscale, et que celle-ci a été introduite dans les formes et le délai légal selon l'article 305 CIR 1992. Il s'agit de la dérogation légale originale ;
- Et selon l'article 219, al. 5 CIR 1992, même si le bénéficiaire n'a pas mentionné spontanément le revenu dans sa déclaration fiscale, « la cotisation n'est pas applicable si le montant est compris dans une imposition établie avec l'accord du bénéficiaire dans son chef dans le délai visé à l'article 354, al. 1. » Cette dérogation était applicable à la suite de l'entrée en vigueur de la loi du 17 juin 2013.

Déductibilité de la somme ou charge non justifiée et de la cotisation distincte

L'article 198, § 1, 1°, CIR 1992 énonce que la cotisation spéciale est déductible comme frais professionnel par le débiteur. L'article 197 quant à lui énonce que « les dépenses non justifiées et les bénéfices dissimulés soumis à la cotisation distincte prévue à l'article 219, sont considérés comme des frais professionnels ».

Toutefois, en réponse à une question en commission des finances de la chambre, le ministre des Finances laissait entendre que certains paramètres pourraient être pris en compte, notamment une appréciation de la bonne foi du contribuable, afin de savoir si oui ou non la somme ou charge non justifiée peut être déduite, ou rejetée comme dépense non admise. Le tableau suivant permet de résumer la situation :

Tableau 1 : Arbre décisionnel quant à la déductibilité des sommes/charges non justifiées³⁵

	Situation 1	Situation 2	Situation 3
1. Le bénéficiaire déclare-t-il spontanément dans les délais ?	Oui	Non, mais imposition dans les délais (avec ou sans accord du bénéficiaire)	Non, mais imposition dans les délais (avec accord du bénéficiaire)
2. Bonne foi du débiteur ?	La question ne se pose même pas	La question ne se pose pas réellement	Non
3. Cotisation distincte applicable dans le chef du débiteur ?	Non	Non	Non
4. Somme ou charge non justifiée déductible ?	Oui	Oui	Non, DNA

II. Après la loi du 19 décembre 2014

La loi programme du 19 décembre 2014, publiée au Moniteur Belge le 29 décembre 2014, découle de l'accord du gouvernement de 2013, à travers lequel un certain nombre de dispositions fiscales devaient être revues et améliorées. Parmi ces dispositions se trouvait une réforme de la cotisation spéciale sur somme ou charge non justifiée de 309%.

Cette cotisation permettait à l'Etat d'indemniser la perte subie en matière d'impôt sur une « commission secrète », mais elle était également un moyen de sanction, « à tout le moins en partie, à caractère répressif »³⁶.

³⁵ Cotisation de 309% : double imposition économique davantage limitée, LE FISCOLOGUE du 5/7/2013, n° 1347, Christian Buysse, p. 3.

³⁶ Arrêt 88/2014 de la Cour constitutionnelle du 6 juin 2014, page 9.

Le gouvernement décidait dans cette réforme d'abaisser le taux d'imposition de 309% à 103%. Ce taux pouvant être réduit à 51.5% lorsqu'il peut être démontré que le bénéficiaire des sommes allouées sous forme de commissions ou autres avantages est une personne morale. Selon le juriste fiscal Felix VANDEN HEEDE, la baisse du taux s'explique par le fait que « la cotisation sur les commissions secrètes indemnise désormais exclusivement la perte de recettes fiscales que subit le Trésor du fait que les dépenses et avantages non justifiés ou les bénéfices dissimulés ne sont pas imposés. »³⁷

La loi programme du 19 décembre 2014 précisait en son article 40 que le nouvel article 219 CIR était applicable à « tous les litiges qui ne sont pas encore définitivement clôturés à la date » de son entrée en vigueur. Le tribunal de Mons³⁸ appliquait d'ailleurs cette disposition dans un litige en ramenant la cotisation distincte de 300% à 100%.

Toutefois, précisons tout de même que la disposition fiscale réglant la cotisation distincte de 309%, qui se trouvait à l'ancien article 219 CIR 92, avait été attaquée et contestée à plusieurs reprises. La cour constitutionnelle, dans son arrêté 88/2014 cité ci-avant, rappelait que cette disposition pouvait être sujette à interprétations. L'une d'elle violant les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, ainsi que l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme³⁹.

Pour obtenir le taux de 103% (100% plus 3% de cotisation complémentaire de crise) le taxateur part du principe que pour une indemnité nette de 100, il faudrait garantir une indemnité brute de 200 à un bénéficiaire habitant du Royaume. Avec un taux marginal à l'impôt des personnes physiques de 50%, le bénéficiaire paie un impôt de 100 et conserve donc un revenu de 100.⁴⁰

Pour ce qui est du taux de 51.5% (50% + cotisation complémentaire de crise), lorsque le bénéficiaire des revenus est imposé à l'impôt des sociétés belge le taxateur part du principe

³⁷Nouvelles règles relatives à la cotisation sur les commissions secrètes, Pacioli N° 398 IPCF-BIBF / 2-15 février 2015, p. 2.

³⁸ Mons, 29 septembre 2016, F.J.F., n°2017/134

³⁹ La Cour constitutionnelle précisait dans sa conclusion que « *Interprété en ce sens qu'il interdit au juge d'exercer un contrôle de pleine juridiction sur la cotisation distincte, l'article 219 du Code des impôts sur les revenus 1992 viole les articles 10, 11 et 13 de la Constitution, combinés avec l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme.* »

⁴⁰'Humanisation' radicale de la cotisation sur commissions secrètes, LE FISCOLOGUE du 17/10/2014, n°1402, Christian Buysse, p. 4.

que pour une indemnité nette de 100, il faudrait garantir une indemnité brute de 150. En payant un impôt de 33.99%, le bénéficiaire conserve donc l'indemnité nette souhaitée.⁴¹

Avec ces taux de 103% et 51.5%, les pertes subies par l'administration fiscale, que ce soit à l'impôt des personnes physiques ou à l'impôt des sociétés sont ainsi compensées.

Exceptions à la règle

Plusieurs critiques étaient faites à l'ancien régime, du fait que les exceptions susmentionnées au point a. n'empêchaient pas une double imposition. C'est-à-dire que « la cotisation spéciale soit appliquée si le bénéficiaire est imposé sur l'avantage obtenu, après l'expiration du délai d'imposition de trois ans, mais dans le délai d'imposition de sept ans ; et inversement, que le bénéficiaire soit imposé alors même que la société a entretemps subi la cotisation spéciale »⁴².

Si ce point de discorde n'est pas tout à fait résolu par la loi programme, on peut néanmoins retenir qu'il y a une évolution pour ce qui est des exceptions, à savoir :

- La somme ou charge non justifiée n'est pas applicable lorsque le bénéficiaire déclare l'avantage obtenu « dans une déclaration analogue introduite à l'étranger par le bénéficiaire »⁴³
- La somme ou charge non justifiée n'est pas applicable même si le bénéficiaire n'a pas déclaré l'avantage à l'étranger, mais pour autant qu'il soit « identifié de manière univoque au plus tard dans un délai de 2 ans et 6 mois à partir du 1^{er} janvier de l'exercice d'imposition concerné »⁴⁴.

Déductibilité de la somme ou charge non justifiée et de la cotisation distincte

L'article 197 CIR 1992 énonce clairement que « les dépenses non justifiées soumises à la cotisation distincte sont considérées comme des frais professionnels ».

⁴¹ Idem

⁴² L'adaptation de la cotisation de 309% sensiblement écorné, LE FISCOLOGUE du 12/12/2014, n°1410, p. 1

⁴³ Idem

⁴⁴ Idem, p.2

III. Le nouveau commentaire de l'article 219 CIR

Le 4 avril 2017, l'administration a remplacé son commentaire de l'article 219 CIR⁴⁵. Dans la lignée des modifications qui ont été apportées à ce même article par la loi programme du 19 décembre 2014. Dans ce nouveau commentaire, l'administration apporte notamment des précisions quant à la deuxième dérogation légale contenue dans l'article 216, al. 7 CIR 92, portant sur l'identification univoque du bénéficiaire des sommes ou charges non justifiées.

En effet, dans sa circulaire AGFisc N° 24/2015 (n° Ci.RH.421/636.468) du 11 juin 2015, qui commentait entre autres les modifications apportées à l'article 219 CIR par la loi programme du 19 décembre 2014, l'administration précisait au point 11, qu'on peut parler d'identification univoque « si l'Administration est mise en possession d'un accord écrit du bénéficiaire mentionnant son identité, son numéro national et le montant qu'il a perçu ». Le nouveau commentaire de l'article 219 CIR énonce quant à lui que « la condition de l'identification univoque est par exemple rencontrée, lorsque l'administration est mise en possession d'un accord écrit du bénéficiaire mentionnant son identité, son numéro national et le montant qu'il a perçu. »⁴⁶

La précision 'par exemple' modifie profondément la lecture et l'interprétation qui peut découler de cette exception énoncée à l'article 219 al. 7 CIR 92. Ce qui fait d'ailleurs dire à Jan Van Dyck que « en mentionnant pareil accord comme un exemple de la manière dont l'identification peut être démontrée, le nouveau commentaire confirme *a contrario* que cette identification peut également se faire d'une autre manière. »⁴⁷⁴⁸

Une dérogation contraire au principe de liberté de la constitution ?

La Cour constitutionnelle a statué, dans son arrêt du 13 juillet 2017, que le nouveau régime (en ce compris l'exception susmentionnée) de la cotisation sur les sommes ou charges non justifiées pouvait dans certains cas être contraire au principe d'égalité de la Constitution. En

⁴⁵ Circulaire n°2017/C/16

⁴⁶ Com. IR 92 nouveau, n° 219/11

⁴⁷ « Nouveau commentaire sur la cotisation sur commissions secrètes », Jan Van Dyck, Le fiscaliste n° 1517, 14 avril 2017, p. 6

⁴⁸ Voir également à ce sujet Q. or., Commission Fin. Chambre, Criv 54 Com 258, 48, 28, octobre 2015 (Q. n° 6377 V. WOUTERS)

répondant à une question préjudicielle du tribunal de première instance de Namur⁴⁹, à savoir si l'application de la nouvelle disposition de l'article 219 CIR 92 aux litiges en cours n'était pas discriminatoire, la Cour a notamment précisé dans ce sens qu'« il n'est pas raisonnablement justifié que [...] la disposition en cause puisse aboutir à ce que ni le contribuable à l'origine de la commission secrète ni le bénéficiaire de celle-ci ne soit imposé lorsque l'administration fiscale est empêchée de vérifier que ces paiements ont bien subi le régime fiscal approprié dans le chef du bénéficiaire et que, partant, le fisc n'a pu procéder à l'imposition effective dans le chef de ce dernier »⁵⁰. En conclusion de son arrêt, la Cour reconnaît donc deux interprétations pour lesquelles le nouveau régime sera en violation de la Constitution, ou ne le sera pas.

IV. EXEMPLES

Il sera question dans cette section de présenter quelques situations auxquelles les entreprises pourraient faire face. Comme nous l'avons indiqué dans l'introduction, nous nous intéresserons ici aux entreprises commerciales qui réalisent la promotion de leurs produits, de leur marque.

1. Soutien pour réalisation d'un projet

Une personne physique ou une association (futur sponsorisé ou mécéné) désirant acquérir un nouveau matériel (de nouveaux lits pour un dispensaire, de nouvelles fournitures scolaires pour une école...) ou une nouvelle machine (machine Perkins pour l'écriture braille, une nouvelle photocopieuse/imprimante, un nouveau scanner...) pour développer ou accélérer son activité, pourra effectuer un appel au sponsoring (en proposant une contrepartie) ou au mécénat auprès d'une entreprise (futur sponsor ou mécène). Les deux parties peuvent être

⁴⁹ Plusieurs Cours et tribunaux se sont prononcé, avant cette question du tribunal de première instance de Namur, sur cette échappatoire, lorsque le bénéficiaire avait ou pas pu être identifié de manière univoque. Voir à cet effet Civ. Liège (div. Liège) (21e ch.) n° 13/4302/A, 13 janvier 2016, F.J.F. 2018 (sommaire), liv. 1, 21 et <http://www.monkey.be/> (26 février 2018) ; Anvers, 28 juin 2016, 2015/AR/393

⁵⁰ Arrêt de la Cour Constitutionnelle n° 92/2017, 13 juillet 2017 (question préjudicielle) (rôle n° : 92/2017) <http://www.const-court.be> (14 juillet 2017) M.B. 11 octobre 2017 (première édition) (extrait), 92016 et <http://moniteur.be> (15 octobre 2017) F.J.F. 2017 (sommaire), liv. 8, 270 et <http://www.monkey.be/> (27 novembre 2017) T.F.R. 2018, liv. 541, 475 et <http://tfrnet.larcier.be/> (31 mai 2018), note LEWANDOWSKI, A.

liées, notamment dans le cas où le sponsorisé conseille auprès de différents consommateurs les produits fabriqués et mis sur le marché par le sponsor.

Situation

Une association A, dont l'objet social est d'accompagner de futurs parents en leur prodiguant des conseils tant prénataux que postnataux en consultation, ou encore du soutien à la parentalité, a besoin d'une nouvelle machine pour mener à bien ses différentes consultations, et garantir un meilleur service à ses clients. Elle pourra demander une aide auprès d'une entreprise B. En général elle se tournera vers une entreprise avec laquelle elle a des intérêts communs. Comme indiqué plus haut, ce sera probablement une entreprise qui fabrique des produits conseillés par l'association A à ses clients.

Afin que tout soupçon de somme ou charge non justifiée soit réduit au maximum, cette opération de soutien devrait suivre quelques étapes, à savoir :

- Demande de soutien : une demande expresse et écrite doit être formellement envoyée à l'attention de l'entreprise B, mentionnant l'aide souhaitée, les caractéristiques (fonctionnalité, prix, ...) de l'installation souhaitée. L'association A devra également y défendre la nécessité d'acquérir cette installation.
- Acceptation du soutien : l'entreprise B devra de son côté marquer expressément son accord de soutenir l'association A. Elle devra notifier à concurrence de quel montant ou pourcentage elle interviendra, à la condition que l'association A présente des documents probants, prouvant que l'acquisition a été effectuée grâce à ses moyens propres. Il est très important d'inclure de telles conditions, afin d'éviter la prolifération de demande de soutien pour des projets fictifs.
- Paiement : L'entreprise B, une fois les documents nécessaires reçus, pourra dès lors effectuer un paiement du montant annoncé.
- Etablissement d'une fiche fiscale : Etape importante à ne pas oublier, l'entreprise B est légalement tenue d'établir une fiche 281.50 à l'attention du bénéficiaire du versement, ici l'association A. C'est l'unique moyen pour que cette dépense soit déductible dans le chef de B, au sens de l'article 57 CIR 1992. Pour A, elle sera effectivement imposable sur le paiement reçu. En prenant en compte la facture d'achat enregistrée dans sa comptabilité, l'opération autour de cette acquisition sera

fiscalement neutre, bien sûr en fonction du pourcentage d'intervention de l'entreprise B.

Dans le cas où l'association A envoie spontanément une facture ou une note de débit à l'entreprise B, celle-ci est dispensée de l'établissement de la fiche fiscale, car le revenu de sponsoring, par cette facture, sera enregistré dans la comptabilité de l'association, et fera ainsi l'objet d'une imposition.

Il est très important d'avoir un procédé clair et supporté par des documents probants. Peut-être pas exactement comme présenté dans la situation ci-dessus, mais certainement un de semblable. Ce afin (et ceci vaut pour les deux parties) de se couvrir vis-à-vis de l'administration fiscale.

2. Soutien pour participation à un événement

Une entreprise, ou plusieurs personnes individuellement, peuvent faire appel à un sponsor ou à un mécène pour intervenir dans des frais liés à leur participation à un événement ou un congrès tant au niveau national qu'international. Ou à l'inverse, l'initiative peut être prise par une entreprise, afin de créer, maintenir ou développer des relations avec des clients, d'inviter ceux-ci à participer à des événements soit qu'elle organise, soit qui sont organisés par des institutions nationalement ou internationalement reconnues.

