

Fondations, philanthropie et mécénat

Antoine Vandebulke^(*)

I. Introduction

La fondation est une structure juridique qui permet d'affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé. Singularisée par son absence d'assemblée générale et, plus généralement, de membres ou d'associés, la fondation est gérée par différents administrateurs selon les règles et procédures qui ont été édictées dans les statuts par les fondateurs.

Il existe deux types de fondations en droit belge : la *fondation d'utilité publique*, reconnue comme telle par le gouvernement, qui doit tendre à la réalisation d'un des sept buts énumérés par la loi, en l'occurrence un but philanthropique, philosophique, religieux, scientifique, artistique, pédagogique ou culturel, et la *fondation privée*, qui ne nécessite pas d'autorisation gouvernementale pour obtenir la personnalité juridique et qui peut poursuivre des buts, bien que toujours d'intérêt désintéressé, à caractère plus privé. La fondation privée peut ainsi servir à la certification de titres⁽¹⁾, à la préservation d'un patrimoine familial ou encore à l'encadrement d'un enfant handicapé⁽²⁾. Elle peut également être utilisée aux mêmes fins que la fondation d'utilité publique. Une fondation privée est en effet plus facilement et plus rapidement mise en place et,

malgré l'absence de certains avantages dont bénéficie la fondation d'utilité publique, de nombreux particuliers préfèrent recourir à cette forme. Par ailleurs, le choix de départ n'est pas définitif puisqu'il est possible de transformer une fondation privée en fondation d'utilité publique en suivant la procédure visée à l'article 44 de la loi du 27 juin 1921 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations⁽³⁾ (ci-après "la loi de 1921").

La fondation⁽⁴⁾ constitue un outil idéal au développement de la philanthropie et du mécénat⁽⁵⁾. Ce véhicule juridique permet en effet d'administrer et de faire fructifier, dans les meilleures conditions, un patrimoine mis à disposition par un ou plusieurs fondateurs afin de financer une activité d'intérêt général. Or, dans le contexte actuel, caractérisé par un processus de réduction ou, à tout le moins, de maîtrise des dépenses publiques, de nombreux secteurs doivent désormais se tourner vers des sources de financement privé afin de compenser la perte ou la diminution de subventions. Tel est par exemple le cas du secteur culturel, dont le budget a récemment fait l'objet de coupes budgétaires importantes en Communauté flamande et au niveau fédéral; les institutions de ce secteur doivent dès lors solliciter plus qu'avant une forme de "générosité"⁽⁶⁾ privée,

* Assistant à l'Université de Liège.

1. La certification de titres (instaurée en droit belge par la loi du 15 juillet 1998 relative à la certification de titres émis par des sociétés commerciales, *M.B.*, 5 septembre 1998) consiste en la scission des droits économiques et politiques d'un titre. Les détenteurs de titres décident de les céder à une fondation en échange de certificats. La fondation, émettrice de certificats, exerce tous les pouvoirs liés à ces titres, tandis que les titulaires de certificats conservent tous les droits économiques. Ainsi, la fondation leur verse les produits financiers dérivant des titres (tels qu'un dividende, par exemple), sous déduction de frais éventuels. Remarquons que les titulaires de certificats peuvent, sauf stipulation contraire, échanger leurs certificats pour récupérer leurs titres. La fondation ne peut, quant à elle, céder les titres. Le but d'une telle opération est de favoriser la continuité de l'entreprise, de maintenir son caractère familial ou bien encore de stabiliser le *management*. Pour de plus amples développements, *voy.* T. DELVAUX, "Fondations et certifications", in *Sociétés et ASBL : questions d'actualité*, Liège, Ed. Formation permanente CUP, vol. 62, mars 2003, p. 83 et s.
2. Depuis la loi du 17 mars 2013 réformant les régimes d'incapacité et instaurant un nouveau statut de protection conforme à la dignité humaine (*M.B.*, 14 juin 2013), une fondation privée peut désormais être le représentant légal d'une personne vulnérable (article 496/3 du Code civil).
3. *M.B.*, 1er juillet 1921.
4. En l'absence de précision, nous utilisons le terme "fondation" pour désigner indistinctement la fondation privée et la fondation d'utilité publique.
5. Les expressions "philanthropie" et "mécénat" sont régulièrement distinguées dans la littérature, notamment juridique et économique, en fonction de l'intérêt qui guide l'intention du donateur. Alors que la philanthropie est souvent considérée comme "purement" désintéressée (en dehors d'une satisfaction personnelle symbolique), le mécénat, bien que distinct du sponsoring (cf. *infra* III, B, 2^o), n'est pas forcément exempt de tout intérêt économique; on parle d'ailleurs, comme nous le verrons, de "mécénat d'entreprise".
6. Bien souvent intéressée, à tout le moins lorsque le mécène est une société commerciale (cf. *infra* III, B, 2^o).

sous peine de voir leurs moyens drastiquement diminuer⁽⁷⁾ - ce qui entraînerait indéniablement des conséquences sur la qualité artistique des projets proposés. Dans cette optique, l'étude juridique approfondie de la fondation dans sa fonction philanthropique - structure encore relativement peu connue et peu utilisée en droit belge - se révèle d'une actualité certaine en pratique.

Afin de mesurer l'intérêt, dans le contexte actuel, de ce type de structure, nous tenterons, dans une première étape (II), d'appréhender au mieux le concept de fondation, notion plutôt étrangère à la tradition civiliste, en l'étudiant à sa source, c'est-à-dire par la lecture des travaux préparatoires de la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, puis par la lecture de ceux de la loi du 2 mai 2002⁽⁸⁾ créant la forme privée de fondation et instaurant ainsi la dichotomie, en vigueur aujourd'hui, entre la fondation d'utilité publique, qui doit être autorisée par un arrêté royal de reconnaissance, et la fondation privée, qui acquiert la personnalité juridique par le simple dépôt des pièces nécessaires au greffe du tribunal de commerce. Une telle approche historique revêt un double intérêt : elle permet, d'une part, d'appréhender précisément la conception même que le législateur belge avait de cette structure juridique très particulière dans le paysage belge du droit des groupements; elle facilite, d'autre part, la compréhension des réticences dont elle a fait l'objet dans l'histoire juridique belge et des raisons qui ont présidé à son évolution.

Dans une deuxième étape (III), nous étudierons positivement le régime juridique de la fondation, en particulier en tant que support à une activité de mécénat ou de philanthropie : comment un patrimoine peut-il être affecté à une œuvre désintéressée ? Comment gérer et faire fructifier ce patrimoine ? La fondation peut-elle recevoir des dons et, si oui, dans quelles conditions ?

Dans une troisième et dernière étape (IV), nous esquisserons une description du concept de fondation en droit français, lui aussi marqué par la tradition

civiliste mais également par une volonté de plus en plus manifeste des pouvoirs publics de développer et d'inciter à la philanthropie. Cette approche comparée permettra d'observer les règles adoptées dans un Etat étranger imprégné d'une tradition juridique commune⁽⁹⁾ mais également de mieux mettre en perspective le droit belge et d'en relever les spécificités les plus remarquables.

De brèves conclusions synthétiseront les enseignements ainsi récoltés (V).

II. L'émergence du concept de fondation en droit belge

Contrairement à la tradition juridique anglo-américaine, dont le *trust* est un outil courant, la tradition civiliste fut plus réticente, à tout le moins dans le cadre des codifications napoléoniennes⁽¹⁰⁾, envers la création, par voie unilatérale, d'une structure juridique qui s'apparenterait à une forme de scission du patrimoine : bien que la fondation soit constituée sous une forme juridique distincte, il s'agit, en définitive, de l'affectation d'un patrimoine qui devra être administré selon la volonté initiale des fondateurs ancrée dans des statuts.

Il a fallu attendre la loi du 27 juin 1921 - malgré certaines réticences, comme nous le verrons - pour voir apparaître la fondation en droit belge. Cette même loi, comme on le sait, reconnut par ailleurs la personnalité juridique aux associations (A).

Ce n'est cependant que quatre-vingts années plus tard, par la loi du 2 mai 2002, que fut créée une forme de fondation ne nécessitant pas d'autorisation gouvernementale pour voir le jour : la fondation privée. Cette loi a, par la même occasion, assoupli le régime des fondations en général (B).

A. La loi du 27 juin 1921 : création de l'établissement d'utilité publique

Historiquement, la première forme de fondation a été créée par la loi du 27 juin 1921 accordant la person-

-
7. En effet, de nombreux opérateurs culturels sont structurellement déficitaires et dépendent en grande partie de soutiens financiers extérieurs, publics ou privés. Voy. notamment l'étude fondatrice sur le sujet : W. BAUMOL et W. BOWEN, *Performing Arts-The Economic Dilemma : A Study of Problems Common to Theater, Opera, Music and Dance*, Ashgate Publishing, 1966, certes critiquée sur plusieurs points (T. COWEN, "Why I do not believe in the cost-disease", *Journal of Cultural Economics*, 20, 1996, p. 207 et s.), mais qui n'en souligne pas moins la difficulté des entreprises des arts de la scène à subsister dans une économie exclusivement marchande.
 8. Loi du 2 mai 2002 sur les associations sans but lucratif, les associations internationales sans but lucratif et les fondations, *M.B.*, 11 décembre 2002.
 9. Pour reprendre les termes de R. DAVID, le Royaume de Belgique et la République française font partie de la même *famille juridique*, en l'espèce la famille *romano-germanique* (R. DAVID et C. JAUFFRET-SPINOSI, *Les grands systèmes de droit contemporains*, 9^e éd., Paris, Dalloz, 1988, p. 22 et s.), bien qu'il soit plus usité aujourd'hui de parler de *tradition juridique commune* (H.P. Glenn, "Comparative Legal Families and Comparative Legal Traditions" in M. REIMANN et R. ZIMMERMANN, *The Oxford Handbook of Comparative Law*, New York, Oxford University Press, 2006, p. 422 et s.).
 10. V. BOLGAR, "Why No Trust in the Civil Law?", *The American Journal of Comparative Law*, vol. 2, n° 2, 1953, p. 204-219.

nalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique. Par cette loi, le législateur a décidé d'octroyer la personnalité juridique à deux types de structures : les *associations sans but lucratif* et les *établissements d'utilité publique ou foundations*⁽¹¹⁾. Ces structures ne se différencient pas quant à leur but, lequel consiste communément à "l'affectation d'un patrimoine à des fins d'ordre général"⁽¹²⁾, mais par leur mode de formation et par leur administration.

L'association est le fruit d'une convention entre plusieurs associés qui décident de mettre des biens en commun afin de les affecter à une fin désintéressée. Cette structure, semblable aux sociétés commerciales, est composée d'un conseil d'administration, chargé d'assurer la gestion et la représentation de l'association, et d'une assemblée générale⁽¹³⁾, dont le rôle consiste en la modification des statuts, la nomination et révocation des administrateurs, l'approbation des budgets et des comptes ainsi que la dissolution de l'association. Nous serions donc en présence d'une "collectivité vivante et active"⁽¹⁴⁾ qui gère son patrimoine afin de remplir un but d'intérêt général.

L'établissement d'utilité publique, *a contrario*, est le produit d'une volonté unilatérale⁽¹⁵⁾ d'affecter un patrimoine à un but désintéressé, laquelle doit se matérialiser dans un acte authentique⁽¹⁶⁾. L'établissement d'utilité publique se caractérise par son absence d'assemblée générale. Il n'est composé que d'un conseil d'administration, dont le rôle consiste à interpréter la volonté des fondateurs disparus⁽¹⁷⁾. "L'institution survivra au fondateur dont les intentions seront interprétées et exécutées par des mandataires non associés"⁽¹⁸⁾.

En somme, pour reprendre les termes du rapport de la Commission de la Justice de l'époque (destiné à éclairer les sénateurs sur le projet de loi voté par la Chambre), "[l]l'association, formée nécessairement par une réunion de volontés, ne vit qu'en dépendance permanente de ces volontés vivantes, tandis que la fondation, née d'une volonté unique ou multiple nettement exprimée, ne vit qu'en dépendance de cette volonté. La première forme laisse constamment vivante la volonté des agents de l'entreprise, la seconde asservit l'agent à une volonté en principe immuable"⁽¹⁹⁾.

Compte tenu de cette différence, le législateur a décidé de mettre en place un contrôle plus sévère pour les fondations que pour les associations. Alors que l'association acquiert la personnalité juridique à compter du jour où les statuts et les informations exigées⁽²⁰⁾ sur les administrateurs sont publiés au *Moniteur belge*⁽²¹⁾, les établissements d'utilité publique doivent obtenir l'autorisation du gouvernement. Les travaux parlementaires précisent en effet que "[d]es deux systèmes, association et fondation, s'il en est un qui pourrait donner lieu à certaines appréhensions, c'est bien le système de la fondation, car elle tend à perpétuer l'acte de volonté d'un seul individu. Dans le cas d'une association au contraire, il s'agit d'un corps qui est en état d'évolution constante, dont les tendances peuvent se modifier avec le temps"⁽²²⁾.

"En matière d'établissement d'utilité publique, le gouvernement a des devoirs et des droits d'intervention bien plus marquants, dérivant logiquement de leur mode de création. Il n'est plus en présence d'associés qui représentent la collectivité avec son patrimoine et

-
11. Le terme exclusivement utilisé dans la loi est "établissement d'utilité publique" (cette expression était utilisée depuis longtemps par le droit administratif français) mais le terme "fondation" était toutefois couramment employé comme synonyme, notamment dans les travaux préparatoires.
 12. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375, 22 juin 1920, p. 4.
 13. Composée de minimum trois membres, afin de répondre à l'adage *Tres faciunt collegium*.
 14. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375, 22 juin 1920, p. 8.
 15. Une fondation peut résulter de la volonté de plusieurs fondateurs; ceux-ci ne convergent toutefois pas un *contrat*, mais il s'agit en fait d'une *addition de plusieurs volontés unilatérales* (D. GOL, "Constitution", in *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 315).
 16. Sous le régime de la loi initiale, une fondation pouvait également être constituée par testament holographique. Depuis la loi du 2 mai 2002, une fondation, tant privée que d'utilité publique, doit obligatoirement être constituée par un acte authentique et donc, s'il s'agit d'un testament, par un testament authentique ou international.
 17. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 375, 22 juin 1920, p. 8.
 18. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, discussion générale, *Ann. parl.*, Chambre, 1920-1921, 11 mai 1921, p. 1192.
 19. Rapport de la Commission de la Justice, chargée d'examiner le projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *Doc. parl.*, Sénat, 1920-1921, n° 135, 2 juin 1921, p. 6.
 20. C'est-à-dire leurs noms, prénoms, professions et domiciles.
 21. Ancien article 3 de la loi. Aujourd'hui, la personnalité juridique est acquise dès le dépôt des documents requis au greffe du tribunal de commerce (articles 3 et 26novies de la loi); depuis la loi du 16 janvier 2003 portant création d'une Banque-Carrefour des Entreprises, modernisation du registre de commerce, création de guichets-entreprises agréés et portant diverses dispositions, *M.B.*, 5 février 2003, c'est au greffe du tribunal de commerce et non plus au tribunal de première instance que les documents doivent être déposés.
 22. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, discussion générale, *Ann. parl.*, Chambre, 1920-1921, 12 mai 1921, p. 1214.

qui sont maîtres de sa destinée. Il est en présence d'une institution qui est livrée à elle-même et qui est administrée par des personnes représentant la volonté d'un fondateur disparu. Les administrateurs nommés conformément aux statuts ne sont pas les propriétaires du patrimoine et ils ne sont pas les maîtres de la destinée de l'établissement d'utilité publique. Ils doivent le gérer comme de simples mandataires proposés à l'exécution des statuts qui fixent son sort. Comme ils ne dépendent pas d'une assemblée de participants propriétaires de la collectivité, ils doivent subir un contrôle plus étroit du gouvernement et ils doivent en faciliter l'exercice par la communication de comptes et bilans”⁽²³⁾.

En outre, le concept de fondation rompt avec l'appréhension classique de la notion de patrimoine en droit belge. “Le Code civil limitait la direction patrimoniale de l'homme à la durée de sa vie. Il l'empêche de se survivre en soumettant son patrimoine à des règles de gestion engageant l'avenir”⁽²⁴⁾, or “[l]a création d'établissements d'utilité publique destinés à se perpétuer et à poursuivre un but, sans terme fixe, suivant des statuts imposés, est une conception hardie [...]. La volonté d'un particulier, agissant seul en dehors de toute convention, peut donc créer un être juridique qui disposera indéfiniment d'un patrimoine suivant ses instructions. On comprend que le gouvernement se réserve le droit d'approuver une décision qui peut avoir un retentissement prolongé sur l'activité nationale et immobiliser les biens pour des fins limitées”⁽²⁵⁾. De là, “des mesures de contrôle, plus sévères dans un cas que dans l'autre, en vue de l'intérêt public, pour justifier le don de survie, et en vue de l'intérêt privé, pour assurer le respect de la volonté du fondateur”⁽²⁶⁾ ont été mises en place. C'est également la raison pour laquelle les buts que doit remplir la fondation sont énumérés de manière exhaustive dans la loi⁽²⁷⁾.

Non seulement l'établissement d'utilité publique doit être agréé, mais sa capacité - à l'instar de l'association cette fois - est plus limitée que celle d'une société commerciale et *a fortiori* d'une personne physique. Ainsi, une autorisation du gouvernement est nécessaire pour percevoir toute libéralité, entre vifs ou testamentaire⁽²⁸⁾. Les dons manuels ne sont toutefois pas soumis à cette autorisation, bien que la possibilité de l'exiger ait été envisagée⁽²⁹⁾. Un régime d'autorisation est toujours d'actualité mais, comme nous le développerons *infra*⁽³⁰⁾, le législateur l'a nettement assoupli. La capacité des fondations était également limitée en termes de propriété immobilière, puisque les établissements ne pouvaient posséder en propriété ou autrement que les immeubles nécessaires à la réalisation de leur objet social⁽³¹⁾. Ce régime a, quant à lui, été supprimé par la loi du 2 mai 2002.

Ces moyens de contrôle portant sur le patrimoine des fondations et associations “se justifie[nt] par le fait que l'Etat introduit dans la vie un être moral, qui n'a pas de terme déterminé pour son existence, qui peut par conséquent prolonger son action indéfiniment et se constituer un patrimoine échappant aux causes ordinaires de liquidation”⁽³²⁾. L'association et la fondation ne sont en effet pas limitées dans le temps, contrairement aux sociétés commerciales et civiles qui, à l'époque, avaient une durée maximum de trente années, sauf cas exceptionnels⁽³³⁾. Par ailleurs, afin de pallier le manque à gagner qu'allait devoir subir l'Etat compte tenu de l'absence de perception des droits de succession et de mutation par décès, le législateur a mis en place une taxe annuelle s'élevant à 0,1 %⁽³⁴⁾ de la valeur brute de l'actif de l'association ou de la fondation, qui servira ainsi de “contribution compensatoire aux charges de l'Etat”⁽³⁵⁾. Cet impôt s'ajoute à l'impôt sur les revenus ordinaires.

-
- 23. Proposition de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, discussion générale, *Ann. parl.*, Chambre, 1920-1921, 11 mai 1921, p. 1192-1193.
 - 24. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, rapport fait au nom de la Section centrale par M. TIBBAUT, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 198, 23 mars 1920, p. 18.
 - 25. *Ibid.*
 - 26. Rapport de la Commission de la Justice, chargée d'examiner le projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *Doc. parl.*, Sénat, 1920-1921, n° 135, 2 juin 1921, p. 6.
 - 27. Ce n'est pas le cas pour les associations. Une liste exemplative fut initialement envisagée mais l'idée n'a pas été retenue.
 - 28. Ancien article 35 de la loi.
 - 29. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, discussion générale, *Ann. parl.*, Chambre, 1920-1921, 12 mai 1921, p. 1217-1218.
 - 30. Cf. *infra*, III, B, 2^o.
 - 31. Ancien article 36 de la loi.
 - 32. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, Rapport fait au nom de la Section centrale par M. TIBBAUT, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 198, 23 mars 1920, p. 16.
 - 33. La principale raison avancée pour justifier cette distinction était liée aux buts poursuivis par ces différentes structures juridiques. Puisque la société est dominée par la recherche d'un gain matériel pour ses membres, elle est “par conséquent limitée par le temps comme l'existence humaine” (projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, rapport fait au nom de la Section centrale par M. TIBBAUT, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 198, 23 mars 1920, p. 8). La personne morale sans but lucratif, par contre, “est dominée par le but moral qu'elle poursuit et qui peut prétendre à la pérennité” (*ibid.*).
 - 34. Aujourd'hui, il existe une taxe similaire s'élevant à 0,17 % de l'ensemble des actifs de la fondation (cf. *infra*, III, C).
 - 35. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, rapport fait au nom de la Section centrale par M. TIBBAUT, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 198, 23 mars 1920, p. 10.