Situation

Comme dans la situation développée dans le point précédent, il est important d'avoir en place une procédure claire, afin de garantir une transparence de l'opération, et encore une fois, de se couvrir vis-à-vis de l'administration fiscale et d'un éventuel audit. Ci-dessous nous développerons un certain nombre d'étapes qui peuvent être suivies :

- Demande ou offre de soutien : selon qu'il s'agisse d'une entreprise A ou d'un client A qui effectue une demande de soutien à une entreprise B, ou inversement que ce soit l'entreprise B qui propose son soutien. En général, il s'agira d'un soutien pour la participation à un événement où sont développés et discutés des sujets intéressants pour le développement professionnel de l'entreprise A (en réalité de certains de ses employés. Par exemple des diététiciens d'un hôpital.) ou du client A.

- **Décision** : une décision devra être expressément notifiée par l'entreprise A (ou le client A) selon qu'il s'agisse de l'acceptation ou du rejet de l'offre, ou par l'entreprise B selon qu'il s'agisse de l'acceptation ou du rejet de la demande, ce afin de sceller l'accord entre les deux parties. Celles-ci se mettront d'accord sur les coûts qui feront l'objet d'un remboursement de la part de l'entreprise B.
- **Prise en charge des dépenses** : le partenaire A pourra donc participer à l'événement en question, en effectuant les dépenses liées à cette participation (enregistrement à l'événement, transport, hôtel, ...) et les soumettre à l'entreprise B, qui effectuera les remboursements nécessaires, comme convenu dans l'accord. Dans le cas où l'événement est organisé par l'entreprise B elle-même, elle prendra directement en charge les dépenses relatives à l'organisation, et effectuera un décompte pour déterminer la part de chaque invité dans ces dépenses.
- **Etablissement d'une fiche fiscale** : l'année suivante, une fiche fiscale reprenant le montant des remboursements effectués ou le montant des décomptes calculés, sera envoyée aux différents partenaires A, afin que ceux-ci déclarent les revenus et avantages dont ils ont bénéficié.

À noter que l'établissement d'une fiche fiscale n'est pas obligatoire lorsqu'une facture ou note de débit est établie à l'attention de l'entreprise B pour remboursement de dépenses effectuées dans le cadre de la participation à l'événement faisant l'objet du soutien.

Illustration 1

Une entreprise invite plusieurs professionnels du secteur d'activité des produits qu'elle fabrique et met à la disposition des consommateurs, à participer à un événement qu'elle organise sur plusieurs jours. Son idée est de réunir tous ces professionnels afin de promouvoir ses produits, mais aussi de discuter avec eux des développements futurs qu'elle envisage pour son secteur d'activité en général et ses produits en particulier, ainsi que de la satisfaction des consommateurs. Dans le chef de l'entreprise organisatrice, les dépenses occasionnées peuvent être assimilées à des frais de publicité⁵¹, si l'on s'en réfère à l'arrêt de la Cour de Justice des Communautés Européennes. Il est important pour l'entreprise de définir un agenda clair du déroulement des journées de son événement.

⁵¹CJUE, Arrêt du 17 novembre 1993, C-73/92, point 14

Supposons que le détail des coûts liés à l'organisation de l'événement, par personne, est le suivant :

- Transport (avion/train, différents transferts en bus ou autres...) : 1 100 €
- Hôtel : 500
- Restaurant : 250
- Loisirs : 150

L'année suivante, l'entreprise est légalement tenue d'établir des fiches fiscales 281.50 (afin de pouvoir déduire ces coûts) à l'attention de tous les participants, qui devront déclarer les montants repris sur les fiches comme des avantages obtenus, et qui pourront également reprendre ces montants dans leurs déclarations d'impôts en tant que dépenses professionnelles, déductibles dans les limites des pourcentages légalement autorisés. Le tableau ci-dessous présente ce que devrait être la déclaration fiscale des professionnels :

Tableau 2 : Simulation de déclaration dans le chef du bénéficiaire

			%tage déductible	Déclaration
REVENUS		2.000,00		2.000,00
DEPENSES	TRANSPORT	-1.100,00	100%	-1.100,00
	HOTEL	-500,00	85%	-425,00
	RESTAURANT	-250,00	69%	-172,50
	LOISIRS	-150,00	0%	0,00
			RESULTAT	302,5
			IPP (50%)	151,25
			ISOC (29,58%)	89,48

Les pourcentages de déduction utilisés dans cette illustration sont purement à titre indicatif, car chaque cas doit faire l'objet d'une appréciation particulière. Il est de ce fait conseillé d'en discuter avec son comptable, ou son fiscaliste.

Il est préférable pour les frais d'hôtel de ne prendre en compte qu'une déductibilité limitée du montant total, en ce sens que les frais relatifs au petit déjeuner peuvent y être compris.

Dans le cas où la distinction est claire sur la facture, alors une déductibilité à 100% et à 69% peut être respectivement appliquée sur les frais d'hôtel et les frais de restaurant.

En conclusion, un professionnel établi en personne physique ne paierait « que » 150€ environ, alors que celui établi en société paierait 89€ environ pour sa participation à l'événement organisé par l'entreprise.

En effet, une des craintes qu'ont certains professionnels face à ce type de situation est la taxation sur l'entièreté de l'avantage. Ce qui n'est pas correct, car des dépenses professionnelles peuvent, sous certaines conditions, être reconnues et ainsi diminuer la base imposable sur l'opération.

Illustration 2

Imaginons cette fois un professionnel de la santé (pédiatre, infirmier, diététicien, chirurgien...) qui, désirant participer à un congrès international, fait appel à l'aide d'une entreprise pour le sponsoriser.

Lorsque le soutien est accordé, le professionnel effectuera les réservations nécessaires (inscription, transport, hôtel...) et certaines dépenses sur place (restaurant, documentation spécifique...).

Sur base des tickets, reçus, et autres factures relatives à ces dépenses, le professionnel pourra demander des remboursements, qui seront effectués par l'entreprise, selon les termes de l'accord.

Une fiche fiscale sera établie par le sponsor l'année suivante, reprenant les sommes versées au professionnel. Dans le cas où la demande de remboursement est faite via une facture ou une note de débit établie par le professionnel, l'entreprise n'a pas l'obligation d'établir la fiche fiscale. Attention néanmoins que lorsqu'une facture de sponsoring est établie, il est important de libeller de façon claire et explicite les raisons de l'existence de cette facture. Ceci est d'autant plus important qu'une entreprise s'est vu rejeter des dépenses de sponsoring, car le tribunal a estimé que « le libellé des factures produites ne permet pas de

déterminer de quelle manière la publicité vantée a été effectuée et partant de vérifier si elle était susceptible de générer des revenus ».⁵²

L'entreprise sponsor, en termes de retombées, pourrait s'attendre à une publicité positive autour de ses produits, ou encore de la recommandation de ses produits auprès des consommateurs finaux.

⁵² Mons, 29 septembre 2018, F.J.F., n°2017/134

Chapitre 2 : ETUDE COMPAREE AVEC LE SYSTÈME EN FRANCE

Il faut avant tout reconnaître que notre voisin Français a plus qu'une longueur d'avance sur nous en Belgique, en ce sens que les dépenses de soutien des entreprises sont encadrées par la loi, et que des incitants fiscaux, notamment en ce qui concerne le mécénat (défini et reconnu par la loi en France), sont mis en place pour pousser non seulement les entreprises, mais aussi les particuliers, à s'investir dans différents projets de soutien, que ce soit en France ou à l'étranger.

Section I : Quelques chiffres sur le mécénat pour commencer

Les données ci-dessous, relatives à l'évolution du mécénat d'entreprise en France, proviennent des trois derniers rapports (sur base biannuelle) d'Admical, une association qui a pour vocation de promouvoir le mécénat en France. En ce qui concerne la Belgique, il n'existe pas d'études similaires, du moins pas de la même fréquence que celle d'Admical. À ce jour, seules les études réalisées en 2010 et 2012 par Ipsos Belgium et Prométhéa sur le mécénat et le sponsoring d'entreprise en Belgique permettent de mener la comparaison entre les deux pays.

Il apparaît comme première analyse que le mécénat est très sollicité par les très petites entreprises (ou encore microentreprises, avec un effectif inférieur à 10 personnes et un chiffre d'affaires ou total bilan annuel de maximum 2 millions d'euros) et les PME (moins de 250 personnes employées, chiffre d'affaires n'excédant pas 50 millions d'euros ou total bilan n'excédant pas 43 millions d'euros)^{53 54}.

I. Tailles et secteurs d'activités des entreprises mécènes

Menée pour la première fois en 2005, l'étude réalisée sur le mécénat en France montre une constante évolution des entreprises mécènes, et donc un intérêt croissant de ces entreprises (12% des entreprises Françaises sont mécènes en 2013 contre 14% en 2015, ce qui

⁵³ Loi (Française) n° 2008-776 du 4 août 2008 de modernisation de l'économie, article 51

⁵⁴ Décret (Français) n° 2008-1354 du 18 décembre 2008 relatif aux critères permettant de déterminer la catégorie d'appartenance d'une entreprise pour les besoins de l'analyse statistique et économique

représenterait, par « extrapolation », respectivement 159.000 entreprises en 2013 contre 170.000 en 2015).

L'étude a beaucoup évolué, se basant sur un échantillon plus élargi afin d'affiner les résultats, notamment en ce qui concerne l'intégration des données relatives aux Très Petites Entreprises à partir de 2013. En effet, il n'était pris en compte jusque là que les données relatives aux entreprises de 20 salariés et plus.

Tableau 3 : Taille des entreprises mécènes en France⁵⁵

		2011	2013	2015
Échantillon représentatif		734	1.019	1.023
Entreprises mécènes (20 salariés et plus)		31%	21%	
Entreprises mécènes (toutes confondues)			12%	14%
Sont mécènes parmi les entreprises	TPE		11%	12%
	PME	59%	14%	23%
	GE	27%	28%	47%
Taille des entreprises mécènes	TPE & PME	93%	98%	99%
	Grandes entreprises	7%	2%	1%

En Belgique, selon l'étude Prométhéa-Ipsos⁵⁶, 74% des entreprises sont sponsor et/ou mécènes en 2011. Cela représenterait un total de 581.794 entreprises (selon le SPF économie, la Belgique comptait 786.208 entreprises à la fin 2011⁵⁷). Parmi ces entreprises, 15.750 sont mécènes, ce qui représente une augmentation d'environ 30% par rapport à une

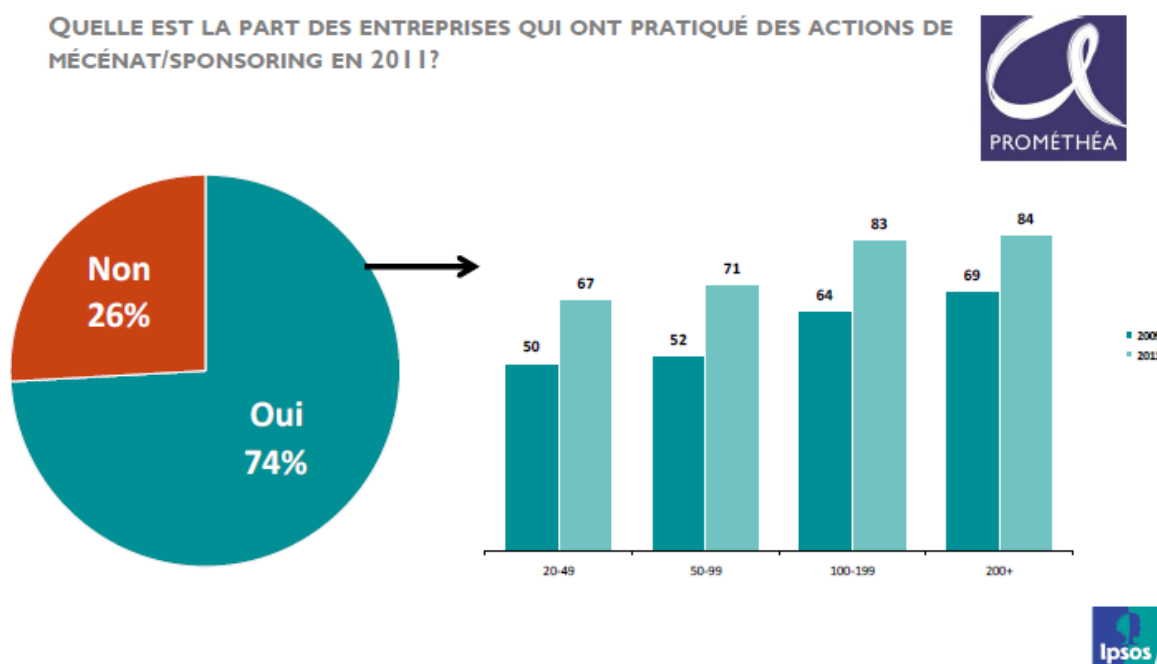
⁵⁵ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d'entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

⁵⁶ www.promethéa.be, L'actualité du mécénat en Belgique, A-News Prométhéa – n°18 – été 2012

⁵⁷ http://economie.fgov.be/fr/binaries/Panorama_2011_FR_TOT_tcm326-188691.pdf, Panorama de l'économie belge 2011

étude similaire menée en 2009. Ces études montrent que les entreprises de 100 salariés et plus sont la locomotive des actions en mécénat et sponsoring, avec 83% d'entre-elles, contre 69% des entreprises de moins de 100 salariés.

Graphique 1 : Entreprises mécènes et sponsors en Belgique⁵⁸

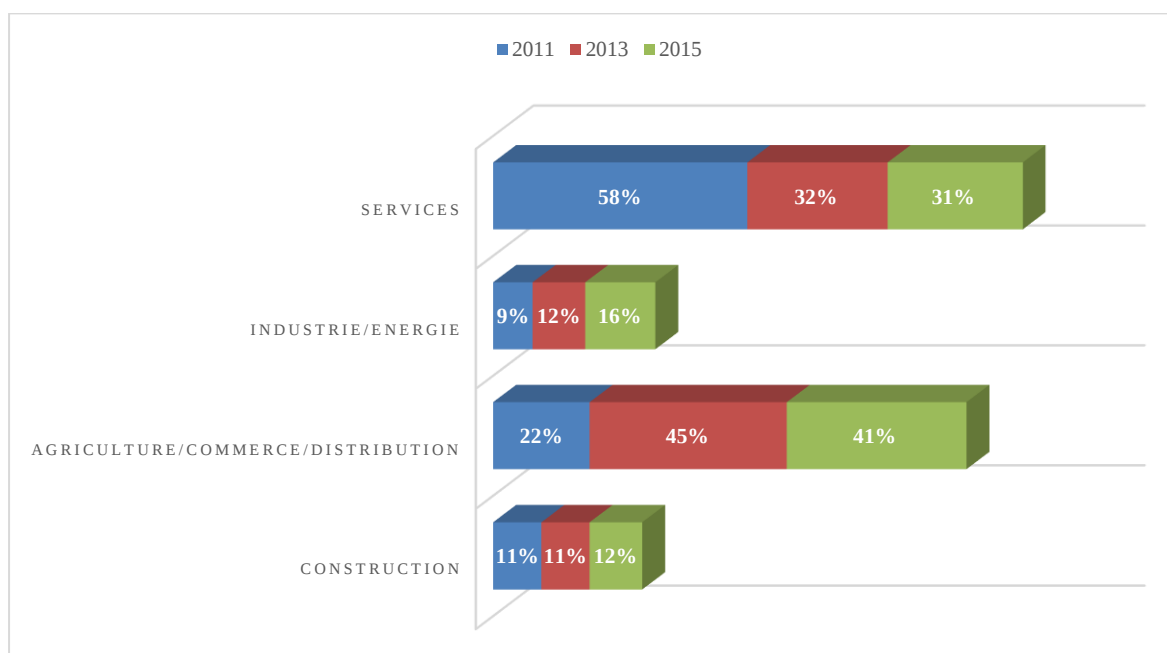


En France, L'agriculture, le commerce, la distribution et les services sont en général les secteurs d'activités des entreprises impliquées en tant que mécènes, selon les études d'ADMICAL. Alors qu'en Belgique l'étude Prométhéa-Ipsos révèle que « parmi les secteurs d'activités, celui de la finance reste le plus actif avec près de 9 entreprises sur 10 pratiquant le mécénat/sponsoring. »⁵⁹ Si cette statistique ne permet pas de véritablement comparer les activités dans les deux pays, elle montre toutefois à quel point le mécénat peut être développé en Belgique, en impliquant tout un panel d'entreprises qui ne s'implique pas.

⁵⁸ www.prométhéa.be « Le mécénat d'entreprise : une des sources possibles de financement », 2013, page 10

⁵⁹ www.prométhéa.be, « L'actualité du mécénat en Belgique », A-News Prométhéa – n°18 – été 2012

Graphique 2 : Secteurs d'activité des mécènes en France⁶⁰

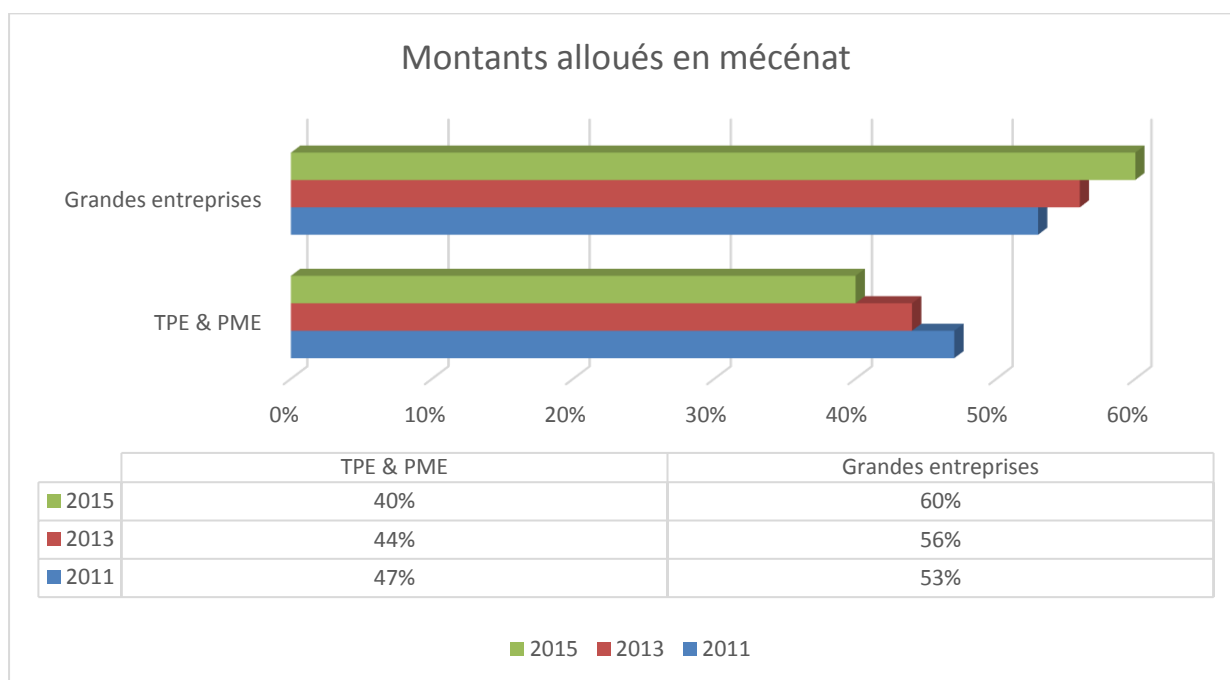


II. Budgets alloués au mécénat

Les entreprises françaises investissent une partie importante de leur argent dans le mécénat (1.9 Mrd € en 2011, 2.8 Mrd € en 2013 et 3.5 Mrd € en 2015). Et à l’opposé des données ci-avant en ce qui concerne la taille des entreprises mécènes, nous pouvons constater que les grandes entreprises, même si elles sont moins nombreuses, sont plus représentées pour ce qui concerne les sommes allouées au mécénat, notamment avec une proportion dans le budget total qui n’a cessé de croître depuis 2011 (53% du budget en 2011 venait des grandes entreprises, contre 56% en 2013 et 60% en 2015).

⁶⁰ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d’entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

Graphique 3 : Répartition dans le budget mécénat en France⁶¹



Les entreprises belges quant à elles auront dépensé 378 millions d’euros en mécénat en 2011⁶², soit 20% des dépenses en mécénat effectués par les entreprises mécènes françaises (1,9 milliards d’euros). À noter que sur la même année 2011 les entreprises en Belgique représentaient 24% des entreprises en France (3 303 592 au total)⁶³.

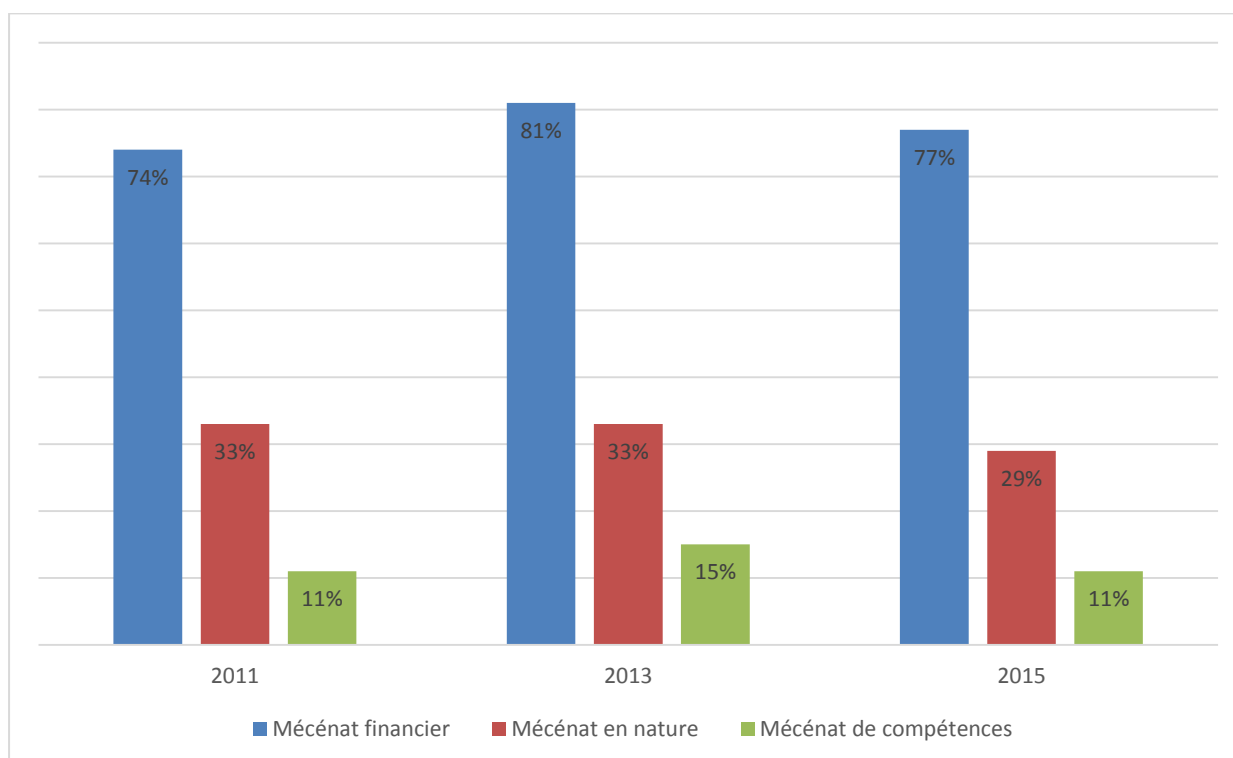
Le mécénat en Belgique, toujours selon l’étude Prométhéa-Ipsos, s’effectue principalement de deux manières à savoir, le mécénat financier à concurrence de 274 millions d’euros soit 72,5%, et le mécénat en nature pour le reste (donc 104 millions d’euros, soit 27,5%). Tandis qu’en France s’ajoute le mécénat de compétence, qui consiste pour le mécène à apporter au « mécéné » de la main d’œuvre qualifiée ou des compétence spécifiques pour un travail déterminé.

⁶¹ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d’entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

⁶² www.prométhéa.be, « L’actualité du mécénat en Belgique », A-News Prométhéa – n°18 – été 2012

⁶³ Selon le rapport de l’Insee (Institut national de la statistique et des études économiques) intitulé « Fiches thématiques, structures du système productif »

Graphique 4 : Formes de mécénat en France⁶⁴



III. Quels secteurs d'activités bénéficient du mécénat ?

Selon l'histoire, et comme le confirmait en 2011 Paul Vandenabeele, le mot mécène vient du nom d'un ancien ministre romain, Caius Cilnius Maecenas (v. 70 av. J.-C. – 8 av. J.-C.), qui fut un ministre de l'empereur romain Auguste. Paul Vandenabeele affirme que Maecenas (Mécène) a « développé le goût pour les Arts et les lettres et s'est mis à protéger artistes, écrivains, et autres acteurs culturels [...] Depuis, le terme mécène est attaché à son action, à savoir un ami protecteur de celles et ceux qui pratiquent les arts, les sciences, les lettres ou les techniques et qui les soutient et encourage grâce à de l'argent, à d'autres libéralités ou à des connaissances. »⁶⁵

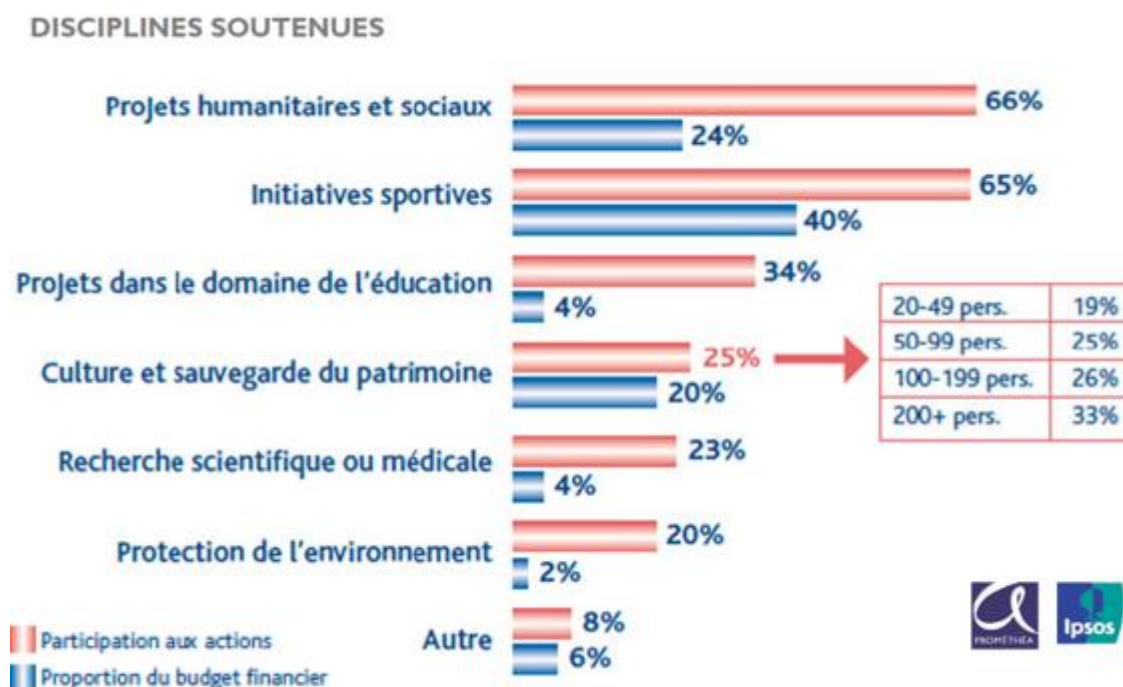
Aujourd'hui, la définition du mécène va bien au-delà. Toutefois, il n'est pas surprenant de constater, en se basant sur les données suivantes, et en comparant celles de l'année 2011 en Belgique et en France, que le mécénat est principalement effectué en faveur d'associations

⁶⁴ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d'entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

⁶⁵ <http://www.dhnet.be/conso/consommation/d-ou-vient-le-mecene-51b78807e4b0de6db9802c44>, « D'où vient le mécène », Paul Vandenabeele, 18/02/2011

actives dans les domaines du social, de la santé, du culturel et de la conservation de patrimoine dans un pays comme dans l'autre.

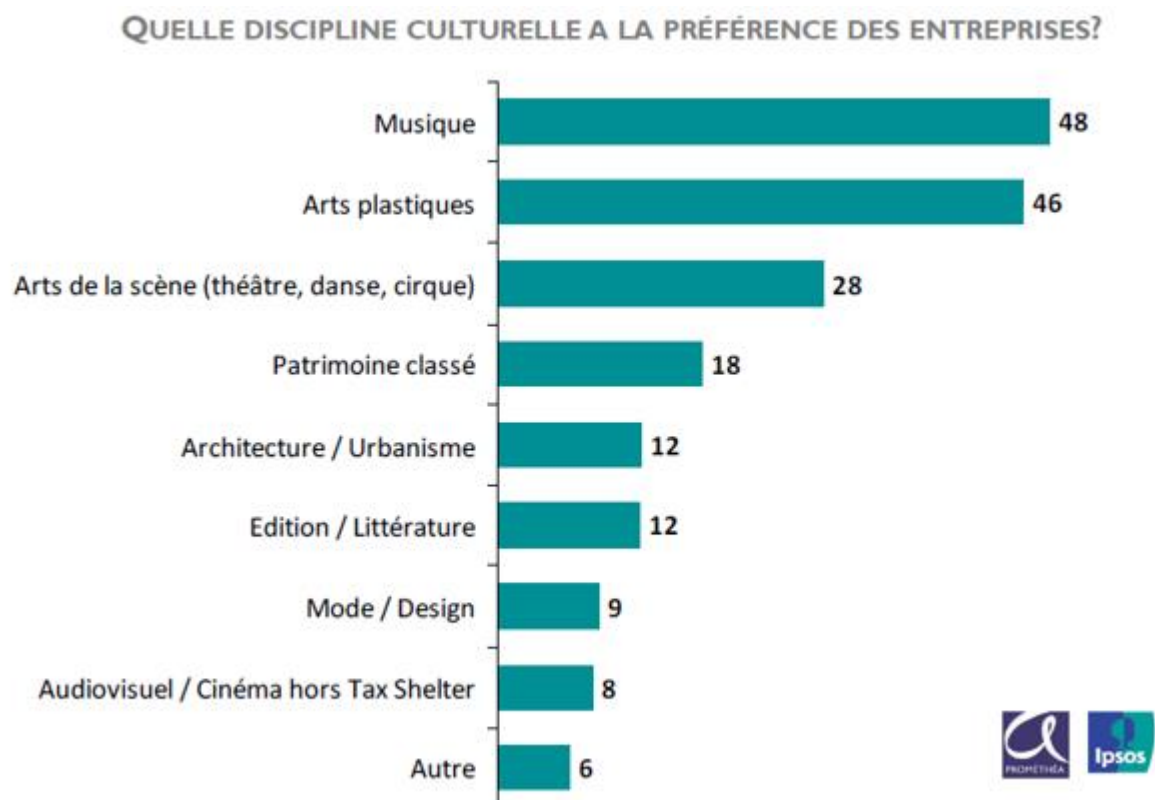
Graphique 5 : Bénéficiaires du mécénat en Belgique en 2011⁶⁶



La culture tient une place importante. En effet, un cinquième du budget du mécénat (ce qui représente une croissance de 13% par rapport à 2009) y est consacré par près d'un quart des entreprises mécènes, et les intérêts des entreprises mécènes pour la culture sont variés, comme le démontre le graphique suivant.