L'appréhension rencontrée à l'égard de l'association et de la fondation ne peut se comprendre que dans une perspective historique. Au lendemain de la Révolution française, tout corps intermédiaire s'immisçant entre l'Etat et les individus composant la Nation devait être supprimé et la résurgence de la mainmorte, impitoyablement combattue. Cette politique était "la seule possible si l'on voulait faire disparaître les anciennes structures, les corps de l'Ancien Régime"⁽³⁶⁾. Si la crainte commençait à se dissiper, ce qui a permis l'émergence de telles structures, une série de garde-fous n'en ont pas moins été mis en place dans la loi. Comme nous venons de le voir, les établissements d'utilité publique devaient faire l'objet d'un arrêté royal d'approbation et différentes mesures tendaient à limiter ou, à tout le moins, à contrôler, l'accroissement du capital des établissements d'utilité publique et des associations : la possession en propriété d'immeubles ou autres devait être strictement nécessaire à l'accomplissement de leur mission ou de leur objet social et toute libéralité, principale source de financement (notamment au vu des restrictions portant sur l'exercice d'une activité commerciale pour les ASBL), devait être autorisée par le gouvernement. Enfin, l'absence de droits de succession perçus par l'Etat était compensée par l'établissement d'une taxe annuelle sur l'actif brut de l'entité.

Outre la dissipation de la crainte d'un retour de la mainmorte, le contexte économique a également concouru à l'émergence de telles structures. La Révolution industrielle a engendré une nette augmentation des capitaux et une "abondance des ressources créées par la puissance de la production"⁽³⁷⁾. Cette situation fut propice à l'émergence d'une philanthropie des grands patrons et des grandes industries à la fin du XVIII^e et au début du XIX^e siècles en Europe continentale. Ce, associé à l'élan de solidarité à l'issue de la Première Guerre mondiale, formait un terreau particulièrement propice à l'émergence d'une nouvelle forme d'économie du don en Europe, d'autant plus que le rôle de l'individu dans le financement de l'intérêt général était également reconstruit : les

missions de l'Etat devenaient de plus en plus nombreuses, de telle manière qu'il n'était plus perçu comme en mesure de les remplir seul idéalement. Les citoyens avaient désormais un rôle à jouer.

La réunion de ces différents éléments était nécessaire à la création d'une telle structure en droit belge. Comme le mentionnait le ministre de la Justice Vandervelde devant la Chambre des représentants, "il y a quelque vingt-cinq ans, pareil projet eût donné naissance à des discussions infinies et aurait peut-être provoqué des orages" mais, au début des années mille neuf cent vingt, la Grande Guerre venait d'ébranler l'Europe, la Révolution industrielle avait profondément modifié les rapports économiques et les craintes de voir ressurgir les structures de l'Ancien Régime s'étaient dissipées. Le rapporteur Braun était plus sévère envers ces craintes anciennes qui, selon lui, "tenaient à d'insurmontables préventions entretenuées par de fausses conceptions juridiques et par je ne sais quelle terreur de la mainmorte monacale dont on se faisait un épouvantail, sans songer à la mainmorte autrement redoutable des sociétés anonymes ! Dieu merci, la guerre a largement contribué à assainir nos idées"⁽³⁸⁾.

B. La loi du 2 mai 2002 : création de la fondation privée

Près de quatre-vingts années plus tard, la loi de 1921, dont le succès fut considérable, en particulier pour les ASBL⁽³⁹⁾, a fait l'objet d'une réforme importante. L'une des principales innovations fut la création de la *fondation privée*, sur laquelle l'exposé des motifs demeure toutefois laconique.

Désormais, il existe donc deux types de fondations en droit belge : la *fondation d'utilité publique*, héritière de l'ancien établissement d'utilité publique, et la *fondation privée*, qui acquiert la personnalité juridique par le dépôt des pièces nécessaires⁽⁴⁰⁾ au greffe du tribunal de commerce et qui n'est pas limitée à la réalisation d'un des buts légaux, mais à la réalisation

-
36. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, discussion générale, *Ann. parl.*, Chambre, 1920-1921, 12 mai 1921, p. 1212.
37. Projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, rapport fait au nom de la Section centrale par M. TIBBAUT, *Doc. parl.*, Chambre, 1919-1920, n° 198, 23 mars 1920, p. 4 : "les grandes fortunes qui se sont fondées sur l'industrie et le commerce tiennent souvent à se rendre utiles et à associer le nom de leurs possesseurs à des œuvres scientifiques, morales, religieuses, bienfaisantes, destinées à leur survivre. La communauté a tout intérêt à favoriser ce mouvement, à faire droit aux aspirations généreuses qui ne demandent qu'à se manifester. Il faut leur permettre de collaborer à l'intérêt général par la création et la dotation d'associations ou d'établissements d'intérêt moral ou public, dont l'existence légale sera un hommage permanent, rendu à la fois à l'activité éclairée de citoyens généreux et à la qualité maîtresse de la nation qui cherche dans l'esprit d'association l'une de ses grandes forces morales".
38. Discussion et vote du projet de loi accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, *Ann. parl.*, Sénat, 1920-1921, 14 juin 1921, p. 636.
39. X. FOSSOUL, "Inventaire des pratiques", in *Les A.S.B.L. - Évaluation critique d'un succès*, Gand, Story-Scientia, 1985, p. 17.
40. C'est-à-dire les statuts et les actes relatifs à la nomination des administrateurs.

d'une activité déterminée désintéressée⁽⁴¹⁾. Elle doit tout de même, à peine de nullité, être constituée par un acte authentique. Par ailleurs, seules les fondations créées conformément aux dispositions de la loi peuvent porter la dénomination "fondation"⁽⁴²⁾.

Les travaux préparatoires sont plutôt discrets sur cette innovation, pourtant audacieuse. Les débats se sont en effet concentrés sur les modifications du statut juridique de l'ASBL, en particulier sur la question de sa définition⁽⁴³⁾ ou encore sur sa soumission aux obligations comptables. Le premier projet se bornait à justifier l'introduction de la nouvelle structure de la fondation privée de la manière suivante : "l'introduction de cette nouvelle figure permettra à son fondateur d'affecter un patrimoine à une fin désintéressée, n'étant pas nécessairement d'utilité publique, et de doter, par acte authentique, cette affectation de la personnalité juridique. Parmi les objectifs pouvant être rencontrés figureront notamment la sauvegarde d'une collection d'œuvres d'art, le soutien au développement d'une région, le maintien du caractère familial d'une entreprise [essentiellement grâce à la certification de titres, *NdA*], le maintien de l'intégrité d'éléments de patrimoine... A ces égards, la forme juridique de l'établissement d'utilité publique, soumise à l'agrément par arrêté royal, se révèle inappropriée"⁽⁴⁴⁾.

La section de législation du Conseil d'Etat fut très critique envers la première version du projet de loi à ce

propos. Elle considérait en effet que les buts poursuivis par la fondation privée pouvaient, en définitive, être repris dans ceux d'utilité publique, précisant par ailleurs que cette forme ne lui paraissait pas adéquate pour la certification de titres, notamment parce que l'actif net devait être dévolu en fonction du principe de destination désintéressée lors de la dissolution de la fondation⁽⁴⁵⁾. Elle ajoutait que, si les fondations privées sont soumises à la taxe compensatoire alors que les fondations d'utilité publique ne le sont pas, la fondation risquait de ne rencontrer aucun succès puisque les intéressés préféreraient se tourner vers la fondation d'utilité publique⁽⁴⁶⁾. En conclusion, "le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la justification de l'institution d'une fondation privée telle qu'elle a été conçue dans le projet"⁽⁴⁷⁾.

Ces différentes critiques se sont finalement révélées peu pertinentes. En dehors même de toute considération philanthropique, certaines fonctions remplies par la fondation privée ne peuvent l'être par une fondation d'utilité publique, telles que l'encadrement d'un enfant handicapé, la préservation d'un patrimoine familial ou encore la certification de titres, qui peut bel et bien être réalisée dans les meilleures conditions grâce à la fondation privée⁽⁴⁸⁾. De ce dernier point de vue, les titres faisant l'objet d'une certification ne sont pas comptabilisés dans l'assiette de la taxe compensatoire⁽⁴⁹⁾ et, en ce qui concerne l'affectation de l'actif net lors de la liquidation, la loi relative à la certification de titres prévoit qu'en cas de situa-

41. A ce propos, nous nous permettons de mettre en doute le caractère désintéressé d'une fondation privée lorsqu'elle a pour fonction la certification de titres - fonction pourtant à la base de la création de la fondation privée en droit belge (auparavant, les actionnaires belges procédaient en effet à la certification essentiellement par l'intermédiaire de la *stichting* de droit néerlandais). En ce sens, voy. également J. VANANROYE, "Standpunt : Le bel excès : een voorstel voor hervorming van het recht voor VZW's en stichtingen met minder regels en een strengere handhaving", *T.R.V.*, 2015, p. 277.

42. En cas de non-respect de cette exigence, tout intéressé peut introduire une demande en changement d'appellation auprès du tribunal de première instance de l'arrondissement dans lequel ladite entité a son siège (article 32, § 2, de la loi de 1921).

43. De nombreux débats se sont effectivement cristallisés autour de la question de l'activité de l'ASBL et de l'interdiction de se livrer à des opérations industrielles et commerciales. Certains désiraient supprimer cette deuxième condition afin de se concentrer sur le but de l'ASBL, tandis que d'autres souhaitaient, comme l'autorise la Cour de cassation (Cass. 22 janvier 1952, *Pas.*, 1952, p. 285; Cass. 3 octobre 1996, *Pas.*, 1996, p. 902), inscrire la possibilité d'exercer une activité commerciale *accessoire* - telle était notamment la position du Conseil d'Etat (projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, avis de la section législation du Conseil d'Etat, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1854/1, 2 décembre 1998, p. 59). Le législateur, par pusillanimité, n'a pas souhaité modifier la définition des ASBL, dont la lettre n'est pourtant pas respectée dans la pratique, afin de ne pas perturber la sécurité juridique : "[l]l l'application concrète de la loi de 1921 a toutefois fait naître certains équilibres, dont on craint qu'ils puissent être rompus par une nouvelle définition, ne fût-ce que parce que le nouveau texte utilise des notions qui sont susceptibles d'interprétation" (projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, rapport fait au nom de la commission chargée des problèmes de droit commercial et économique par M. VERHERSTRAETEN, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1854/7, 12 avril 1999, p. 5). Au final, la seule modification consista à remplacer le "ou" entre les deux interdictions par un "et" afin d'affirmer le caractère cumulatif des conditions de ne pas se livrer à des activités industrielles ou commerciales *et* de ne pas procurer de gain matériel à ses membres; cette interprétation était toutefois unanimement admise par la jurisprudence et la doctrine depuis longtemps.

44. Projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, commentaire des articles, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1854/1, 2 décembre 1998, p. 24.

45. Projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, avis de la section législation du Conseil d'Etat, *Doc. parl.*, Chambre, 1998-1999, n° 1854/1, 2 décembre 1998, p. 69.

46. *Ibid.*

47. *Ibid.*

48. Outre la neutralité, sinon l'intérêt fiscal du mécanisme, la liberté statutaire et l'absence de membres offrent une liberté d'organisation ainsi qu'une stabilité de l'organe de gestion et permettent de s'abriter face à toute tentative de prise de pouvoir externe.

49. Article 150, al. 2, 5^o, du Code des droits de succession.

tion de concours, les certificats sont échangés de plein droit, nonobstant toute disposition contraire, contre les titres détenus par l'émetteur en liquidation - en l'occurrence, la fondation privée⁽⁵⁰⁾ ⁽⁵¹⁾.

Quant à l'intérêt de la forme privée pour le financement d'activités d'intérêt général, un avantage a très certainement été sous-estimé par le Conseil d'Etat : l'absence d'autorisation du Roi pour l'obtention de la personnalité juridique. Elle facilite manifestement la mise sur pied d'une fondation, mais permet surtout d'éviter tout contact avec le ministère de la Justice et donc d'entreprendre une démarche pleinement privée. De nombreux fondateurs privés ne souhaitent en effet pas avoir de relation avec le gouvernement. Ainsi, alors que le nombre de fondations privées s'élevait à 835 (pour 491 fondations d'utilité publique) au 31 décembre 2012, près de deux tiers de celles-ci ont été identifiées comme poursuivant des objectifs d'intérêt général⁽⁵²⁾. Ces différents objectifs sont nombreux et variés, mais les fondations sont essentiellement actives dans les arts et la culture ainsi que dans la recherche scientifique et la médecine. Les autres buts généralement poursuivis relèvent de l'action sociale, de la défense de l'environnement ou encore de la promotion de l'enseignement⁽⁵³⁾.

III. L'affectation unilatérale d'un patrimoine à une fin désintéressée : principaux aspects juridiques

Après avoir abordé chronologiquement la création de l'établissement d'utilité publique et celle de la fondation privée sur la base des travaux préparatoires, nous allons à présent étudier les règles juridiques relatives à la fondation actuellement en vigueur, en particulier dans sa fonction philanthropique. Comme nous venons de le voir, la fondation, sous la forme de l'établissement d'utilité publique, a été initialement créée afin de permettre aux citoyens d'affecter une part de leur patrimoine au financement d'une activité d'intérêt général. Depuis la création de la forme privée, une fondation peut également être utilisée à d'autres fins, mais cette dernière n'en reste pas moins un véhicule approprié et efficace pour mener à bien une œuvre philanthropique.

Dans cette perspective, nous développerons les règles relatives à la constitution d'une fondation et donc à l'affectation d'un patrimoine de départ à une fin désintéressée déterminée (A). Nous nous intéresserons ensuite au sort de ce patrimoine en étudiant les règles applicables à sa gestion et à l'accroissement de celui-ci (B), en abordant en particulier les questions de l'activité de la fondation (B. 1°) et de sa capacité à percevoir des libéralités (B. 2°). Dans une troisième étape, nous aborderons la question de l'imposition du patrimoine et de la fondation de manière plus générale (C). Enfin, nous étudierons la question de la dissolution de la fondation et du sort réservé à l'actif net lors de la liquidation (D).

A. Constitution

Une fondation est créée par la volonté d'un ou plusieurs fondateurs d'affecter un patrimoine à la réalisation d'un but désintéressé déterminé. Elle doit être constituée par acte authentique sous peine de nullité. Pour qu'elle soit reconnue d'utilité publique, les statuts doivent en outre être communiqués pour approbation au ministre qui a la Justice dans ses attributions. La fondation d'utilité publique acquiert la personnalité juridique à la date de l'arrêté royal de reconnaissance, tandis que la fondation privée l'acquiert à compter du jour où ses statuts et les actes relatifs à la nomination des administrateurs sont déposés au greffe du tribunal de commerce de l'arrondissement au sein duquel se situe le siège d'opération de la fondation⁽⁵⁴⁾.

L'absence d'assemblée générale impose aux fondateurs d'être particulièrement prévoyants lors de la rédaction des statuts. Ils devront en effet anticiper toute situation de conflit ou de paralysie et devront prévoir eux-mêmes une éventuelle procédure pour modifier ces mêmes statuts. La structure juridique de la fondation jouit d'une grande flexibilité dans sa conception mais cette même liberté implique en contrepartie une grande prévoyance de la part des fondateurs, qui doivent mettre en place une architecture suffisamment élaborée pour faire face aux obstacles du temps. Du reste, lorsque le maintien des statuts a des conséquences que le ou les fondateurs n'ont rai-

50. Articles 242, § 2 et 503, § 2, du Code des sociétés.

51. T. DELVAUX, "Fondations et certifications", *op. cit.*, p. 244; H.-P. LEMAITRE et M. DALLE, "La certification de titres émis par des sociétés commerciales", *Journal des tribunaux*, 1999, p. 428-429.

52. A. MERNIER et V. XHAUFLAIR, "Les fondations en Belgique", Bruxelles, *Réseau Belge des Fondations*, novembre 2014, p. 11.

53. *Ibid.*, p. 17-18.

54. Remarquons que, à l'instar de ce que prévoit le Code des sociétés (article 60 du Code des sociétés), divers engagements peuvent être pris au nom de la fondation en formation. Sauf convention contraire, ceux qui prennent de tels engagements en sont personnellement et solidairement responsables. Ils en seront toutefois libérés si la fondation acquiert la personnalité juridique dans les deux ans de la prise d'engagement et qu'elle reprend ces engagements dans les six mois (le délai est de deux mois en droit des sociétés) de l'acquisition de la personnalité juridique (article 29, § 3, de la loi de 1921).

sonnablement pas pu vouloir au moment de la création et que les personnes habilitées à les modifier négligent de le faire, les statuts peuvent être modifiés par le tribunal de première instance à la demande d'un administrateur ou à la requête du ministère public⁽⁵⁵⁾. La loi précise que le juge doit veiller à s'écartier le moins possible des statuts existants, afin de ne pas s'éloigner de la volonté initiale des fondateurs.

La loi n'exige aucun capital minimum pour la constitution d'une fondation. Sous l'empire de l'ancienne loi, l'administration exigeait une dotation initiale de minimum 25.000 euros⁽⁵⁶⁾, mais cette pratique n'a pas été entérinée par le législateur de 2002. La fondation devrait pourtant être dotée d'un capital de départ suffisant afin d'assurer sa pérennité pour qu'elle puisse remplir sa mission. Puisque les fondations d'utilité publique doivent être reconnues par arrêté royal, le ministre est en mesure d'exiger une somme de départ ou, à tout le moins, certaines garanties sur de futurs apports afin de s'assurer de la viabilité de la fondation⁽⁵⁷⁾. Les fondations privées ne sont cependant pas soumises à un tel contrôle mais elles doivent néanmoins être constituées par acte authentique. Dès lors, le notaire pourrait-il, dans son rôle de vérification du respect des dispositions de la

loi⁽⁵⁸⁾, s'assurer qu'un patrimoine suffisant soit affecté à la fondation afin qu'elle puisse perdurer dans le temps ? Nous ne le pensons pas⁽⁵⁹⁾. Aucune disposition de la loi n'exige expressément la constitution d'un capital suffisant. Par ailleurs, une telle exigence, bien qu'inscrite dans le texte en projet⁽⁶⁰⁾, ne fut pas reprise dans la version finale⁽⁶¹⁾. De ce fait, de nombreuses fondations sont mises sur pied sans les ressources financières nécessaires pour durer. Ceci expliquerait en partie pourquoi le paysage belge est composé de nombreuses fondations désormais inactives.

Puisque la fondation doit être constituée par acte authentique, les biens apportés lors de sa constitution sont soumis à un droit d'enregistrement⁽⁶²⁾. Les apports réalisés, à tout le moins dans le cadre d'une fondation qui poursuit un objectif d'intérêt général, sont des apports à titre gratuit⁽⁶³⁾ et bénéficient dès lors de tarifs réduits. Depuis la régionalisation des droits d'enregistrement⁽⁶⁴⁾, les taux varient d'une Région à l'autre. En Région wallonne, les taux sont de 7 % pour les fondations privées et d'utilité publique⁽⁶⁵⁾. En Région de Bruxelles-Capitale, les droits s'élèvent à 7 % si la fondation est privée⁽⁶⁶⁾ et à 6,6 % si elle est d'utilité publique^{(67) (68)}. En Communauté flamande, les droits d'enregistrement sont de 5,5 % pour

55. Art. 30, § 3, de la loi de 1921.

56. D. GOL, "Définition" in F.-X. DUBOIS (dir.), *Les fondations*, Liège, Edi pro, 2014, p. 32.

57. *Ibid.*; P. NICHAISE et I. BANMEYER, "Les fondations", in *Le nouveau droit des ASBL et des fondations*, Bruxelles, Bruylant, 2002, p. 241.

58. Article 27, al. 3, de la loi de 1921.

59. En ce sens, D. GOL, "Constitution", in *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Charte, 2004, p. 316, note 4.

60. Projet de loi modifiant la loi du 27 juin 1921 accordant la personnalité civile aux associations sans but lucratif et aux établissements d'utilité publique, Rapport fait au nom de la Commission de la Justice par M. RAMOUDT, *Doc. parl.*, Sénat, 2000-2001, n° 2-283/16, 7 juin 2001, p. 121.