⁶⁶ www.prométhéa.be, « Le mécénat d'entreprise : une des sources possibles de financement », 2013, page 11

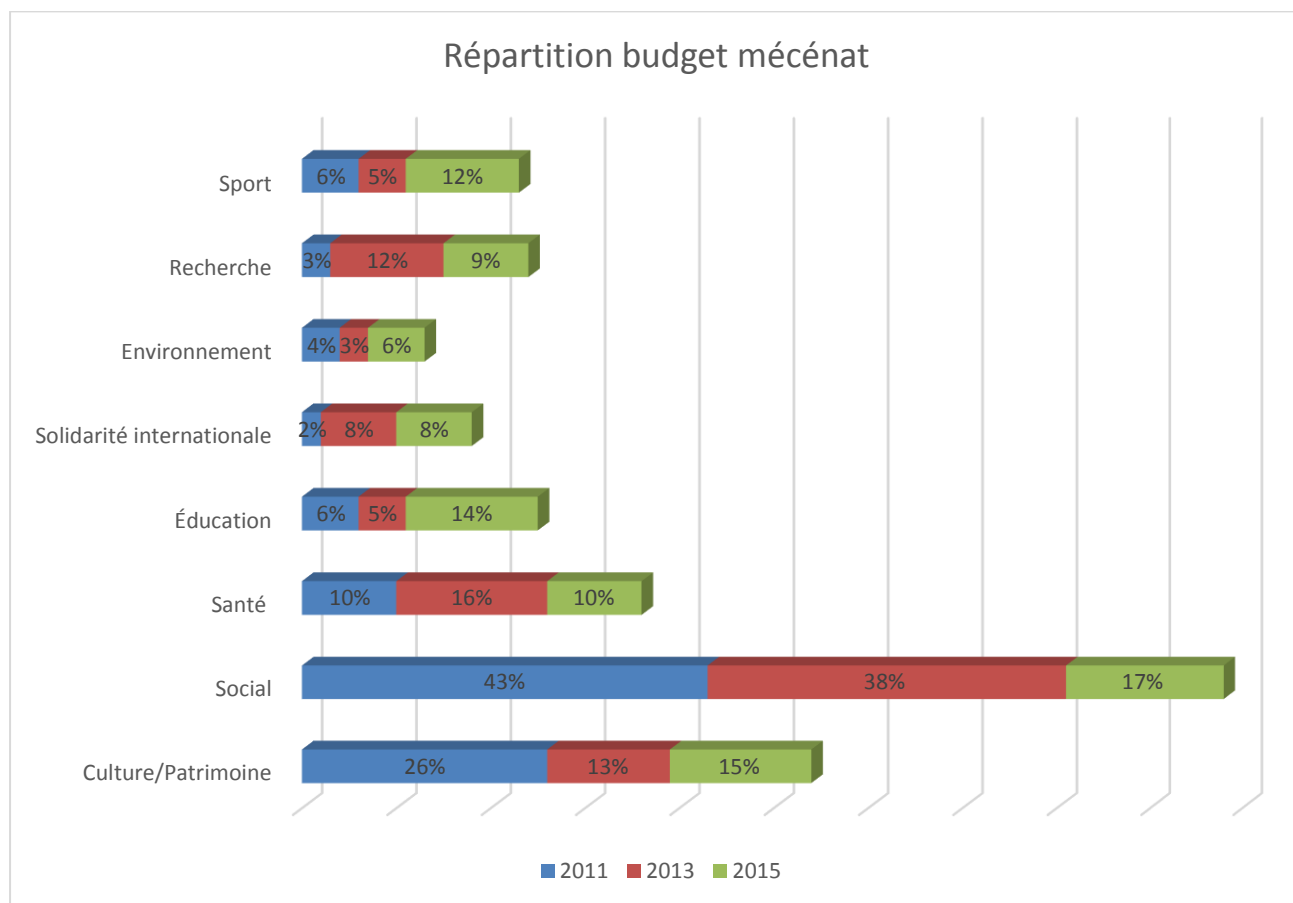
Graphique 6 : Intérêt des mécènes dans la culture en Belgique en 2011⁶⁷



Cependant, des domaines comme le sport, la recherche scientifique, ou encore la protection de l'environnement se positionnent assez bien parmi les bénéficiaires d'actions de mécénat. Au regard de l'étude d'Admical pour la France, une croissance peut d'ailleurs être observée en 2011 et 2015 pour ces postes.

⁶⁷ www.prométhéa.be, « Le mécénat d'entreprise : une des sources possibles de financement », 2013, page 12

Graphique 7 : Bénéficiaires du mécénat en France⁶⁸



IV. Les motivations des mécènes

Les motivations des entreprises mécènes sont diverses. Toutefois, il ressort de l'étude d'ADMICAL que les entreprises Françaises s'engagent généralement dans le mécénat pour des raisons similaires, parmi lesquelles la contribution à l'intérêt général en premier, ce qui est en adéquation avec le point précédent, concernant les secteurs dans lesquels les mécènes agissent. Aussi, à travers les actions de mécénat les entreprises souhaitent faire connaître leurs valeurs, tout en valorisant leur image auprès de leurs parties prenantes.

⁶⁸ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d'entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

Tableau 4 : Motivations des mécènes en France⁶⁹

	2011	2013	2015
Contribuer à l'intérêt général, être solidaire	57%	7/10	7/10
Exprimer, incarner les valeurs de l'entreprise		6/10	6.5/10
Améliorer et valoriser l'image de votre entreprise	31%	6.5/10	6.1/10
Construire des relations avec les acteurs du territoire, les parties prenantes de l'entreprise	26%	5/10	6.1/10
Fédérer, attirer, fidéliser les collaborateurs	9%		4.2/10

Même s'il n'existe aucune statistique chiffrée exploitable, ces motivations sont également présentes chez les entreprises Belges engagées. L'étude Ipsos-Prométhéa retient cinq motivations principales, à savoir : la citoyenneté (RSE, ancrage local), l'image de marque, les relations publiques, l'attraction et la rétention des talents, et la démonstration de son niveau d'excellence.

Toutefois, un nombre interpelle quant aux motivations des entreprises Belges, car « 68% des entreprises mécènes considèrent qu'elles ont un rôle à jouer dans le développement social et culturel. »⁷⁰ Autrement dit, l'intérêt général est une préoccupation prédominante pour les entreprises engagées dans le mécénat. Sur ce point, les acteurs mécènes belges et français sont sur la même longueur d'ondes.

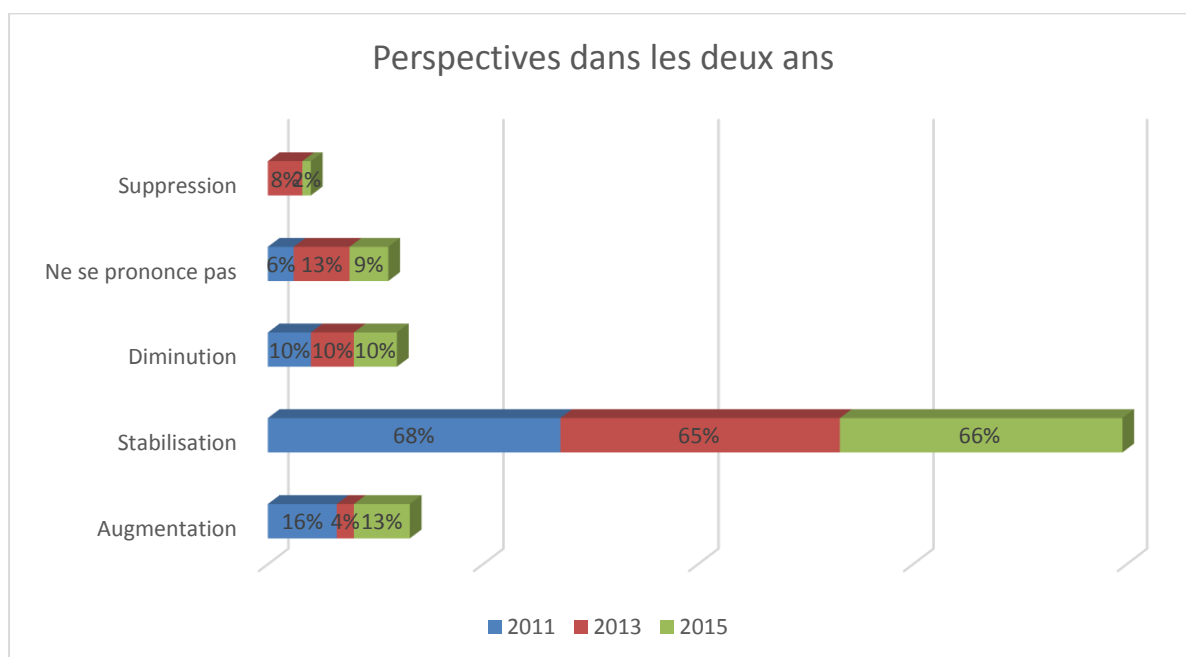
V. Perspectives pour les années à venir

Les entreprises mécènes françaises se prononcent plutôt en faveur d'une stabilisation (en moyenne 66%) à la question de savoir quelles sont leurs perspectives dans les deux ans en ce qui concerne leurs actions en mécénat.

⁶⁹ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d'entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

⁷⁰ www.prométhéa.be, « L'actualité du mécénat en Belgique », A-News Prométhéa – n°18 – été 2012

Graphique 8 : Perspectives de mécénat dans les deux ans en France⁷¹



À la question de savoir quelles étaient leurs objectifs pour 2012, les entreprises mécènes belges ont répondu à 72% être en faveur d'un maintien ou d'une augmentation de leur budget. En revanche, 21% des entreprises tablaient sur une diminution de leur budget, précisant qu'il s'agissait d'une « réduction temporaire liée au contexte économique. »⁷²

Au regard des chiffres présentés dans les tableaux et graphiques ci-avant, force est de constater que le mécénat est fortement reconnu et utilisé chez notre voisin Français, et que les sommes allouées par les entreprises pour son fonctionnement augmentent au fil des années. Il existe plusieurs explications à cela, parmi lesquelles le volet fiscal.

Section II : Petit historique

Les notions de mécénat et de sponsoring sont intégrées dans la législation française depuis plus de trois décennies. Toutefois, elles étaient jusqu'en 1987 et la loi du 23 juillet, reconnues dans deux domaines uniquement : le sportif en ce qui concerne le sponsoring, et le culturel

⁷¹ www.admical.org, baromètre sur le mécénat d'entreprise, publications 2012, 2014 et 2016

⁷² www.prométhéa.be, « L'actualité du mécénat en Belgique », A-News Prométhéa – n°18 – été 2012

pour ce qui est du mécénat. Seules les dépenses engagées dans ces deux domaines permettaient de bénéficier d'avantages fiscaux.

La loi du 23 juillet 1987 marquera une petite révolution dans les secteurs de sponsoring et mécénat, puisqu'elle élargira les domaines d'application reconnus jusqu'à avant sa publication. Elle augmentera également les limites de montant servant de base à la déduction fiscale liée aux dépenses philanthropes.

Même si aucune définition légale n'est clairement établie, cette loi constituera un réel incitant fiscal pour les entreprises, qui vont progressivement accroître leurs dépenses liées au sponsoring et au mécénat.

Section III : La fiscalité du sponsoring en France

I. Texte légal

Sur ce point, les deux législations s'accordent, en ce sens que les frais relatifs au sponsoring (parrainage en France) sont assimilés à des frais de publicité.

À l'instar de l'art 49 du CIR Belge, qui définit et cadre ce qui est reconnu comme frais professionnel, l'art 39 du Code Général des Impôts (CGI) Français est applicable en la matière, à la seule différence que les frais de sponsoring sont explicitement mentionnés.

Le point 7 de cet art 39 énonce de ce fait que « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges, celles-ci comprenant [...] notamment :

7° Les dépenses engagées dans le cadre de manifestations de caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ».

II. Similitudes entre législations française et belge

Les trois points essentiels de l'article 49 CIR 1992⁷³ (à savoir la période au cours de laquelle les frais sont exposés, la productivité de ces frais ainsi que les documents justificatifs y afférents), se retrouvent également dans la législation française.

1. Périodicité des frais

Un des principes de base de la reconnaissance des frais professionnels en déduction des revenus selon la législation belge, est que ces frais doivent avoir été « faits ou supportés pendant la période imposable. »⁷⁴ Ce principe se retrouve également en France, notamment dans le Bulletin Officiel des Impôts, qui énonce que « les dépenses à retenir pour l'assiette de l'impôt sont toutes celles qui, engagées au cours de l'exercice et non exclues des charges déductibles, ont fait naître à la charge de l'entreprise des dettes certaines dans leur principe et dans leur montant. »⁷⁵

2. Productivité des frais

De toute évidence, nous pouvons nous accorder à dire que les deux articles français et belge vont dans le même sens, en ce qui concerne le rattachement des frais à la période au cours de laquelle ils ont été exposés. Dans le CIR 1992, la phrase « en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables »⁷⁶ rejoint celle du CGI « lorsqu'elles sont exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation »⁷⁷.

Aussi les dépenses de sponsoring, et donc de publicité, ne peuvent être acceptées que selon cette condition qu'elles permettent à l'entreprise de générer des revenus futurs. Dans le même sens, ces dépenses doivent rester raisonnables, comme pour toute autre dépense engagée par les entreprises.

⁷³ Voir Chapitre I, Section I, I

⁷⁴ Idem

⁷⁵ Le bulletin officiel des impôts (en abrégé B.O.I., regroupe l'ensemble des commentaires sur la législation fiscale française. Il pourrait être comparé en Belgique au commentaire administratif qui est fait des articles du CIR 1992) BOI-BIC-CHG-10-30-10-20120912, BIC - Frais et charges - Conditions générales de déduction - Exercice de rattachement des frais et charges - Règles générales de rattachement des frais et des charges.

⁷⁶ Voir Chapitre I, Section I, I

⁷⁷ Voir point I

3. Documents justificatifs des frais

Les entreprises françaises ont, comme celles belges, l'obligation de pouvoir mettre à la disposition de l'administration fiscale, toutes les pièces justificatives relatives aux frais se trouvant dans leur comptabilité. Le CGI français prévoit d'ailleurs dans son article 54 que ces entreprises sont tenues « de représenter à toute réquisition de l'administration tous documents comptables, inventaires, copies de lettres, pièces de recettes et de dépenses de nature à justifier l'exactitude des résultats indiqués dans leur déclaration. »

4. En cas d'absence de documents justificatifs

L'autre similitude entre le CGI français et le CIR belge, c'est le système des fiches fiscales rencontré à l'article 57 du CIR 1992, qui se retrouve avec une terminologie quasi similaire à l'art 240 du CGI, stipulant que les personnes physiques, morales ou organismes « qui, à l'occasion de l'exercice de leur profession versent à des tiers des commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations, honoraires occasionnels ou non, gratifications et autres rémunérations, doivent déclarer ces sommes. »

Section IV : La fiscalité du mécénat en France

I. Système en vigueur

L'article 238 bis, 1° du CGI Français, qui encadre la fiscalité relative aux dépenses de mécénat, prévoit « une réduction d'impôts de 60% [...] pris dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires », pour tous les versements « effectués par les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés ». L'article donne, au fil de son énoncé, une liste exhaustive des bénéficiaires qui permettraient au mécène d'appliquer la réduction d'impôt. Il est également précisé dans l'article 238 bis, 1° que « les versements ne sont pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable ».

Il est toutefois précisé dans l'article que, lorsque la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires est dépassée au cours d'un exercice, « l'excédent de versement peut donner lieu à une réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versements effectués au titre de chacun de ces exercices ».

Cette disposition est comparable à celle qui se trouve dans l'article 145/33 CIR 1992, concernant les libéralités, qui prévoit également une réduction d'impôt, dans ce cas à concurrence de 45%, pour les versements (ou pour certains dons en natures valorisés) effectués à des bénéficiaires se trouvant dans la liste également exhaustive du même article 145/33 CIR 1992. Comme il est prévu dans le CGI Français, les dépenses pouvant être qualifiées de libéralités (ainsi que les dons) sont repris en dépenses non admises en fiscalité Belge, et seules les vraies libéralités ouvrent le droit à la réduction d'impôt. Autre point de comparaison, le plafond du montant pris en compte pour calculer la réduction d'impôt par exercice, fixé à 5% de l'ensemble des revenus nets, avec un minimum de 40€ et un maximum de 500 000€⁷⁸, sans possibilités de report sur les exercices ultérieurs.

II. Ancien régime

Jusqu'au 1^{er} août 2003, date marquant l'entrée en vigueur de la loi dite "loi Aillagon" (du nom du Ministre de la culture de l'époque) qui posa les bases du régime actuellement en vigueur, la fiscalité relative aux dépenses de mécénat était très différente.

En effet, l'ancien régime ne consistait pas en une réduction d'impôt, mais les dépenses de mécénat étaient déductibles à concurrence de maximum « 2,25 pour mille de leur chiffre d'affaires »⁷⁹. La limite de déduction pouvait dans certains cas être portée à 3.25 pour mille du chiffre d'affaires, en fonction du type d'organisation (défini par la loi) bénéficiaire du versement. L'article 238 bis précisait également, en ce qui concerne la déductibilité des dépenses, que « l'excédent peut être déduit des résultats des cinq exercices suivants, après déduction des versements effectués au titre de chacun de ces exercices, sans qu'il puisse en résulter un dépassement des plafonds de déductibilité ».

III. Avantages du nouveau régime

Le point le plus marquant, et non des moindres, est le doublement de l'avantage fiscal. En effet, la réduction d'impôt dans l'ancien régime était de 33,33% (taux de l'impôt sur les sociétés en France). En comparaison du nouveau régime et de sa réduction d'impôt à 60% du montant des dons, ainsi que du plafond augmenté à 5 pour mille du chiffre d'affaires et

⁷⁸ Voir Chapitre I, Section I, II

⁷⁹ Ancien article 238 bis, avant l'entrée en vigueur de la loi Aillagon

la possibilité de report sur 5 exercices (à la fois de l'excédent en ce qui concerne la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, mais aussi en ce qui concerne la réduction d'impôt, lorsque celle-ci excède le montant dû à l'administration fiscale), le gouvernement Français a marqué le coup et créé un réel incitant fiscal pour les entreprises.

Une contrepartie tolérée

Dans la loi de finances n° 99-1172 du 30 décembre 1999 pour l'année 2000, l'article 17 modifiait la loi en énonçant que « les versements effectués par une entreprise au profit d'un organisme visé à l'article 238 bis ouvrent droit aux mesures prévues en faveur du mécénat même si le nom de cette entreprise est associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire [...] Le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la « prestation » rendue. »⁸⁰ Le B.O.I. présentait plusieurs exemples permettant de mesurer l'importance de la contrepartie, et de clarifier si l'opération peut véritablement être considérée comme du mécénat, ou si elle s'apparente plutôt à du sponsoring.⁸¹ Dans la pratique, et comme l'affirme le Ministère de la culture, « il est communément admis un rapport de 1 à 4 entre le montant des contreparties et celui du don, c'est à dire que la valeur des contreparties accordées à l'entreprise mécène ne doit pas dépasser 25% du montant du don. »⁸²

⁸⁰ Le B.O.I. n°86 du 5 mai 2000 apportait déjà quelques nouveautés à la législation fiscale en matière de mécénat en France. Outre la disposition concernant la contrepartie, l'article 17 autorisait désormais le mécène à déduire les sommes versées de son résultat, que celui-ci soit bénéficiaire, ou même déficitaire. Avant cette disposition, seul le bénéfice imposable pouvait être diminué des dépenses de mécénats (dans les limites autorisées).

⁸¹ Voir annexes

⁸² <http://www.culturecommunication.gouv.fr/Thematiques/Mecenat/Entreprises/Le-regime-fiscal-general>

Chapitre 3 : PERSPECTIVES SUR LE MECENAT EN BELGIQUE

Section I : Propositions de loi, plusieurs coups d'épée dans l'eau

Comme il a été dit en introduction, plusieurs propositions de loi, amendement et questions parlementaires sont passés devant le Sénat et la Chambre Belge, afin de légiférer sur la question du mécénat, et de lui attribuer une fiscalité claire et attractive. Force est de constater qu'aucun texte n'a abouti jusqu'ici. Nous tenterons de ce fait, dans un premier temps, d'étudier ces tentatives de légiférations, afin de mesurer l'ampleur du travail déjà effectué par les parlementaires.

I. 51^{ème} législature (2003-2007) : Les premières propositions de loi relatives au mécénat

1. Proposition de loi 51S1086, doc Sénat 3-1086

La toute première proposition de loi fut déposée au sénat le 10 mars 2005⁸³. Ce qui pourrait paraître surprenant de tardivité, alors que le voisin Français légiférait déjà sur la question avant les années 1990. Cette proposition, plus axée sur le mécénat culturel, était l'œuvre de trois sénateurs : François Roelants du Vivier (membre du Parlement de la Communauté française et sénateur désigné par le Conseil de la Communauté française entre 2000 et 2009⁸⁴), Stefaan Noreilde (sénateur élu directement par le collège électoral néerlandais entre 2003 et 2007⁸⁵) et Christine Defraigne (sénatrice désignée par le Parlement de la Communauté française entre 2003 et 2014⁸⁶).

La proposition de loi commençait par définir le mécénat, en proposant la même définition reprise en introduction, celle de Valérie Simonart⁸⁷. Les trois parlementaires reconnaissent ensuite qu'en Belgique, « il n'existe finalement pas beaucoup d'incitants légaux mis à la disposition des particuliers et des entreprises qui désireraient soutenir la culture de façon

⁸³ Voir 51S1086 (traduction : texte législatif déposé au sénat sous la 51^e législature, portant le numéro de référence 1086), proposition de loi relative au mécénat.

⁸⁴ www.senat.be

⁸⁵ Idem

⁸⁶ Idem

⁸⁷ Voir 2^e note de bas de page en Introduction

générale »⁸⁸. Ils affirmaient par la même occasion que cette proposition de loi « avait pour objet de remédier aux lacunes du droit belge en la matière et de permettre ainsi aux différents mécènes de bénéficier de plus de facilités et d'avantages que ne le permet actuellement le prescrit légal »⁸⁹.

Il y a incontestablement eu un mouvement en Europe occidentale au début des années 2000, car plusieurs pays ont mis en place des dispositions fiscales afin d'encourager le mécénat, et d'alléger les formalités administratives relatives aux associations et/ou fondations. La proposition de loi ne manque d'ailleurs pas de le mentionner, en évoquant les cas de l'Allemagne, de l'Espagne, de l'Italie, et surtout le cas de la France, que nous avons déjà évoqué dans le deuxième chapitre.

Concrètement, la proposition de loi 51S1086 préconisait ce qui suit :

- Une assimilation comme frais professionnels de toute dépense de mécénat « à vocation culturelle ou artistique »⁹⁰, via l'insertion d'un article 52ter au CIR 1992. La proposition ne vise donc pas de se substituer à la législation relative aux libéralités, mais bien de coexister avec celle-ci. Un amendement a été apporté à la proposition de loi, afin d'élargir la notion de dépense de mécénat à toute dépense impliquant la conservation du « patrimoine historique, scientifique, culturel et artistique »⁹¹
- Une taxation dans le chef du « mécéné » en tant que revenu divers. Ainsi la proposition prévoit une modification de l'article 90 du CIR 1992. La proposition prévoit également, via une insertion à l'article 171 CIR 1992, une taxation au taux distinct de 33%. Cette disposition a été supprimée par la suite, avec l'amendement du 18 juillet 2006. De cette façon, la proposition de loi suggère que les revenus de mécénat soient taxés chez le bénéficiaire en tant que revenus professionnels.
- Une augmentation des plafonds de déductibilité des libéralités, via une modification de l'article 200 CIR 1992, en faisant passer la limite de déductibilité de 5% à « 10% du bénéfice net ou 5 pour mille du chiffre d'affaire...avec la possibilité de reporter

⁸⁸ Proposition de loi relative au mécénat 51S1086001, François Roelants du Vivier, Stefaan Noreilde et Christine Defraigne, 10 mars 2005, page 5.

⁸⁹ Idem

⁹⁰ Article 3 de la proposition de loi, page 11

⁹¹ Amendement du 18 juillet 2006 de la proposition de loi 51S1086, modification de l'article 3, page 2

l'excédent de libéralité pendant une durée maximale de 5 ans »⁹², ce afin de s'aligner avec « la plupart des législations européennes »⁹³

2. Proposition de loi 51S1132, doc Sénat 3-1132

Avec cette deuxième proposition de loi, qui est déposée seulement un mois après la proposition de loi 51S1086 (précisément le 20 avril 2005), Christian Brotcorne (à l'époque sénateur désigné par le Conseil de la Communauté française) présente une approche différente de celle de ses trois collègues. Même s'il reconnaît la même nécessité qu'eux, car en Belgique « le mécénat apparaît beaucoup moins développé qu'à l'étranger »⁹⁴, il va aller un peu plus loin, avec une proposition ne visant pas seulement à mettre en place une fiscalité attractive pour le mécénat culturel, mais aussi le mécénat « en faveur de domaines d'intérêt général s'étendant aux champs de la culture, de la solidarité et de l'environnement. »⁹⁵

Concrètement, Christian Brotcorne, qui s'est inspiré « des principes ayant présidé à l'adoption des mesures françaises visant à encourager le mécénat »⁹⁶ propose deux traitements fiscaux :

- **Une déduction** des frais relatifs à l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants (avec une liste exhaustive des endroits où elles peuvent être exposées, permettant ainsi de bénéficier de l'avantage fiscal), et à l'acquisition d'instruments de musique (avec la condition que ces instruments soient mis à disposition gratuitement à des artistes, pour lesquels une liste de critères est également fournie avec la proposition). La proposition de loi soumettait une modification de l'article 200 CIR 1992 qui prévoyait certaines conditions, notamment que les œuvres d'art et les instruments de musique en question devaient être inscrits à un compte d'actif immobilisé et être amortis en cinq ans.
- **Une réduction d'impôts** à concurrence de 60% pour les dons sous forme de mécénat d'entreprise en argent ou en prestations en nature, via la réinstauration d'un article 217 dans le Code des impôts sur les revenus 1992. Cette réduction d'impôt, inspirée

⁹² Article 9 de la proposition de loi, page 12

⁹³ Commentaire de l'article 9 de la proposition de loi, page 10

⁹⁴ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir le mécénat d'entreprises, 51S1132001, Christian Brotcorne, 20 avril 2005, page 4.

⁹⁵ Idem, page 1.

⁹⁶ Idem, page 8.

de l'article 238bis du Code Général des Impôts français, vise à remplacer le régime des libéralités à l'article 104, 3° à 5° CIR 1992. Une liste des bénéficiaires, quasi semblable aux bénéficiaires listés pour les libéralités, est fournie avec la proposition de loi.

Une limite à 10% de l'ensemble des revenus, ou à 500 000 euros est fixée pour l'ensemble des dons faits tant en argent qu'en prestations en nature, déduction faite des sommes dépensées pour les acquisitions visées à l'article 200 CIR 1992 (modifié par la proposition de loi). La proposition précise également que « lorsque la limite fixée [...] est dépassée au cours d'une période imposable pour laquelle la réduction peut être opérée, l'excédent de libéralités peut donner lieu à réduction d'impôt au titre des cinq exercices suivants, après prise en compte des versement effectués au titre de chacun des exercices sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond défini »⁹⁷.

3. Proposition de loi 51S1850, doc Sénat 3-1850

Toujours au cours de la 51^{ème} législature, Mme Olga Zrihen (sénatrice cooptée entre 2004 et 2007⁹⁸) proposait le 30 novembre 2006, un autre projet de loi visant à encourager le mécénat, plus précisément dans les domaines de la culture et de la recherche.

Comme pour les propositions de loi précédentes, il est fait mention du retard pris par la Belgique par rapport à ses voisins, et la nécessité de prendre des dispositions afin d'encourager le mécénat. Mme Zrihen évoque de ce fait une étude Ipsos qui rapportait que « sept responsables d'entreprise sur dix considèrent qu'un encouragement fiscal plus favorable inciterait plus d'entreprises à investir dans le mécénat »⁹⁹ et que « 33% des entreprises interrogées ont considéré que le plafond de 500 000 euros avait empêché des dépenses de mécénat. »¹⁰⁰

Concrètement, la proposition de loi 51S1850 préconisait ce qui suit :

⁹⁷ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir le mécénat d'entreprises, 51S1132001, Christian Brotcorne, 20 avril 2005, page 14.

⁹⁸ www.senat.be

⁹⁹ Proposition de loi modifiant de Code des impôts sur les revenus 1992, le code de taxe sur la valeur ajoutée et l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, visant à encourager le mécénat, 51S1850001, Olga Zrihen, 30 novembre 2006, page 4.

¹⁰⁰ Idem

- Un assouplissement de la fiscalité liée aux immeubles destinés à la culture, via une modification de l'article 12, §1^{er} du CIR 1992 proposant une « exonération du revenu cadastral »¹⁰¹ et une « immunisation du précompte immobilier »¹⁰².
- Une exonération des prix et subsides octroyés par des administrations aux artistes. Il est proposé de « modifier l'article 171, 4°, c), du CIR 1992 en supprimant la référence aux prix et subsides et de modifier ensuite l'article 38, §1, alinéa 1^{er}, du CIR 1992 »¹⁰³, afin de supprimer la taxation comme revenu divers de ces prix et subsides au taux de 16.5%, et d'ainsi s'aligner sur la fiscalité des prix et subsides reçus de particuliers, qui sont exonérés.
- Une reconnaissance des artistes ne dépendant pas d'une institution culturelle, via une modification de l'article 104, 3°, d), du CIR 1992. La proposition de loi précise ici l'importance de définir la notion de « projet artistique ».
- La déductibilité des libéralités faites en nature.
- Une exonération totale « des dépenses faites par les propriétaires des immeubles bâtis en vue de leur rénovation ou de leur conservation »¹⁰⁴, via une modification de l'article 104, 8°, du CIR 1992, qui fixe un maximum de déductibilité de ces frais à 25 000 euros (montant indexé).
- Une augmentation du plafond prévu à l'article 200 CIR 1992, concernant les libéralités visées à l'article 104, 3°, a), b), d) et 104, 5° CIR 1992, de 500 000 euros à 1 000 000 euros. Le pourcentage de la limite passe quant à lui de 5% à 10%.
- La possibilité pour le mécène « de pouvoir obtenir un retour sans pour autant que l'opération soit considérée par l'administration fiscale comme du sponsoring »¹⁰⁵. Cette disposition, inspirée de la législation française sur la matière, serait insérée dans l'article 200 CIR 1992, prévoyant une limitation à 25% du montant octroyé par le mécène.
- « Un report de déduction des dépenses de mécénat visées à l'article 104, 3°, a), b) et d) du CIR 1992 sur cinq exercices imposables dès lors que l'entreprise dépasse pour un exercice les plafonds fixés par l'article 200 CIR 1992. »¹⁰⁶

¹⁰¹ Commentaire de l'article 2 de la proposition de loi, page 7

¹⁰² Idem

¹⁰³ Commentaire des articles 3 et 5 de la proposition de loi, page 7

¹⁰⁴ Commentaire de l'article 4C de la proposition de loi, page 8

¹⁰⁵ Commentaire de l'article 6 de la proposition de loi, page 10

¹⁰⁶ Idem

- Une exemption, en matière de TVA, des prestations de services et livraisons de bien réalisées dans le cadre d'une dépense de mécénat, via une insertion à l'article 44, §2 du Code de la TVA.
- Diverses mesures en vue de faciliter le mécénat transfrontalier, et d'assouplir les formalités administratives autour de la procédure d'agrément aux institutions culturelles, pour pouvoir bénéficier du régime.

Plusieurs idées intéressantes ont été apportées au travers de ces trois premières propositions de loi visant à encourager le mécénat. Il en ressort en général que la Belgique est en retard sur la question par rapport à ses voisins, et que certains parlementaires en ont conscience et travaillent pour combler ce retard. Même si ce travail représente déjà une avancée considérable, il reste encore du chemin à parcourir, notamment parce qu'il est la plupart du temps question de mécénat culturel dans ces propositions de loi (la notion de mécénat pouvant être vue dans un sens encore plus large que le seul domaine de la culture).