61. Cette absence d'exigence de capital suffisant combinée avec l'absence d'interdiction d'exercer une activité commerciale démontrerait, selon T. DELVAUX, la volonté du législateur d'entériner la notion de "fondation-entreprise" (T. DELVAUX, "Fondations et certifications", *op. cit.*, p. 168), c'est-à-dire d'une fondation qui génère ses ressources par son activité.

62. L'enregistrement des biens affectés permet d'éviter les droits de succession si le ou les fondateurs décèdent dans les trois ans (article 7 C.succ.).

63. Contrairement à une société commerciale, ces apports ne sont pas rémunérés par l'émission de titres.

64. Loi du 13 avril 2001 (*M.B.*, 3 août 2001) modifiant la loi du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions (*M.B.*, 17 janvier 1989).

65. Article 140, al. 1^{er}, 2^o, C.enreg. wall.

66. Art. 140, al. 1^{er}, 1^o, C.enreg. brux.

67. Art. 140, al. 1^{er}, 2^o, C.enreg. brux.

68. Il existe une controverse en ce qui concerne la Région de Bruxelles-Capitale. L'article 140, al. 1^{er}, 2^o, C.enreg. brux., prévoit un taux de 7 % pour les donations, y compris les apports à titre gratuit, de biens *immeubles* et ne vise donc pas directement les biens meubles. Cet article ne pourrait dès lors pas s'appliquer aux apports à titre gratuit de biens mobiliers enregistrés. L'article 131, § 2, al. 1^{er}, 2^o, visant les droits d'enregistrement des donations de biens meubles (dont le taux est également de 7 %) serait-il applicable ? Certains auteurs mettent cette hypothèse en doute, puisque cet article viserait exclusivement les donations; l'apport à titre gratuit serait dès lors soumis au droit fixe général de 50 euros visé à l'article 11, al. 3, C.enreg. brux. (N. GEELHAND DE MERXEM, "Un deuxième ruling en matière de fondation privée de droit belge", *TEP*, 2013/5, p. 31-32). Nous pensons cependant l'inverse et nous appuyons notamment sur l'arrêt de la Cour d'arbitrage n° 45/2004 du 17 mars 2004, selon lequel les apports à titre gratuit sont assimilés à des donations sur le plan fiscal. La Cour a jugé que le législateur fédéral excédait ses compétences en modifiant une loi relative aux droits d'enregistrement des apports à titre gratuit entre personnes morales sans but lucratif. Le gouvernement fédéral arguait que cette matière n'avait pas été régionalisée, contrairement aux droits d'enregistrement sur les donations. La Cour lui a donné tort, précisant par ailleurs qu'au moment de l'adoption du Code des droits d'enregistrement en 1939, "le législateur entendait assimiler les donations et apports à titre gratuit sur le plan fiscal". Dans cette optique, les apports mobiliers à titre gratuit à une fondation privée devraient également être soumis à l'article 131, § 2, al. 1^{er}, 2^o, visant les donations mobilières, c'est-à-dire un taux de 7 % équivalant au taux pour les donations et apports à titre gratuit immobiliers visés à l'article 140, al. 1^{er}, 2^o, C.enreg. brux. C'est également la position adoptée par le Service des décisions anticipées : décisions anticipées n° 2011.275 du 29 novembre 2011 et n° 21012.311 du 4 décembre 2012; *voy.* également L. STAS et N. MEERT, "Fondation privée et droits d'enregistrement et de succession : le S.D.A. maintient le cap. Une tendance transposable au trust?", *Droits d'enregistrement*, n° 2/2013, p. 31-33).

les fondations privées et les fondations d'utilité publique⁽⁶⁹⁾. Lorsque l'apport à titre gratuit est réalisé par une fondation ou par une association, les droits d'enregistrement consistent dans chaque Région en un droit fixe de 100 euros⁽⁷⁰⁾.

La Région wallonne pose également des conditions supplémentaires à l'application de ces taux réduits. La fondation privée⁽⁷¹⁾ doit en effet poursuivre à titre principal des objectifs de nature environnementale, philanthropique, philosophique, religieuse, scientifique, artistique, pédagogique, culturelle, sportive, politique, syndicale, professionnelle, humanitaire, patriotique ou civique, d'enseignement, de soins aux personnes ou aux animaux, d'assistance sociale ou d'encadrement des personnes⁽⁷²⁾.

Une fondation peut également être constituée par testament authentique. Dans ce cas, les droits de succession sont de 7 % en Région wallonne pour les fondations publiques et privées⁽⁷³⁾. Les mêmes conditions que pour les apports à titre gratuit concernant l'objectif de la fondation doivent également être respectées⁽⁷⁴⁾. En Communauté flamande, le taux est de 8,5 % pour toutes les fondations⁽⁷⁵⁾. En Région bruxelloise, il est de 6,6 % pour les fondations d'utilité publique, de 25 % pour les fondations privées et de 12,5 % pour les fondations privées qui ont obtenu "l'agrément fédéral visé aux articles 104 et 110 du Code des impôts sur les revenus"⁽⁷⁶⁾. Ces articles ne sont toutefois plus en vigueur, le système d'agrément étant désormais réglé par l'article 145/33 C.I.R./92⁽⁷⁷⁾. Une stricte interprétation de la loi rendrait cette disposition caduque. A l'inverse, une interprétation télologique devrait permettre aux fondations agréées au niveau fédéral de bénéficier de ces taux réduits, même si les renvois ne sont plus à jour.

B. Accroissement du patrimoine de départ

Une fois la fondation constituée, elle est administrée par un conseil d'administration - seul organe obligatoire - composé de trois membres au minimum⁽⁷⁸⁾, qui ne sont pas forcément les fondateurs. Les administrateurs exercent leurs fonctions de manière collégiale⁽⁷⁹⁾. Cette règle impérative a pour but de favoriser le contrôle mutuel, essentiel compte tenu de l'absence d'assemblée générale. Les fondateurs ont également la faculté de mettre en place différents organes afin de représenter la fondation, d'en assurer la gestion journalière ou de contrôler le conseil d'administration (création d'un comité de surveillance, par exemple).

Afin d'enrichir le capital de départ, la fondation a la possibilité de placer son patrimoine pour le faire fructifier, voire d'exercer des activités commerciales, dans la mesure autorisée par les statuts (1°). Le patrimoine peut également être alimenté par des soutiens extérieurs, grâce aux libéralités qu'une fondation est susceptible de recevoir (2°).

1° L'activité commerciale des fondations

Si, à l'instar des associations, les fondations ne peuvent procurer un gain matériel à leurs membres, le législateur ne leur interdit toutefois pas d'exercer des activités industrielles ou commerciales. Cette interdiction était pourtant retenue dans le projet de loi de départ, mais elle a été effacée par un amendement du gouvernement, à la suite de l'intervention d'une commission *ad hoc*⁽⁸⁰⁾, considérant qu'il valait mieux éviter les débats, sources d'insécurité juridique, qu'ont connus et que connaissent toujours les ASBL à l'heure actuelle⁽⁸¹⁾.

-
69. Article 2.8.4.1.1, al. 1er, § 3, 10°, du Décret portant le Code flamand de la fiscalité. Ce nouvel article à la nomenclature kafkaïenne vise les donations et ne fait plus expressément référence aux apports à titre gratuit, contrairement à l'ancien article 140, al. 1^{er}, 2^o, C.enreg. fl. Faut-il en déduire que les apports à titre gratuit ne sont pas soumis à cet article ? Nous pensons que ce n'est pas le cas (cf. note précédente) et que les apports à titre gratuit doivent être assimilés aux donations sur le plan fiscal.
70. Article 2.8.4.1.1, al. 2, du Décret portant le Code flamand de la fiscalité, article 140, al. 1^{er}, 3^o, C.enreg. brux., article 140, al. 1^{er}, 3^o, C.enreg. wall.
71. La fondation d'utilité publique est également visée mais cette condition est nécessairement remplie puisqu'elle doit, par définition, poursuivre l'un des sept buts énoncés dans la loi de 1921, lesquels sont inclus dans ceux exigés par le Code des droits d'enregistrement wallon pour pouvoir bénéficier des taux réduits.
72. Article 140, al. 2, b., C.enreg. wall.
73. Article 59, al. 1^{er}, 2^o, C.succ. wall.
74. Article 60 C.succ. wall.
75. Article 2.7.4.2.1, al. 1^{er}, 10^o, du décret portant le Code flamand de la fiscalité.
76. Article 59 C.succ. brux.
77. Cf. *infra* III, B, 2^o.
78. Sinon la fondation s'expose à la dissolution judiciaire (article 39, al. 1^{er}, 4^o, de la loi de 1921).
79. En ce qui concerne le vote par contre, les statuts peuvent prévoir une série de modalités, comme par exemple des quorums de majorité et de présence, un éventuel droit de veto pour certains administrateurs ou encore l'aval d'un conseil de surveillance pour certaines décisions.
80. Réunissant la Fédération royale des notaires et deux collaborateurs du ministre de la Justice (M. COIPEL, "Une fondation peut-elle exercer des activités commerciales et, plus largement, lucratives ?", in F.-X. DUBOIS (dir.), *Les fondations*, Liège, Edi pro, 2014, p. 121).
81. *Ibid.*

Rien n'interdit donc légalement à une fondation de se livrer à des activités commerciales et d'accroître ainsi son patrimoine afin de financer le but recherché⁽⁸²⁾. Dans la pratique cependant, les fondations se limitent généralement à l'organisation d'activités sporadiques, telles qu'un concert ou une vente occasionnelle.

Par ailleurs, une fondation peut également être autorisée par ses statuts à placer ses fonds afin de faire fructifier son patrimoine. Cependant, ce genre de pratique est également très faible en Belgique car, hormis quelques exceptions (telles que la Fondation Roi Baudouin, le Fonds de la recherche scientifique ou la Fondation contre le cancer, par exemple), la plupart des fondations belges détiennent un patrimoine trop réduit⁽⁸³⁾ pour pouvoir le faire fructifier par le biais de placements financiers opportuns.

2° La perception de libéralités par les fondations

L'interdiction de procurer un gain matériel aux fondateurs, aux administrateurs ou à toute autre personne, à moins qu'il ne s'agisse de la réalisation du but désintéressé, constitue un gage économique important pour les donateurs, tant privés que publics, puisqu'elle garantit que les sommes octroyées à la fondation ne serviront pas à enrichir ses membres ni toute autre personne, mais qu'elles seront affectées à la réalisation du but désintéressé. Rien ne garantit bien sûr que l'affectation des sommes sera optimale mais elles ne serviront à tout le moins pas à enrichir certains au détriment des buts proclamés⁽⁸⁴⁾.