Malheureusement pour ces premières avancées, les propositions de loi 1086, 1132 et 1850 ont été considérés comme non venus par suite de la dissolution des Chambres législatives fédérales (la Chambre et le Sénat) le 2 mai 2007¹⁰⁷, en application de la loi du 5 mai 1999 (Moniteur Belge du 7 mai 1999) relative aux effets de la dissolution des Chambres législatives à l'égard des projets et propositions de loi dont elles sont saisies.

II. 52^{ème} législature (2007-2010)

À la suite de la dissolution des chambres législatives, et à l'annulation des projets de loi en cours de la législature, certains parlementaires ont décidé de remettre leurs propositions de loi sur la table, toujours dans l'optique de rendre attractive la fiscalité liée au mécénat.

En somme, il apparaît que la 52^{ème} législature n'a pas apporté de révolution en ce qui concerne la nécessité de mettre en place une fiscalité favorable au mécénat. Mise à part une proposition de loi (la 52S1264, doc Sénat 4-1264/1), toutes les propositions de loi déposées soit au Sénat, soit à la Chambre, au cours de la 52^{ème} législature, étaient des réintroductions de propositions de loi rendues non venues à la suite de la dissolution des chambres

¹⁰⁷ Voir document législatif 3-2466/1 du Sénat, pages 33 et 41.

législatives à la fin de la 51^{ème} législature. D'ailleurs la proposition de loi 52S1264 n'était pas axée autour du mécénat, mais des activités artistiques. Et les mesures fiscales relatives au mécénat étaient des mesures déjà aperçues dans diverses propositions de loi de la 51^{ème} législature. C'est donc un statut quo pour le mécénat en Belgique, sinon un retour à la case départ, car au bout de la 52^{ème} législature et à la suite d'une nouvelle dissolution des chambres législatives le 7 mai 2010, toutes les propositions de loi ont été reconnues non avenues.

III. 53^{ème} législature (2010-2014)

Au terme de la 53^{ème} législature, force est de constater qu'aucune proposition de loi n'a pu aboutir, car toutes rendues non avenues à la suite de la dissolution des Chambres législatives le 28 avril 2014. Même si certaines propositions ont reçu un avis de la Cour des Comptes (ce qui représente une avancée par comparaison aux législatures précédentes, du moins en terme procédural) dans le but de déterminer leur incidence fiscale, cela apparaît comme insuffisant pour une matière où la Belgique accuse un retard considérable par rapport à ses voisins occidentaux. Aussi, comment interpréter le fait qu'aucune nouvelle proposition n'ait vu le jour ? Sur cinq propositions introduites au cours de la législature, ce sont cinq réintroductions (il s'agit parfois de la deuxième, voire la troisième) de propositions rendues caduques à la suite des dissolutions précédentes des Chambres législatives.

IV. 54^{ème} législature (2014-En cours)

Actuellement, seules deux propositions de loi concernant le mécénat sont en suspens à la Chambre. Il s'agit de la proposition de loi DOC 54 0209/001, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir le mécénat d'entreprises, déposée le 1^{er} septembre 2014 par M. Christian Brotcorne (rejoint par le député Benoît Dispa le 8 janvier 2016) ; et de la proposition de loi DOC 54 1650/001, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et le Code de la taxe sur la valeur ajoutée, visant à encourager le mécénat culturel, déposée le 16 février 2016 par les députés Karine Lalieux, Alain Mathot, Özlem Özen et Fabienne Winckel.

- La proposition de loi 54K0209 est inspirée des propositions de loi 52K0121 (qui était inspirée de la 51S1132) et 53K0154. Il s'agit ainsi d'une proposition de loi ayant

traversé les différentes législatures, au rythme des dissolutions des Chambres législatives, sous différentes codifications.

- La proposition de loi 54K1650 est quant à elle dotée d'un texte qui aura encore plus traversé les différentes législatures. En effet, pas moins de six propositions de loi relatives au mécénat ont été rédigées sur base de la toute première, la 51S1850 du 30 novembre 2006. Néanmoins, certaines se sont parfois écartées de la proposition de loi initiale, en supprimant ou en insérant des dispositions. Il en est ainsi de la 54K1650, pour laquelle les auteurs se focalisent sur le mécénat culturel, car leur but est de « promouvoir, au niveau fédéral, la création et l'accès à la culture » en stimulant « l'investissement privé dans la culture à travers le levier qu'est le mécénat. »¹⁰⁸

Un avis de la Cour des Comptes a été émis le 31 mars 2017. Mais comme il a été le cas pour certaines propositions de loi, la Cour des Comptes n'a pas été « en mesure d'estimer l'incidence budgétaire de la proposition de loi »¹⁰⁹

Conclusion générale section I

Que retenir de cette décennie de propositions de loi visant à encourager le mécénat ? De l'élan prometteur de la 51^{ème} législature, à l'essoufflement au presque terme de la 54^{ème}, il n'y a aucune avancée à retenir sur le sujet.

La 51^{ème} législature apportait un certain nombre de propositions, telles :

- Une assimilation des dépenses de mécénat comme des frais professionnels (qui se retrouve dans la 51S1086). La 51S1132 propose plus précisément que les dépenses d'acquisition d'œuvres d'artistes vivants et d'instruments de musique soient déductibles au titre de frais professionnels,
- Une augmentation des plafonds de déductibilité des libéralités (51S1086, 51S1132, 51S1850) et le report des excédents sur les exercices suivants (51S1132, 51S1850),
- Une réduction d'impôts de 60% pour les dépenses de mécénat (51S1132),
- Une possibilité pour le mécène d'obtenir, à concurrence de 25% des montants octroyés au mécénat, un retour de celui-ci (51S1850),

¹⁰⁸ Page 3 de la proposition de loi

¹⁰⁹ DOC 54 1650/002, avis de la Cour des Comptes du 31 mars 2017, page 6

- Une exemption de TVA sur les prestations de service et livraisons de bien réalisées dans le cadre du mécénat (51S1850).

Au cours de la 52^{ème} législature, six des sept propositions de loi sont des réintroductions ou s'inspirent des propositions de la législature précédente. Et la septième, essentiellement axée sur le développement culturel, n'apporte rien de nouveau en ce qui concerne le mécénat. En effet, les mesures telles que l'assimilation des dépenses de mécénat à des frais professionnels, ou encore l'augmentation des limites de déductibilité des libéralités et la possibilité de report sur cinq exercices des excédents, ont déjà été proposées au cours de la législature précédente.

Les 53^{ème} et 54^{ème} législatures n'apportent pas de nouveauté non plus. Les cinq propositions déposées (trois à la Chambre et deux au Sénat) au cours de la 53^{ème} sont toutes des réintroductions de propositions de loi rendues non avenues au terme des 51^{ème} et 52^{ème} législatures. Toutefois, les trois propositions déposées à la Chambre ont chacune reçu un avis de la Cour des Comptes, afin de déterminer leurs incidences budgétaires. Ces avis n'ont malheureusement pas été concluants, car la plupart des dispositions comprises dans les propositions de loi étaient nouvelles, et donc méconnues du passé pour estimer précisément leur incidence budgétaire. Pour ce qui est des deux propositions encore ouvertes au cours de cette 54^{ème} législature, le constat est identique : des propositions inspirées de différentes propositions de loi des législatures précédentes, sans nouveauté ni possibilité de déterminer précisément l'incidence budgétaire.

Au terme de l'analyse de ces différentes propositions de loi, étalées sur plus de dix ans, le constat est sans équivoque. Aucune proposition n'ayant abouti en loi. D'où l'interrogation de savoir si une approche différente ne permettrait pas d'apporter cet incitant qu'un grand nombre de mécènes demande depuis plusieurs années en Belgique.

Section II : Une approche différente, ou une prise de risque des politiques

Les nombreuses tentatives de légiférations en matière de mécénat ont démontré non seulement une importance certaine de la matière, mais aussi une complexité face à laquelle tous les parlementaires impliqués à un moment ou à un autre se sont heurtés.

L'objectif de cette ultime partie est de présenter les choses sous un angle différent, au regard des différentes propositions de loi. Car les attentes des entreprises Belges sont bien

présentes¹¹⁰. Et la Belgique, eu égard de l'avance prise en la matière par ses voisins occidentaux, ne peut valablement plus se satisfaire du système en place actuellement.

Les entreprises Belges ont déclaré en moyenne environs 30 millions d'euros¹¹¹ chaque année en libéralités exonérées, entre les exercices d'imposition 2012 et 2015 (les libéralités représentent à ce jour, en Belgique, ce qui se rapproche le plus du mécénat¹¹²). Un montant qui semble très éloigné des sommes rapportées par Prométhéa et Ipsos dans leurs études¹¹³. Le croisement de ces deux informations peut pousser à conclure que : soit, dans le meilleur des cas, les dépenses de mécénat (lorsqu'elles ne répondent pas aux critères pour être qualifiées de libéralités) sont traitées comme des dépenses professionnelles, soit dans le pire des cas, ces dépenses ne sont pas fiscalement admises. Ce qui n'est évidemment pas le but recherché par les mécènes, qui souhaitent s'investir, mais aussi être encouragés à le faire.

Dans le même temps, la Belgique octroie des aides de l'ordre de centaines de millions d'euros chaque année à ses entreprises. La base de données Européenne des aides d'Etat¹¹⁴ indique que ce montant était de 232 millions d'euros en 2016 (aides garanties à partir de juillet) et 416 millions en 2017. Ces aides, en comparaison du chiffre d'affaires des entreprises Belges¹¹⁵, représentent respectivement 19% en 2016 et 33% en 2017.

D'une certaine manière, l'Etat participe énormément à l'activité économique des entreprises. Toutefois, est-ce réellement son rôle ? Avec une mesure fiscale favorisant le mécénat, comme celle qui existe en France, et qui a déjà fait l'objet de diverses propositions de loi, l'Etat pourrait se voir soulager de ce rôle (notamment dans des secteurs comme la recherche, la culture, ou encore la protection de l'environnement, où les mécènes sont également très actifs) pour ainsi se concentrer sur un rôle de contrôle afin d'éviter des abus de certaines sociétés, qui seraient tentées d'utiliser le mécénat à d'autres fins que celles qui auraient été définies dans le cadre juridique.

S'il est certain que le frein majeur à l'aboutissement des différentes propositions de loi relatives au mécénat a été l'impossibilité de déterminer avec certitude et fiabilité l'incidence budgétaire qu'aurait eue l'entrée en vigueur de cette mesure, il est tout aussi important de

¹¹⁰ Voir Chapitre II, section I, V

¹¹¹ https://treasury.fgov.be/fr/statistiques_et_analyses/rapport-annuel/chiffres/budget-recettes/fiscalite/C3%A9-ipp-tva-isoc/565-isoc

¹¹² Voir Chapitre I, section I, II

¹¹³ Voir Chapitre II, section I, II

¹¹⁴ <https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/search/home>

¹¹⁵ <https://statbel.fgov.be/fr/themes/entreprises/chiffres-daffaires-et-investissements#figures>

remarquer que le système fonctionne dans d'autres pays occidentaux, qui ont à un moment donné fait le pari de donner une chance à une mesure fiscale qui peut aider une multitude d'entreprises.

Car, depuis 2010, près de 10 000 entreprises sont déclarées en faillite chaque année en Belgique. Une disposition fiscale favorable au mécénat (à un mécénat qui permettrait aux entreprises mécènes de venir en aide à d'autres entreprises en difficulté, alors que les banques deviennent de plus en plus prudentes dans le contexte économique actuellement difficile) permettant de sauver ne serait-ce que 1% de ces faillites représenterait donc un sauvetage d'une centaine d'entreprises, et de plusieurs autres centaines d'emplois.

Enfin, alors que la fiscalité est une matière en constante évolution années après années, il ne fait nul doute qu'une disposition fiscale visant à encourager les entreprises à s'engager dans le mécénat, fera l'objet d'une amélioration perpétuelle, afin de trouver la bonne formule. En effet, il serait imprudent de penser mettre en place une mesure qui sera efficace dès les premières années, en rencontrant les attentes des entreprises mécènes et bénéficiaires de mécénat, mais aussi celle du(des) gouvernement(s) donc l'objectif sera de trouver l'équilibre budgétaire entre les anciennes mesures et les nouvelles. Car, faut-il le rappeler, les mesures fiscales aujourd'hui en vigueur chez le voisin Français ont eu le temps, depuis la fin des années 1980 et la loi du 23 juillet 1987¹¹⁶, de se perfectionner pour arriver à ce qui est d'application de nos jours.

¹¹⁶ Voir Chapitre II, section II

CONCLUSION

Que retenir de cette étude ? En premier lieu, que les entreprises Belges souhaitent se faire connaître, faire connaître à leur entourage non seulement leurs produits mais aussi leurs valeurs, et se positionner comme des acteurs plus ou moins importants de la vie sociétale de l'environnement qui les entoure. Ensuite, qu'il existe pour ce faire, différents moyens parmi lesquels le sponsoring et le mécénat, selon que l'entreprise souhaite réaliser une opération de marketing, avec des retombées positives directes à la fois pour sa(ses) marque(s) et son image, qu'elles soient financières ou pas ; ou alors selon que l'entreprise souhaite réaliser une opération totalement désintéressée, du moins pas ouvertement, pas apparente, pas directement. Enfin, que si le sponsoring peut être assimilé à des dépenses professionnelles lorsque les conditions de l'article 49 CIR 92 sont réunies, le mécénat quant à lui n'est pas juridiquement reconnu dans la législation Belge ; et que si plusieurs entreprises en Belgique se permettent de mettre en avant le fait qu'elles pratiquent le mécénat, une opération qui ne permettrait pas de générer des revenus futurs certains, cela n'a aucune valeur ni retombée au niveau fiscal. Car en effet, contrairement à d'autres entreprises établies dans les pays voisins, pouvant bénéficier de mesures fiscales propres au développement du mécénat, la Belgique reste en retrait de ce mouvement.

Le système actuel des libéralités, qui permet aux entreprises Belges de participer à différents projets de leur choix, représente certainement une étape importante, avec un certain nombre de conditions qui pourraient freiner certains dans leur volonté de s'inscrire dans ce mouvement. Car, les différentes études et statistiques le montrent, les entreprises souhaitent s'investir davantage dans les projets de développement des communautés, ou tout simplement des projets d'intérêt commun. Ces entreprises entendent pour cela de pouvoir bénéficier d'un cadre juridique incitatif. Alors, la matière n'est certes pas des moins complexes, ainsi qu'en attestent les échecs successifs des parlementaires à travers toutes les propositions de loi visant à favoriser le mécénat, mais des exemples de succès et sources d'inspiration existent tout autour nous. Car, si la fiscalité du mécénat n'est actuellement pas une priorité pour les différents gouvernements, il est certain que son développement et sa prospérité, à l'instar de ce qui se fait ailleurs, devra passer par des dispositions et des incitants fiscaux, visant à encourager cette pratique si répandue, mais si peu fiscalement reconnue.

BIBLIOGRAPHIE

Articles

Valérie SIMONART, « L'entreprise et le mécénat », *Revue de Droit Commercial belge*, 1992, pp. 154-155

Christian BUYSSE, « 'Humanisation' radicale de la cotisation sur commissions secrètes », *Le fiscologue* du 17/10/2014, n°1402, p. 3-5

Christian BUYSSE, « Cotisation de 309% : double imposition économique davantage limitée », *Le fiscologue* du 05/07/2013, n°1347, p. 1-3

Felix VANDEN HEEDE, « Nouvelles règles relatives à la cotisation sur les commissions secrètes », *Pacioli N° 398 IPCF-BIBF / 2-15 février 2015*, p. 1-3

Jan VAN DYCK, « L'adaptation de la cotisation de 309% sensiblement écorné », *Le fiscologue* du 12/12/2014, n°1410, p. 1-6

Jan VAN DYCK, « Nouveau commentaire sur la cotisation sur commissions secrètes », *Le fiscologue* du 14/04/2017, n° 1517, p. 5-8

Tim PEETERS & Inge RYS, « Nouveau commentaire administratif sur la cotisation sur les commissions secrètes », *Accountancy & fiscalité* du 1^{er} juin 2017, n°21, p. 1-4

Jan VAN DYCK, « Identification du bénéficiaire : le fisc dit avoir 'pu' imposer le bénéficiaire », *Le fiscologue* du 11/08/2017, n° 1529, p. 4-5

Raymond GHYSELS, « Le nouveau Com.I.R. 92, 219, sur les commissions secrètes, mis à jour au 1^{er} mars 2017 », *Actualité comptable* n° 16, 2017, p. 1-4

Boris ZDRAVKOV, « Nouveau commentaire administratif sur 'commissions secrètes' », *Actualités fiscales* n°32, 2017, p. 1-5

Boris ZDRAVKOV, « Pour éviter la cotisation distincte en cas d'identification du bénéficiaire, le fisc doit avoir pu taxer celui-ci », *Actualités fiscales* n°32, 2017, p. 6-7

DVP Law, « Cotisation sur les commissions secrètes : la Cour constitutionnelle limite le champ d'application de l'échappatoire », *Accountancy & fiscalité* du 26 octobre 2017, n°37, p. 1-2

Lieven SCHOONJANS, Kristel VERBRUGGEN, Inge RYS, « Fiches 281.50 et cotisation sur les commissions secrètes - année 2018 », *Accountancy & fiscalité* du 15 mars 2018, n°10, p. 1-7

Ouvrages

Anne RAYET, « SPONSORING ET MÉCÉNAT », Larcier, 2009

Björn WALLISER, « LE PARRAINAGE, Sponsoring et mécénat », 2^e édition, Dunod, Paris, 2010

Pierre-François COPPENS, « L'entreprise face au droit fiscal belge », volume 2, Larcier, 2009

Pierre-François COPPENS, « Tous les frais professionnels en 100 questions : Conditions générales de déduction - Frais déductibles - Dépenses non admises », 1^{ère} édition, Larcier, 2015

Service public fédéral Economie, Classes moyennes et Energie, « Panorama de l'économie belge 2011 », éditeur responsable : Jean-Marc DELPORTE, Bruxelles, 2012

Sites internet

Textes et articles de loi Belge, https://qcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public

Textes et articles de loi Français, <https://www.legifrance.gouv.fr/>

Formules de philanthropie de la fondation Roi Baudouin, <https://www.kbs-frb.be/fr/Centre-for-Philanthropy/Our-philanthropy-vehicles>

Avantage anormal ou bénévole 16/02/2016, David De Backer, <http://www.ddbcf.be/avantage-anormal-ou-benevole>

Informations sur le mécénat en France, www.admical.org

Informations sur le mécénat en Belgique, www.prométhéa.be

Statistiques économiques en Belgique, <http://economie.fgov.be>

Origine du mot « mécène », <http://www.dhnet.be/conso/consommation/d-ou-vient-le-mecene-51b78807e4b0de6db9802c44>

Le régime fiscal général du mécénat en France,

<http://www.culture.gouv.fr/Thematiques/Mecenat/Entreprises/Le-regime-fiscal-general>

Propositions de loi relatives au mécénat, <http://www.lachambre.be>

Curriculum Vitae de certains parlementaires, <http://www.senat.be>

Statistiques et analyses sur les entreprises Belges, <https://treasury.fgov.be>,
<https://statbel.fgov.be>

Base de données des aides d'état de l'Union Européenne,

<https://webgate.ec.europa.eu/competition/transparency/public/search/home>

« Frais déraisonnables : qui doit prouver quoi ? », 13 octobre 2013,

[https://businessdatabase.indicator.be/impot_des_societes_divers/frais_deraisonnables
qui_doit_prouver_quoi_WAACSOAR_EU05120401/40/related](https://businessdatabase.indicator.be/impot_des_societes_divers/frais_deraisonnables_qui_doit_prouver_quoi_WAACSOAR_EU05120401/40/related)

« TVA principes de base : Assujetti mixte », Francis Corbesier et Yvon Colson, 2018,

<https://monkey.wolterskluwer.com>

« Distinction entre libéralités et frais de publicité », Francis Michel et Roland Rosoux,

2018, <https://monkey.wolterskluwer.com>

Jurisprudence

<https://monkey.wolterskluwer.com>

Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, 21 novembre 1994, R.G.F. 1995

Jugement du Tribunal de Première Instance de Liège dd. 14 juin 2012 (rôle n° : 11/1339/A) FJF 2013/11

Jugement du Tribunal de Première Instance de Liège dd. 19 mars 2014 (rôle n° : 13/542/A FJF 2016/56)

Mons ,29 septembre 2016 (rôle n° : 2013/RG/104) FJF 2017/134

Jugement du Tribunal de Première Instance de Liège dd. 28 avril 2003

Arrêt de la Cour de cassation du 10 avril 2000, FJF 2001/285

Arrêt de la Cour Constitutionnelle n° 88/2014 du 6 juin 2014, FJF 2015/80

Arrêt de la Cour de Cassation du 21 juin 2013 (rôle n° : F.12.0116.N, F.09.0065.N)

Arrêt de la Cour Constitutionnelle n° 92/2017, 13 juillet 2017 (question préjudicielle)

Civ. Liège (div. Liège) (21^e ch.) n° 13/4302/A, 13 janvier 2016, F.J.F. 2018 (sommaire), liv. 1, 21

<http://jure.juridat.just.fgov.be>

Arrêt de la Cour de cassation de Belgique n° F.15.0173.F du 24 avril 2017

Arrêt de la Cour de cassation de Belgique n° F.11.0095.F du 15 juin 2012

Arrêt de la Cour de cassation de Belgique du 9 février 1965

<https://curia.europa.eu>

Arrêts du 17 novembre 1993 C-73/92 et C-69/92 de la Cour de Justice de l'Union Européenne

ANNEXES

B.O.I. N° 86 du 5 MAI 2000 [BOI 4C-2-00]

Références du document	4C-2-00
Date du document	05/05/00
Annotations	Lié au BOI 4H-5-06 Lié au BOI 4H-6-01

121

- 3 -

5 mai 2000

0 507086 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

I.S.S.N. 0982 801 X

DGI - Bureau L 3, 64-70, allée de Bercy - 75574 PARIS CEDEX 12

Directeur de publication : François VILLEROY de GALHAU

Responsable de rédaction : Michel BERNE

Impression : Maulde et Renou

Abonnement : 780 FFTC

Prix au N° : 18,00 FFTC

146, rue de la Liberté - 59601 Maubeuge

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

4 C-2-00

N° 86 du 5 MAI 2000

4 F.E. / 15 - C - 712

INSTRUCTION DU 26 AVRIL 2000

FRAIS ET CHARGES (BIC, IS, DISPOSITIONS COMMUNES). MESURES EN FAVEUR DU
MECENAT. VERSEMENTS
EFFECTUES AU PROFIT D'OEUVRES OU D'ORGANISMES D'INTERET GENERAL.

(C.G.I., art. 238 bis)

NOR : ECO F0010032J

[Bureau B 2]

ECONOMIE GENERALE DE LA MESURE

L'article 17 de la loi de finances pour 2000 (n° 99-1172 du 30 décembre 1999) a apporté deux modifications au dispositif en faveur du mécénat prévu à l'article 238 bis du code général des impôts.

Désormais, les versements effectués par une entreprise au profit d'un organisme visé à l'article 238 bis ouvrent droit aux mesures prévues en faveur du mécénat même si le nom de cette entreprise est associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire.

Par ailleurs, l'entreprise versante peut déduire les sommes en cause de son résultat qu'il soit bénéficiaire ou déficitaire et non plus de son seul bénéfice imposable. Cette dernière disposition concerne également le régime prévu à l'article 238 bis A du code en faveur de certaines sociétés ou organismes de recherche scientifique et technique publics ou privés agréés par le Ministre de l'économie et des finances.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions.

•

Le nom de l'entreprise versante peut être associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire

A. SITUATION ANTERIEURE

1. Antérieurement à la loi de finances pour 2000, le dispositif en faveur du mécénat prévu à l'article 238 bis du code général des impôts n'était applicable qu'aux seuls versements effectués à titre gratuit c'est-à-dire sans contrepartie directe ou indirecte au profit de leur auteur. Toutefois, il avait déjà été admis, sous réserve du respect de certaines conditions, que l'existence d'une contrepartie institutionnelle, symbolique ou de faible importance ne remettait pas en cause l'éligibilité des dons ou des cotisations versées au dispositif fiscal prévu en faveur du mécénat (voir en ce sens l'instruction administrative 5 B-17-99 du 4 octobre 1999). Dans le principe, il n'était néanmoins pas possible, dans le cadre du mécénat, à une entreprise versante de faire connaître son action, ni à un organisme bénéficiaire de faire connaître le donateur.

2. Le fait que le nom de l'entreprise versante fût associé aux opérations réalisées par l'organisme bénéficiaire était considéré comme une prestation publicitaire effectuée au profit de l'entreprise versante, sauf en ce qui concerne les fondations d'entreprises et la Fondation du Patrimoine pour lesquelles une exception avait été instituée par la loi (article 5 de la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990 et article 15 de la loi n° 96-1181 du 30 décembre 1996).

De la sorte, l'organisme bénéficiaire du don devait être considéré comme exerçant une activité lucrative et être assujéti à ce titre aux impôts commerciaux. L'entreprise, qui ne pouvait déduire les versements concernés dans le cadre du mécénat, conservait néanmoins la possibilité de déduire ces versements dans le cadre du parrainage (cf. Documentation de Base 4 C-426).

B. PRINCIPE

3. L'article 17 de la loi de finances pour 2000 permet à l'ensemble des organismes visés à l'article 238 bis du CGI d'associer le nom de l'entreprise versante aux opérations qu'ils réalisent.

Dans ce cas, les sommes reçues par les organismes bénéficiaires conservent la nature de dons et les entreprises peuvent déduire ces sommes de leur résultat au titre des dépenses de mécénat dans les limites prévues à l'article 238 bis déjà cité.

4. Cette modification législative n'a toutefois pas vocation à admettre dans le cadre du mécénat les prestations publicitaires réalisées par les organismes bénéficiaires et qui relèvent des dispositions relatives au parrainage.

5. Dans ce dernier cas, il conviendra de considérer que l'organisme bénéficiaire effectue une prestation publicitaire de nature lucrative au profit de l'entreprise versante.

Dès lors, l'organisme sera assujéti aux impôts commerciaux (impôts sur les sociétés, TVA et taxe professionnelle) au titre de cette activité, sous réserve de l'application de la franchise prévue à l'article 15 de la loi de finances pour 2000.

C. DIFFERENCE ENTRE MECENAT ET PARRAINAGE

6. Il sera considéré que l'association du nom de l'entreprise versante aux opérations réalisées par l'organisme relève du mécénat si elle se limite à la mention du nom du donateur, quels que soient le support de la mention (logo, sigle...) et la forme du nom, à l'exception de tout message publicitaire (cf. exemples ci-après).

7. Le bénéfice du dispositif en faveur du mécénat ne sera remis en cause que s'il n'existe pas une disproportion marquée entre les sommes données et la valorisation de la « prestation » rendue.

8. La justesse de la qualification de l'opération pourra notamment être vérifiée par la concordance du traitement fiscal dans les comptes du donataire et du donateur (non-lucratif/mécénat ou lucratif/parrainage) ou à partir des pièces justificatives (facture, reçu...) émises par le bénéficiaire.

Si l'entreprise versante a, par erreur, traité une opération de mécénat en parrainage, il n'y aura naturellement pas de conséquences pour le bénéficiaire.

D. EXEMPLES

9. Les exemples suivants sont donnés à titre indicatif.

Exemple n°1

Une association sportive locale dont le caractère non lucratif n'est pas remis en cause perçoit 100 000 F par an d'une entreprise locale. Le nom de cette entreprise est inscrit sur un des panneaux du stade.

La contrepartie offerte par l'association ne peut pas être assimilée à une simple prestation publicitaire. Dans ce cas, le don n'est que signé par l'entreprise et le dispositif du mécénat est applicable.

10. Exemple n° 2

Une association sportive amateur est qualifiée pour jouer un tour de coupe de France contre un club professionnel. La rencontre devient de ce fait un événement médiatique. Pour profiter de l'événement, une entreprise de la région verse une somme de 250 000 F. En contrepartie, des panneaux publicitaires à son nom sont installés dans l'axe des caméras de télévision.

La contrepartie offerte ne peut être assimilée à un don « signé » par l'entreprise. Il s'agit d'une opération publicitaire.

11. Exemple n°3

Une association de lutte contre une maladie rare édite dans sa revue interne la synthèse des travaux de recherche sur le sujet. La revue est financée par des sommes reçues de particuliers ou d'entreprises. En contrepartie, le nom des entreprises versantes est mentionné au dos de la revue.

Les circonstances de la mention du nom d'une entreprise ne permettent pas de qualifier l'opération d'opération publicitaire. Les sommes reçues peuvent bénéficier du dispositif en faveur de mécénat.

12. Exemple n° 4

Une association de lutte contre une maladie rare édite dans sa revue interne la synthèse des travaux de recherche sur le sujet. La revue est financée par des sommes reçues de particuliers ou d'entreprises. En contrepartie, la revue comprend des pages entières de publicité en faveur des entreprises donatrices appelant à la consommation des produits qu'elles vendent.

Il ne s'agit pas d'une simple signature mais d'une réelle prestation publicitaire. Le régime en faveur du mécénat n'est pas applicable.

13. Exemple n° 5

Une entreprise transmet sa collection d'art contemporain à un grand musée de province. Le nom de l'entreprise est inscrit sur l'ensemble des supports de communication du musée et largement médiatisé par la presse locale et nationale. L'entreprise dispose de 200 invitations gratuites pour son personnel, de quatre soirées réservées à des fins de relations publiques (elle assure le paiement de la totalité des frais supplémentaires induits pour le musée) et crée, sur son site Internet, une vitrine valorisant son acte de mécénat et proposant une visite virtuelle de l'exposition.

Le nom du mécène est associé aux opérations entreprises par l'organisme bénéficiaire. Il existe une disproportion marquée entre les contreparties offertes (publicité et « prestations ») et le montant du don. Il s'agit de mécénat.

14. Exemple n° 6

Une entreprise de boissons soutient financièrement une grande manifestation festive. Sa marque phare apparaît sur l'ensemble des supports de communication et la manifestation est utilisée dans les slogans publicitaires de l'entreprise. En contrepartie, l'organisme organisateur accorde à l'entreprise une exclusivité de vente de cette boisson pendant la manifestation.

Le versement a pour contrepartie un objet commercial manifeste. Il s'agit de parrainage

15.Exemple n° 7

Une entreprise informatique offre gratuitement à un important musée la création d'une base de données informatique de ses collections de dessins. L'entreprise apporte des heures d'ingénieurs et sa technologie. Son apport en nature est valorisé à 800 KF par an, pendant 2 ans. En contrepartie, le musée installe un cartel indiquant le nom de l'entreprise dans les salles consacrées aux dessins et sur l'ensemble des supports de communication. L'entreprise dispose par an de quatre soirées réservées pour une cinquantaine de clients et de 100 invitations gratuites pour son personnel.

Il s'agit d'une opération de mécénat en raison de la disproportion marquée entre le don et les contreparties reçues.

Si l'entreprise exigeait, en contrepartie du mécénat « technologique » que le musée équipe son centre de recherche exclusivement de son matériel informatique, alors la contrepartie serait une prestation directe de services et placerait l'opération sous le régime du parrainage.

SECTION 2

Les versements sont déductibles du résultat

SOUS-SECTION 1

Régime du mécénat

A. PRINCIPE

17. Antérieurement à la loi de finances pour 2000, les versements effectués dans le cadre du mécénat étaient déductibles du seul bénéfice imposable réalisé par l'entreprise (cf. Documentation de Base 4 C-712 n°s 7 à 9).