Les libéralités importantes doivent toutefois être autorisées⁽⁸⁵⁾ par le ministre de la Justice ou son délégué⁽⁸⁶⁾. A l'exception des dons manuels⁽⁸⁷⁾, toute libé-

-
82. Cette interprétation a pourtant fait l'objet de réticences de la part de la jurisprudence. C'est en tout cas ce que tend à démontrer l'affaire *Almatbeek de Voorzorg*. En l'espèce, une ASBL active dans la vente de produits bio a dû cesser son activité commerciale à la suite d'une ordonnance du 31 octobre 2003 du président du tribunal de commerce de Hasselt. Dans la foulée, une fondation privée dénommée *Almatbeek de Voorzorg* fut créée et l'intégralité des actifs de l'ASBL lui a été transférée. Le président du tribunal de commerce a, par ordonnance du 10 décembre 2004 (*R.D.C.-T.B.H.*, 2005/6, p. 692-694, note H. DE WULF), également ordonné la cessation des activités commerciales de la fondation, considérant que le but désintéressé de la fondation privée devait être "appréhendé de la même manière que l'exigence de ne pas poursuivre un but lucratif pour l'ASBL", confondant ainsi le but de lucre sociétaire (volonté d'enrichir les associés) et le but de lucre commercial (activité de la fondation). Dans son arrêt du 17 novembre 2005 (*R.D.C.-T.B.H.*, 2006/4, p. 443-446), la Cour d'appel d'Anvers rappelle à juste titre qu'"une fondation privée peut, contrairement à une ASBL, développer des activités économiques illimitées, pour autant que celles-ci constituent un moyen pour réaliser son but désintéressé", mais lorsque "l'ensemble de l'activité constitue des activités économiques en vue de réaliser un profit, elle n'agit pas dans un but désintéressé et viole la loi du 27 juin 1921". En l'occurrence, le seul but de la fondation était son enrichissement propre et non un but désintéressé. L'arrêt ne se limite toutefois pas à ce point, mais condamne également la fondation sur la base de la répression de la concurrence déloyale : "en donnant l'impression à la clientèle qu'elle n'est pas un participant indépendant au marché, mais qu'elle peut se prévaloir du statut privilégié de mutuelle, la fondation commet également un acte de concurrence déloyale". Or ces questions d'avantages concurrentiels sur le secteur marchand ne devraient pas entrer en considération car, si la fondation peut exercer une activité commerciale et si elle en affecte les bénéfices à une fin désintéressée clairement distincte de son activité commerciale, on ne peut lui reprocher par après de bénéficier d'un avantage concurrentiel anormal (M. COIPEL, "Les alternatives à l'ASBL pour l'exercice d'activités marchandes dans une optique non lucrative" in M. COIPEL et M. MARÉE (dir.), *ASBL et activités marchandes*, Liège, Edi pro, 2009, p. 136).
83. Plus encore depuis qu'un capital de départ de minimum 25.000 euros n'est plus exigé par l'administration.
84. L'interdiction de procurer un *gain matériel* pose la question controversée de la rémunération des administrateurs. O. CAPRASSE et T. DELVAUX considèrent que les administrateurs peuvent percevoir une rémunération si celle-ci n'est pas excessive. Pour défendre cette position, ils s'appuient sur la législation néerlandaise des *stichtingen* ayant fortement inspiré le droit belge (O. CAPRASSE, "Les fondations. Organes", in *ASBL, Fondations et Associations internationales*, Bruges, la Chartre, 2004, p. 333; T. DELVAUX, "Fondations et certifications", *op. cit.*, p. 196). Selon I. BANMEYER par contre, la loi doit être prise à la lettre et donc, étant donné que la fondation ne peut procurer un gain matériel aux administrateurs, le mandat doit être exercé à titre gratuit. Cela n'empêche toutefois pas les administrateurs d'être rémunérés pour un service autre que celui de mandataire, à condition d'être rémunérés proportionnellement au travail réellement fourni. Ainsi, si un administrateur tient la comptabilité de la fondation par exemple, il pourra être rémunéré en conséquence. Ce n'est donc pas la fonction d'administrateur qui est rémunérée mais le travail réalisé (I. BANMEYER, "Personnes vulnérables et fondations privées" in F.-X. DUBOIS (dir.), *Les fondations*, Liège, Edi pro, 2014, p. 93).
85. Comme nous l'avons déjà mentionné, la *ratio legis* initiale de ce type de mesure était la crainte d'un retour de la *mainmorte* monacale de l'Ancien Régime. Si elle s'est dissipée aujourd'hui, son influence s'est toutefois ancrée dans les textes et les mentalités et une série de mesures historiquement introduites pour empêcher la constitution d'associations religieuses sont toujours en vigueur - bien que maintenues pour des motifs différents. Ces craintes ancestrales persistent en effet à influencer notre vision juridico-économique des associations et, par extension, des fondations. Certes, les règles en matière de donations ont été allégées et l'interdiction de détention d'immeubles a été supprimée, mais la trace la plus marquante est très certainement le maintien de l'interdiction des activités industrielles ou commerciales, à tout le moins à titre principal, pour les associations.
86. Article 33 de la loi de 1921.
87. Le *don manuel* "est la donation d'un *meuble corporel* ou d'un meuble *incorporel* dans lequel le droit s'incorpore au titre, faite sans forme, "de main à la main". Il exige, comme élément constitutif essentiel, la *tradition* de l'objet donné, et ne se réalise que par elle, et non par la convention de donner qui, pourtant, est sa base" (H. DE PAGE, *Traité élémentaire de droit civil belge. Principe - Doctrine - Jurisprudence*, tome VIII, *Les libéralités*, vol. I, Bruxelles, Bruylants, 1944, p. 612). Les travaux préparatoires précisent également que les virements bancaires sont exempts de cette autorisation (Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, n° 1437/001, 17 novembre 2004, p. 161), or les virements bancaires en droit belge ne sont pas considérés comme des dons manuels vu l'absence de tradition (contrairement à la France, où la Cour de cassation a confirmé cette assimilation : Cass. fr., 1^{re} ch. civ., 12 juillet 1966, *Bull. civ.*, p. 325). Si certains auteurs militent en faveur d'une telle assimilation, cette position n'est pas partagée par la majorité de la doctrine et de la jurisprudence, qui considèrent qu'il n'y a pas de tradition puisque le virement bancaire consiste dans le transfert d'un meuble incorporel qui ne s'incorpore pas au titre. Le virement bancaire peut toutefois être considéré comme un don *indirect*, s'il n'indique pas sa cause, ou une donation *déguisée*, s'il établit le paiement d'un acte à titre onéreux (A.-C. VAN GYSEL, *Précis du droit des successions et des libéralités*, Bruxelles, Bruylants, 2008, p. 240-243). La *donation indirecte* "est celle qui résulte d'un acte qui *en soi* et sans qu'il faille recourir à la *simulation*, emporte un transfert de richesse à titre gratuit. La donation indirecte suppose un *acte propre*, autonome et valable *comme tel* [...], qui entraîne *par lui-même* un transfert à titre gratuit" (H. DE PAGE, *op. cit.*, p. 581-582). La *donation déguisée*, en revanche, implique une *simulation*. Elle suppose en effet que l'acte gratuit se voile sous un acte apparent à titre onéreux, qui est cependant fictif (*ibid.*, p. 582). Ces deux formes de donations échappent au régime des articles 931 et suivants du Code civil (exigence de forme et droits d'enregistrement qui en découlent), pourtant d'ordre public, mais leur validité est "unanimement admise et ne se discute plus" (*ibid.*, p. 580). Rien ne permet cependant d'affirmer que ces formes de donations ne doivent pas faire l'objet d'une autorisation au sens de l'article 33 de la loi de 1921, hormis s'il s'agit d'un virement bancaire, évidemment.

ralité supérieure à 100.000 euros doit faire l'objet d'une autorisation. Cette exigence a été allégée depuis la loi initiale de 1921. Le législateur de 2002 a en effet déplacé le seuil de tolérance de 10.000 à 100.000 euros, ce qui réduit nettement le nombre de libéralités nécessitant une autorisation. La loi du 27 décembre 2004⁽⁸⁸⁾ a ensuite simplifié la procédure. L'ancienne procédure d'autorisation par arrêté royal retardait considérablement l'entrée en possession des personnes morales bénéficiaires alors que les refus étaient pourtant exceptionnels. Les délais et la quantité de travail administratif exigée étaient dès lors considérés comme "disproportionnés par rapport au résultat obtenu"⁽⁸⁹⁾. Les mesures de contrôle exercées par le notaire, tenu de vérifier la légalité de l'acte, et les obligations comptables instaurées par la loi de 2002, assuraient dorénavant une garantie suffisante pour se passer d'une telle procédure⁽⁹⁰⁾. Depuis 2005 donc, si le ministre de la Justice ou son délégué n'a pas réagi dans un délai de trois mois à dater de la demande d'autorisation qui lui est adressée, la libéralité est réputée autorisée. Cette acceptation tacite a permis d'accélérer le processus et d'éviter toute situation de blocage inutile. Précisons également que cette même loi permet au Roi de modifier le montant de la franchise pour la demande d'autorisation - qui s'élève actuellement à 100.000 euros - par arrêté royal délibéré en Conseil des ministres.