Ils ne pouvaient donc pas être déduits au cours d'un exercice déficitaire ou l'être seulement à concurrence du bénéfice imposable si celui-ci était inférieur aux dépenses de mécénat engagées. L'excédent non déduit pouvait néanmoins être reporté sur les cinq exercices suivants. (cf. Documentation de Base 4 C-743).

18. L'article 17 de la loi de finances pour 2000 modifie l'article 238 bis pour permettre la déduction sur le résultat de l'exercice du versement.

19. Les versements effectués sont donc désormais déductibles du résultat de l'exercice et sont ainsi traités comme les autres charges de l'exercice ¹ .

En conséquence, au cours d'un exercice qui dégage un résultat déficitaire, les dépenses effectuées dans le cadre du mécénat majorent le déficit constaté et n'ont plus à être reportées sur les exercices suivants pour être déduits.

20. Les entreprises qui se trouvaient en situation déficitaire au cours des exercices précédents et qui disposent d'un montant de dépenses en report, peuvent, pour la détermination des résultats du premier exercice clos à partir du 31 décembre 1999, imputer ces dépenses.

21. Les conditions relatives aux modalités de report des dépenses excédant la limite globale de déductibilité sont maintenues (cf. Documentation administrative 4 C-743).

B. EXEMPLE

22. L'entreprise A² a réalisé au cours des années 1998 à 2001, les résultats et les dépenses suivants au titre du mécénat :

	1997	1998	1999	2000
Chiffre d'affaires réalisé	2 700 000	4 000 000	6 000 000	10 000 000
Résultat avant déduction des dons	-20 000	8 000	-20 000	15 000
Dons au profit d'organismes pouvant bénéficier de la limite de 2,25 % du chiffre d'affaires prévue à l'article 238 bis 1 du CGI.	10 000	10 000	10 000	10 000

Solution

1. Exercices couverts par l'ancienne législation

Au titre de l'exercice 1997 : l'entreprise est déficitaire, elle ne peut pas déduire les dépenses réalisées dans le cadre du mécénat. Elle dispose d'un montant en report de 10 000.

Au titre de l'exercice 1998 : l'entreprise est bénéficiaire. Elle peut déduire les dépenses dans la limite autorisée (2,25 % du chiffre d'affaires). Toutefois, la déduction ne peut créer un déficit : le résultat étant de 8 000, la déduction est limitée à 8 000. Le report cumulé dont dispose l'entreprise s'élève donc à 12 000.

2. Exercices couverts par la nouvelle législation

Au titre de l'exercice 1999 : malgré un résultat déficitaire, l'entreprise peut déduire les dépenses réalisées au cours de cet exercice, ainsi que, dans le respect de la limite de 2,25 % du chiffre d'affaires de l'année, les dépenses dont elle dispose en report.

Au titre de l'exercice 2000 : l'entreprise va pouvoir déduire les dépenses effectuées au cours de l'exercice dans le cadre du mécénat, pour un montant de 10 000. La limite de cette catégorie n'étant pas atteinte, de même que le plafond global, elle peut en outre, déduire les dépenses dont elle dispose en report des exercices précédents.

	1997	1998	1999	2000
Chiffre d'affaires réalisé	2 700 000	4 000 000	6 000 000	10 000 000
Résultat avant déduction des dons	-20 000	8 000	-20 000	15 000
Dons au profit d'organismes pouvant bénéficier de la limite de 2,25 % du chiffre d'affaires prévue à l'article 238 bis 1 du CGI.	10 000	10 000	10 000	10 000
Limite calculée sur le chiffre d'affaires (2,25 %)	6 075	9 000	13 500	22 500
Limite calculée en fonction du résultat	0	8 000	pas de limite	pas de limite
Imputation de l'exercice	0	8 000	13 500	18 500
Reports cumulés	10 000	12 000	8 500	0
Résultat	-20 000	0	-33 500	-3 500

SOUS-SECTION 2

Régime prévu à l'article 238 bis A

23. Les mêmes dispositions s'appliquent aux versements effectués au profit des sociétés ou organismes, publics ou privés agréés à cet effet par le Ministre de l'économie et des finances en vertu de l'article 4 de

l'ordonnance n° 58-882 du 25 septembre 1958 relative à la fiscalité en matière de recherche scientifique et technique (Cf Documentation administrative 4 C 713 n° s 28 à 31).

SECTION 3

Entrée en vigueur

24. Le dispositif s'applique pour la détermination des résultats des exercices clos à compter du 31 décembre 1999.

Annoter : Documentation administrative 4 C 712, 4 C 713 et 4 C 743.

Le Directeur de la législation fiscale

Hervé LE FLOCH-LOUBOUTIN

•

B.O.I. N° 86 du 5 MAI 2000 [BOI 4C-2-00]

Références du document	4C-2-00
Date du document	05/05/00

ANNEXE I

Article 17 de la loi de finances pour 2000 n° 99-1172 du 30 décembre 1999

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

1° Au 1 :

- a) Les mots : « bénéfice imposable » sont remplacés par le mot : « résultat » ;
- b) Les mots : « ou au bénéfice de la « Fondation du patrimoine », même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par cet organisme » sont supprimés ;
- c) Il est ajouté un alinéa ainsi rédigé :
« Les dispositions du premier alinéa s'appliquent même si le nom de l'entreprise versante est associé aux opérations réalisées par ces organismes. » ;

2° Au 3 :

- a) Les mots : « bénéfices imposables » sont remplacés par le mot : « résultats » ;
- b) Le deuxième alinéa est supprimé.

II. - Dans l'article 238 bis A du code général des impôts, les mots : « bénéfice imposable » sont remplacés par le mot : « résultat ».

ANNEXE II

Tableau récapitulatif des limites applicables aux différents organismes concernés par le dispositif

CATEGORIES DE DONS ET DE VERSEMENTS	Dispositions du CGI concernées	Limite de déductibilité
Dons aux organismes d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou qui concourent à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises, aux fondations d'entreprises et à la Fondation du Patrimoine	Article 238 bis 1	2,25 pm
Dons aux sociétés ou organismes de recherche scientifique ou technique publics ou privés agréés	Article 238 bis A	2,25 pm
Dons aux associations et fondations reconnues d'utilité publique qui sont d'intérêt général et remplissant un des caractères prévus au 1 de l'article 238 bis du CGI, aux associations culturelles, d'assistance ou de bienfaisance autorisées à recevoir des dons et legs, aux établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle et aux établissements d'enseignement supérieur ou artistiques publics ou privés à but non lucratif agréés	Article 238 bis 2	3,25 pm
Dons aux organismes agréés ayant pour but de participer, par le versement d'aides financières, à la création d'entreprises	Article 238 bis 4	3,25 pm
Dons d'oeuvres d'art, livres, objets de collection, ou de documents de haute valeur artistique ou historique dont l'offre de donation à l'Etat a été acceptée	Article 238 bis 0A	3,25 pm
Limite globale de déductibilité annuelle fixée aux entreprises	Article 238 bis AA	3,25 pm

1 Sous réserve de l'application des limites propres à chaque organisme et de la limite globale de déductibilité (cf. Documentation de Base 4 C-741 et 4 C-742).

2 Cf. Documentation de Base 4 C-712 n°s 16.

Propositions de loi des 52^{ème} et 53^{ème} législatures

52^{ème} législature

1. Proposition de loi 52S0033, doc Sénat 4-33/1

Le 12 juillet 2007, Mme Olga Zrihen déposait une proposition de loi modifiant le code des impôts sur les revenus 1992, le code de la taxe sur la valeur ajoutée et l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, visant à encourager le mécénat. Proposition de loi identique à celle déposée le 30 novembre 2006 (doc Sénat 3-1850/1), par la même Mme Zrihen, accompagnée des sénateurs Joëlle Kapompolé et Christophe Collignon.

2. Proposition de loi 52S0055, doc Sénat 4-55/1

M. François Roelants du Vivier déposait également le 12 juillet 2007 une proposition de loi relative au mécénat, reprenant les dispositions incluses dans la proposition de loi déposée au Sénat le 10 mars 2005 (doc Sénat 3-1086/1), ainsi que l'amendement 3-1086/2 qui y a été apporté le 18 juillet 2006. Ces proposition et amendement étaient déposés à l'époque par M. Roelants du Vivier lui-même, accompagné de deux autres sénateurs : Stefaan Noreilde et Christine Defraigne.

3. Proposition de loi 52K0121, doc Chambre 52 0121/001

Le 22 août 2007, Christian Brotcorne introduisait auprès de la chambre des représentants la proposition de loi 52K0121, modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir le mécénat d'entreprises. Une proposition de loi identique à tous points à la 51S1132 du 20 avril 2005. La seule différence par rapport à la proposition initiale, est l'introduction de deux nouveaux coauteurs à savoir : Katia della Faille (ajoutée via l'addendum 0121/002 du 13 décembre 2007, député entre 2007 et 2010) et Stefaan De Clerck (ajoutée via l'addendum 0121/003 du 24 avril 2008, député entre 2007 et 2013).

4. Proposition de loi 52K1091, doc Chambre 52 1091/001

Le 22 avril 2008, les députés François-Xavier de Donnea et Pierre-Yves Jeholet (remplacé par Luc Gustin via l'amendement du 23 septembre 2009) déposent à la Chambre des représentants la proposition de loi 52K1091 relative au mécénat, et inspirée, « sous réserve de quelques modifications », de la proposition de loi 51S1086 du 10 mars 2005.

Comme pour la proposition de loi initiale, le but recherché reste « l'acceptation de la dépense de mécénat en tant que frais professionnels déductibles », via l'insertion d'un article 52ter CIR 1992. La différence notoire entre les deux propositions de loi réside dans la notion de mécénat. Car, au-delà de la culture, la proposition vise « la conservation des monuments et sites, la solidarité, la recherche scientifique, le sport amateur, la famille, l'aide humanitaire ou sociale, l'enseignement, le développement durable et la protection de l'environnement. » L'idée étant « d'étendre le champ d'application de la définition de la dépense de mécénat à des domaines qui rencontrent d'avantage l'intérêt des donateurs potentiels »

5. Proposition de loi 52K1184, doc Chambre 52 1184/001

Le 22 mai 2008, MM. Jean Cornil, Alain Mathot et Guy Coëme déposaient la proposition de loi modifiant le code des impôts sur les revenus 1992, le code de la taxe sur la valeur ajoutée et

l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, visant à encourager le mécénat. Proposition de loi identique à celles déposées le 12 juillet 2007 (doc Sénat 4-33/1) et le 30 novembre 2006 (doc Sénat 3-1850/1), par Mme Olga Zrihen.

6. Proposition de loi 52K2398, doc Chambre 52 2398/001

Cette proposition de loi déposée à la Chambre le 12 juillet 2010, par les mêmes auteurs que la proposition de loi précédente (52K1184), et par ricochet des propositions déposées au Sénat par Mme Zrihen, est une copie conforme de celles-ci. La seule différence vient de la suppression de la disposition visant un « assouplissement de la fiscalité liée aux immeubles destinés à la culture. »

7. Proposition de loi 52S1264, doc Sénat 4-1264/1

Le premier avril 2009, une proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, visant à instaurer diverses mesures fiscales en faveur des activités artistiques, est déposée par les sénateurs Philippe Monfils et François Roelants du Vivier. En réalité, cette proposition se focalise sur des mesures fiscales favorables au développement culturel, et non au mécénat, qui ne représente qu'une petite partie de la proposition de loi. D'ailleurs, les mesures spécifiques au mécénat n'apportent rien de nouveau :

- L'article 2 propose d'assimiler toutes les dépenses de mécénat à des frais professionnels, comme cela avait déjà été le cas au travers de la proposition de loi 51S1086 du 10 mars 2005, qui était déjà très axée sur le mécénat culturel, et dont M. Roelants du Vivier était un des rédacteurs. La seule différence par rapport à 2005, est que le périmètre du mécénat inclus dans la proposition est plus large, car sont incluses toutes les activités de soutien au « patrimoine historique, scientifique, culturel et artistique ».
- À l'article 8, la limite pour la déduction de 5% passe à 10% du bénéfice net ou 5% du chiffre d'affaires, et la déduction peut être reportée sur les cinq exercices suivants. Ces dispositions se retrouvent dans la plupart des propositions étudiées ci-avant, notamment les 51S1086 et 51S1850 (du 30 novembre 2006, par Mme Olga Zrihen).

53^{ème} législature

1. Proposition de loi 53K0154, doc Chambre 53 0154/001

Christian Brotcorne a déposé le 13 septembre 2010 à la Chambre une proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en vue de promouvoir le mécénat d'entreprises. Proposition de loi semblable à deux autres propositions déposées au cours des deux précédentes législatures, à savoir la 51S1132 et la 52K0121.

Pour rappel, M. Brotcorne proposait : une déduction des frais relatifs à l'acquisition d'œuvres d'artistes vivants et à l'acquisition d'instruments de musique, ainsi qu'une réduction d'impôts à concurrence de 60% pour les dons sous forme de mécénat d'entreprise en argent ou en prestations en nature.

Le 6 juillet 2011, M. Brotcorne recevait l'appui du député Josy Arens comme coauteur, via l'addendum DOC 53 0154/002.

Le 21 août 2012, et ce pour une première fois, la proposition de loi recevait un avis de la Cour des Comptes (DOC 53 0154/003), analysant l'incidence budgétaire de la proposition de loi.

Malheureusement, encore, cette proposition de loi a été considérée comme non avenue, à la suite d'une nouvelle dissolution des Chambres le 28 avril 2014.

2. Proposition de loi 53K0359, doc Chambre 53 0359/001

Encore une nouvelle réintroduction de proposition de loi. Il s'agit cette fois de la proposition de loi 52K2398, doc Chambre 52 2398/001 déposée le 12 juillet 2010. En effet, la proposition de loi 53K0359, déposée le 12 octobre 2010, propose les mêmes dispositions fiscales que la 52K2398. D'ailleurs les auteurs n'ont pas vraiment changé, car mis à part M. Cornil, MM. Mathot et Coëme sont toujours parmi les auteurs. Ils sont soutenus par deux autres parlementaires, à savoir M. Yvan Mayeur et Mme Christiane Vienne.

La proposition de loi recevra également un avis de la Cour des Comptes (DOC 53 0359/002) le 20 octobre 2012, toujours dans le but de déterminer l'incidence budgétaire que pourrait impliquer son application.

3. Proposition de loi 53K0549, doc Chambre 53 0549/001

La proposition de loi DOC 53 0549/001 relative au mécénat, déposée à la chambre le 10 novembre 2010 par les députés François-Xavier de DONNEA, Philippe GOFFIN, Damien THIÉRY et Kattrin JADIN, est inspirée de la proposition de loi DOC 52 1091/001, dont elle est identique à tout point de vue.

Tout comme les deux propositions précédentes de la 53ème législature, celle-ci recevra également un avis de la Cour des Comptes, en date du 7 septembre 2012. Malheureusement la Cour n'est pas parvenue à estimer l'incidence budgétaire des mesures les plus importantes, telle la déduction des dépenses de mécénat comme des frais professionnels.

4. Proposition de loi 53S0988, doc Sénat 5-988/1

Inspirée de la proposition de loi 4-1264/1 du premier avril 2009, la proposition de loi 5-988/1 (déposée au sénat le 28 mars 2011 par les Sénateurs François BELLOT, Gérard DEPREZ et Richard MILLER) reste axée sur le développement des activités artistiques. Et le mécénat n'y est abordé qu'au travers de deux mesures.

5. Proposition de loi 53S1639, doc Sénat 5-1639/1

Mme Olga Zrihen et M. Ahmed Laaouej ont déposé au Sénat le 31 mai 2012 une proposition de loi modifiant le code des impôts sur les revenus 1992, le code de la taxe sur la valeur ajoutée et l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992, afin d'encourager le mécénat. Cette proposition s'inspirait de celles déposées au Sénat 5 ans plus tôt (doc Sénat 4-33/1 du 12 juillet 2007), et 6 ans plus tôt (doc Sénat 3-1850/1 du 30 novembre 2006). Mme Zrihen s'y retrouvait déjà comme auteur.