L'autorisation ne peut cependant pas être accordée si la fondation n'a pas correctement tenu à jour son dossier conservé au greffe du tribunal de commerce en y déposant les différentes pièces visées à l'article 31, § 3, de la loi et si certains actes visés au § 4 du même article n'ont pas été publiés aux annexes du *Moniteur belge*. Parmi les pièces versées à ce dossier, une attention particulière doit être accordée aux comptes annuels. Chaque année et au plus tard six mois après la date de clôture de l'exercice social, le conseil d'administration doit établir les comptes annuels de l'exercice écoulé et le budget de l'exercice suivant. Le principe est cependant la tenue d'une comptabilité *simplifiée*, c'est-à-dire portant sur les mouvements des dis-

ponibilités en espèces et en comptes, selon un modèle établi par le Roi. Les grandes fondations doivent cependant tenir une comptabilité *complète*, qui ne se limite plus à une comptabilité de caisse (*cash basis accounting*), mais à une comptabilité d'engagement (*accrual basis accounting*), reflétant les droits et obligations de l'entité, conformément au chapitre 2 du titre 3 du livre III du Code de droit économique⁽⁹¹⁾. Les grandes fondations sont celles qui atteignent deux des trois seuils suivants : (i) une moyenne annuelle de cinq travailleurs en équivalent temps plein, (ii) 312.500 euros hors TVA de recettes autres qu'exceptionnelles et (iii) 1.249.500 euros pour le total du bilan. Enfin, les très grandes fondations doivent également confier à un ou plusieurs commissaires, membres de l'Institut des réviseurs d'entreprises, le contrôle de leur situation financière si elles emploient annuellement 100 travailleurs équivalent temps plein ou atteignent deux des trois seuils suivants : une moyenne annuelle de cinquante travailleurs en équivalent temps plein, 7.300.000 euros hors TVA de recettes autres qu'exceptionnelles et 3.650.000 euros pour le total du bilan. Toutes ces obligations comptables doivent donc être respectées si la fondation désire percevoir des libéralités supérieures à 100.000 euros⁽⁹²⁾. Indépendamment des obligations légales, la tenue d'une comptabilité fiable est également importante pour le potentiel mécène, qui souhaite généralement pouvoir disposer d'une image fidèle de la fondation financée.

Afin d'inciter à l'octroi de libéralités, la fondation peut faire l'objet d'un *agrément fiscal* au sens de l'article 145/33 du Code des impôts sur les revenus⁽⁹³⁾ (ci-après "C.I.R./92") et ainsi offrir un avantage fiscal aux donateurs privés. Lorsque la fondation a été agréée par le Roi, elle peut remettre une attestation au donateur si la libéralité est supérieure à 25 euros. Si le donateur est une personne physique, il bénéficiera d'une *réduction* d'impôts à hauteur de 45 % du montant versé. Si, par contre, le donateur est une société, la donation pourra faire l'objet d'une *déduction* d'impôt⁽⁹⁴⁾. Tandis que la réduction est calculée sur le

88. Loi-programme du 27 décembre 2004, *M.B.*, 31 décembre 2004.

89. Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, n° 1437/001, 17 novembre 2004, p. 161.

90. *Ibid.*

91. Ancienne loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité des entreprises.

92. A moins qu'il ne s'agisse d'un don manuel ou d'un virement bancaire.

93. Seules les fondations actives dans les secteurs énumérés par la loi fiscale peuvent faire l'objet d'un agrément, c'est-à-dire celles dont le but est la recherche scientifique (§ 1^{er}, al. 1^{er}, 1^{er}, b), la culture (c), l'assistance envers "les victimes de guerre, les handicapés, les personnes âgées, les mineurs d'âge protégés ou les indigents" (e), l'aide aux victimes de calamités (g), la protection de l'environnement (i), du patrimoine (j), de la nature (k), le développement durable (l), l'aide aux pays en voie de développement (§ 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o) ou encore l'aide aux victimes d'accidents industriels majeurs (§ 1^{er}, al. 1^{er}, 2^o). Certaines fondations sont directement citées par la loi et n'ont pas besoin d'agrément : la Croix Rouge, le Fonds fédéral de la Recherche scientifique, le Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek - Vlaanderen (FWO), le Fonds de la Recherche scientifique (FRS-FNRS), la Fondation Roi Baudouin et la Fondation de droit belge. Cette liste nous paraît aujourd'hui désuète et devrait être mise à jour, voire pensée différemment. Puisque la fondation doit être agréée préalablement (ce qui nous paraît nécessaire, bien que la procédure d'agrément puisse également être simplifiée), pourquoi ne pas ouvrir ce régime à toute personne morale sans but lucratif poursuivant un but d'intérêt général ?

94. Article 199 C.I.R./92.

montant de l'impôt dû, la déduction entre en compte dans la détermination de la base imposable. Dans l'hypothèse d'une déduction, la base imposable est donc diminuée du montant de la donation; or puisque la déduction concerne les sociétés, imposées à un taux fixe, l'avantage se calcule en multipliant le montant de la donation par le taux d'imposition⁽⁹⁵⁾. La réduction se calcule, quant à elle, sur le montant de l'impôt : l'impôt dû sera donc réduit de 45 % du montant du don⁽⁹⁶⁾.

Pour les personnes physiques, le montant total des libéralités susceptibles de bénéficier d'un avantage fiscal ne peut excéder par période imposable 10 % de l'ensemble des revenus nets et 250.000 euros⁽⁹⁷⁾⁽⁹⁸⁾. Pour les sociétés, les seuils maxima sont respectivement de 5 % des revenus nets et 500.000 euros par période imposable⁽⁹⁹⁾.

Bien sûr, l'avantage ne couvrant pas à lui seul la somme versée⁽¹⁰⁰⁾, l'intention garde un caractère philanthropique. L'administration fiscale a par ailleurs précisé, dans un avis du 13 février 2013⁽¹⁰¹⁾, que le donneur ne peut bénéficier d'aucune contrepartie (à part des biens de très faible valeur, comme un autocollant ou une brochure d'information par exemple). Hormis l'exonération fiscale donc, le don doit être "purement" désintéressé. Si le donneur souhaite une contrepartie tout en maintenant un avantage fiscal, il devra remplir les conditions d'un autre régime : celui des frais professionnels visés à l'article 49 C.I.R./92. Ainsi, une dichotomie est opérée, du point de vue fiscal, entre les dons purement philanthropiques à destination d'institutions agréées et les dépenses de sponsoring, qui s'inscrivent dans le régime des frais professionnels. Pour que les dépenses de sponsoring soient déductibles à titre de frais professionnels, il

faut qu'elles aient été supportées en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables. L'article 53, 10°, C.I.R./92 précise de surcroît que sont exclus tous frais dans la mesure où ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels. Le sponsoring serait donc un contrat synallagmatique parfait, dont les obligations devraient être considérées comme équivalentes. Persiste cependant une zone grise en droit belge, entre le sponsoring et le mécénat proprement dit, qui couvre une forme de mécénat intéressé, de plus en plus présente dans la vie des affaires : cette pratique consiste à soutenir une activité sans pour autant exiger en retour des obligations - sous forme publicitaire par exemple - équivalant à l'argent versé (encore que ceci soit difficilement évaluables), mais en espérant tout de même un retour positif en termes d'image auprès du public. Or cette pratique ne peut bénéficier ni du régime des déductions ou réductions pour libéralités visé aux articles 145/33, 199 et 200 C.I.R./92, ni de celui des frais professionnels - l'administration fiscale est en effet susceptible de rejeter la dépense en l'absence de document probant démontrant qu'il s'agit d'une forme de publicité et non d'une libéralité⁽¹⁰²⁾. Cette inadéquation avec la vie économique devrait, il nous semble, être comblée par le législateur, soit en permettant aux opérateurs agréés d'offrir une certaine contrepartie en échange du "don" - les prestations reciproques devront toutefois garder un caractère disproportionné -, soit de garantir, sous certaines conditions, la déductibilité des frais de mécénat⁽¹⁰³⁾.

Inciter fiscalement à la philanthropie peut cependant paraître paradoxal : pourquoi inciter financièrement une intention *a priori* désintéressée, ou à tout le moins non rentable ? Cet incitant n'en revêt pas moins, selon nous, un double intérêt. Premièrement,

-
95. Pour une donation de 1.000 euros par exemple, si la société est bénéficiaire, l'avantage sera de 1.000 euros multipliés par 33,99 % (taux d'imposition normal des sociétés en Belgique, c'est-à-dire 33 % auxquels s'ajoute la contribution complémentaire de crise de 3 %; l'avantage sera bien évidemment différent si la société bénéficie d'un taux réduit prévu à l'article 215, al. 2, C.I.R./92), c'est-à-dire 339,9 euros.
96. Le choix de la déduction pour l'impôt des sociétés (ci-après "ISOC") et de la réduction pour l'impôt des personnes physiques (ci-après "IPP") suit une logique intéressante. En effet, l'IPP est un impôt progressif, une réduction est donc plus équitable car elle n'offre pas, contrairement à la déduction, un avantage lié à la tranche d'imposition et donc un avantage plus élevé pour les plus hauts revenus. L'ISOC, par contre, est un impôt à taux fixe, la déduction est donc équivalente pour toutes les sociétés (indépendamment, ici encore, de la possibilité de bénéficier d'un taux réduit).
97. Dont le montant doit être indexé.
98. Article 145/33, § 1^{er}, al. 4, C.I.R./92.
99. Article 200 C.I.R./92.
100. Contrairement, par exemple, au *tax shelter* (article 194ter C.I.R./92), dont l'avantage fiscal équivaut à une exonération de 310 % des sommes investies et couvre à lui seul l'investissement (pour plus de précision, *voy.* notamment notre article "Le nouveau régime de *tax shelter* pour la production audiovisuelle", *Journal des tribunaux*, 2015, p. 707 et s.).
101. Avis aux institutions habilitées à délivrer des reçus en matière de libéralités donnant droit à une réduction d'impôt dans le chef des donateurs.
102. Comm. C.I.R./92 n° 52/206. Le même commentaire précise que le fonctionnaire de l'administration "devra apprécier, à la lumière des données, argumentation et preuves fournies par le contribuable, si les dépenses contribuent à stimuler l'épanouissement de l'entreprise en lui donnant plus de publicité ou en présentant ses activités sous un jour plus favorable auprès du public", ajoutant qu'il ne peut perdre de vue "l'évolution et le rôle de la publicité dans le monde moderne des affaires".
103. La première option nous paraît toutefois plus judicieuse, car admettre explicitement la déduction des dépenses de mécénat comme frais professionnels risque de perturber une sécurité juridique déjà fragile, voire de "dénaturer" la logique fondée sur la recherche ou le maintien de revenus imposables. En outre, la modification du régime de déductions pour libéralités permettrait de mettre fin à la contradiction actuelle entre le droit fiscal et le droit des sociétés sur la question du principe de la spécialité légale des sociétés commerciales (cf. *infra*).

il agit en tant que *levier* et permet d'augmenter les sommes versées aux institutions agréées. Deuxièmement, si l'incitatif ne couvre pas la totalité des sommes versées, il permet toutefois de jouer sur ce que l'on appelle en *marketing* les *biais décisionnels* ou *heuristiques de pensées*⁽¹⁰⁴⁾ des éventuels mécènes. Ainsi, malgré l'appauvrissement, l'exonération fiscale diminue le décaissement et permet de diminuer la sensation de "perte" d'argent effectivement supportée, ce qui, *in fine*, inciterait au mécénat.

Enfin, si les fondations peuvent recevoir des libéralités sous réserve d'une éventuelle autorisation et si la fiscalité belge encourage ces dons, encore faut-il s'assurer que le donateur ou le testateur est capable de réaliser des libéralités. Dans ce cas, deux hypothèses sont à distinguer : l'entité "donatrice" peut être une personne physique ou une personne morale. Dans cette dernière hypothèse, l'entité peut être une personne morale à but non lucratif ou une société commerciale.

S'il s'agit d'une personne physique, elle doit tout d'abord jouir de la capacité civile. Ainsi, le mineur est en principe incapable de faire des libéralités⁽¹⁰⁵⁾⁽¹⁰⁶⁾. Toute libéralité est également limitée par le principe de la réserve héréditaire : une personne physique ne peut réaliser des libéralités que dans la limite de la quotité disponible. Si des libéralités réalisées en faveur de fondations excèdent cette quotité disponible, elles pourront être réduites en fonction de l'ordre dans lequel elles ont été réalisées. Il s'agit toutefois d'un droit et non d'une obligation pour les héritiers, qui peuvent s'abstenir de réclamer une telle réduction.

S'il s'agit d'une personne morale, elle ne pourra tout d'abord pas faire de legs car une personne morale ne meurt pas. Qu'en est-il des donations ? La question est controversée, car se pose la question de savoir si une personne morale peut être dotée de l'*animus donandi*. Une donation est en effet constituée de deux éléments : un élément matériel, c'est-à-dire l'appauvrissement du donateur corrélé à l'enrichissement du donataire, et un élément intentionnel, c'est-à-dire l'intention libérale ou *animus donandi*. Sans *animus donandi*, les personnes morales ne pourraient pas

réaliser de *donations* au sens civil strict du terme, mais uniquement des *actes à titre gratuit*. Cette qualification n'est pas sans conséquence car les donations doivent être enregistrées⁽¹⁰⁷⁾ et entraînent donc le paiement de droits d'enregistrement. Nous pensons toutefois qu'une personne morale pourrait être dotée d'un *animus donandi* - à tout le moins les ASBL et les sociétés commerciales (le statut des fondations est, comme nous le verrons⁽¹⁰⁸⁾, plus particulier). L'argument selon lequel une personne morale ne pourrait, par sa *nature*, avoir d'intention libérale ne nous paraît pas pertinent. La création de la fiction juridique qu'est la personne morale revient en soi à accorder une *volonté* à un groupement qui se distingue des personnes physiques qui la composent. Or si cette volonté peut être lucrative, pourquoi ne pourrait-elle pas être libérale ? En outre, l'intention libérale fait l'objet de plusieurs acceptations : elle peut être vue comme la volonté de préférer autrui à soi-même, comme la conscience de ne pas obtenir d'équivalent ou encore comme la conscience de ne pas recevoir de contrepartie économique tout en acceptant que la libéralité soit également guidée par "d'autres mobiles plus égocentriques"⁽¹⁰⁹⁾, tels que l'image que le donateur renvoie ou les relations qu'il entretient grâce à cette donation. Dans cette dernière acception, une intention libérale pourrait dès lors être compatible avec le principe de spécialité des personnes morales.

Ce *principe de spécialité* est le deuxième élément essentiel quant à la capacité des personnes morales à réaliser des libéralités. Si le donateur⁽¹¹⁰⁾ est une personne morale à but non lucratif, la libéralité doit s'aligner dans la finalité de l'association ou remplir le but désintéressé de la fondation. S'il s'agit d'une société commerciale, la question est plus délicate. En vertu de l'article 1^{er} du Code des sociétés, la finalité d'une société consiste à procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect; une société n'a donc pas vocation à faire des dons. Si le législateur a instauré la nuance de la société à finalité sociale⁽¹¹¹⁾ en 1995⁽¹¹²⁾, le problème persiste pour les autres formes de sociétés dotées de la personnalité juridique. Dans un arrêt du 30 septembre 2005, la Cour de cassation a précisé que la finalité des sociétés limite "la capacité de la société et le pouvoir de

104. A ce sujet, voy. notamment M.T. PHAM, "Heuristiques et biais décisionnels en marketing", *Recherche et Applications en Marketing*, 1996, vol. 11, p. 53.

105. Article 903 du Code civil.

106. D'autres limites existent également. En guise d'illustration, l'inapte sous administration provisoire doit obtenir une autorisation du juge de paix (art. 488bis, H, § 2, al. 1^{er}) tandis que le pouvoir (et non la capacité) des époux à faire des donations est notamment limité par les articles 224 et 1419 du Code civil.

107. A l'exception des dons manuels, des donations indirectes et des donations déguisées (cf. note 76).

108. Cf. *infra* III, C.

109. A.-C. VAN GYSEL, *op. cit.*, p. 232.

110. Nous utilisons le terme "donateur" de manière assez large, sans forcément nous référer à la donation au sens civiliste strict du terme.

111. A. BENOIT-MOURY, "La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité", *Actualité du droit*, 1997, p. 701-716.

112. Loi du 13 avril 1995 modifiant les lois sur les sociétés commerciales, *M.B.*, 17 juin 1995.

ses organes [à] l'engager valablement”⁽¹¹³⁾. Un acte réalisé à titre gratuit par une société pourrait dès lors théoriquement être annulé, voire entraîner des conséquences en matière d'abus de biens sociaux si les conditions sont remplies. Nous pensons cependant qu'une dépense de mécénat pourrait être compatible avec le principe de spécialité légale si elle permet de donner une meilleure image de la société⁽¹¹⁴⁾. Par ailleurs, dans un arrêt du 13 avril 1989⁽¹¹⁵⁾, la Cour de cassation a expressément déclaré qu'un acte à titre gratuit n'est pas forcément incompatible avec le principe de spécialité légale⁽¹¹⁶⁾.

C. Fiscalité de la fondation

Afin de combler le manque à gagner de l'Etat dû à l'absence de droits de succession, les fondations privées - les fondations d'utilité publique en sont, elles, exemptées - sont soumises à une *taxe compensatoire des droits de succession* équivalant à 0,17 %⁽¹¹⁷⁾ de l'assiette imposable, si la valeur de celle-ci est supérieure à 25.000 euros⁽¹¹⁸⁾. L'impôt est dû sur l'ensemble des avoirs de l'institution. Sont toutefois exclus de l'assiette les titres faisant l'objet de certification^{(119) (120)}.

Qu'en est-il des montants versés par la fondation aux destinataires de l'œuvre d'intérêt général ? Les montants distribués ne constituent pas une donation vu l'absence, dans ce cas, d'*animus donandi*. C'est en

tout cas la position du Service des décisions anticipées (ci-après “SDA”), selon lequel, dans le cadre d'une distribution par une fondation, le “conseil d'administration se limite à exécuter une mission définie dans l'acte constitutif de la fondation privée”⁽¹²¹⁾, il n'y a donc pas, en l'espèce, d'*animus donandi*⁽¹²²⁾. Ce cas de figure visait certes l'hypothèse d'une fondation privée destinée à encadrer une personne inapte déterminée dans les statuts, mais il nous semble que cette analyse peut être transposée pour les fondations - tant privées que d'utilité publique - poursuivant un but d'intérêt plus général. Ces montants ne constituent pas non plus des revenus au sens de l'article 6 C.I.R./92 dans le chef du bénéficiaire et sont donc exonérés des impôts y afférant. Néanmoins, si le bénéficiaire dispose d'un droit de créance, les montants distribués pourraient être imposables en tant que revenus mobiliers^{(123) (124)}.

Enfin, sans entrer en détail dans la fiscalité des personnes morales, précisons toutefois que la fondation est soumise à l'impôt des personnes morales (ci-après “IPM”) ou à l'impôt des sociétés (ci-après “ISOC”), en fonction de son activité économique. En droit fiscal, la forme juridique du regroupement importe peu, seule importe son activité. Or, est considérée comme “société” au sens fiscal du terme toute personne morale régulièrement constituée qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation⁽¹²⁵⁾ ou à des opérations de caractère lucratif⁽¹²⁶⁾⁽¹²⁷⁾.

113. Cass. (1^{re} ch.), 30 septembre 2005, *Pas.*, 2005, p. 1779.

114. Dans ce sens, voy. également M. COIPEL, “Les dons et legs aux ASBL envisagés sous l'angle du droit des sociétés”, in D. COECKELBERGH (dir.), *Dons et legs aux ASBL*, Liège, Edi pro, 2006, p. 70-76.

115. R.C.J.B., 1991, p. 205.

116. “Attendu que, pour tous les actes juridiques que n'exclut pas sa nature d'être moral, la capacité d'une société dotée de la personnalité juridique est en principe la même que celle d'une personne physique, si la loi ne l'a pas restreinte; qu'un *acte de disposition à titre gratuit n'est pas nécessairement incompatible avec la nature même d'une société commerciale, sa licéité étant toutefois subordonnée à la condition que cet acte soit, fût-ce indirectement, accompli en vue d'atteindre l'objet social*”.

117. Article 152 C.succ.

118. Article 148bis C.succ.

119. Article 150, al. 2, 5^o, C.succ.

120. Sans cette exception, l'utilisation de la fondation pour la certification de titres serait peu séduisante.

121. Décision du Service des décisions anticipées n° 2012.311 du 4 décembre 2012, point n° 47. Cet argument a notamment été réitéré dans la décision n° 2014.507 du 17 mars 2015, à propos de bourses scolaires accordées par une fondation privée aux descendants de la famille.

122. Cette vision est par ailleurs conforme à celle exposée dans les travaux préparatoires de la loi de 1921 (cf. *supra*, II. a.).

123. Décision du Service des décisions anticipées n° 2014.507 du 17 mars 2015, point 64; *a contrario*, P. HINNEKENS et S. GOMMERS, “Un SDA ‘flamand’ pour combler une lacune”, *le Fiscologue*, livre 1439, 2015, p. 6.

124. Par ailleurs, en ce qui concerne les distributions effectuées après le décès du fondateur, le SDA précise que la fiction de l'article 8 C.succ. (article 2.7.1.0.6. du Code flamand de la fiscalité) qui permet notamment de considérer comme legs “les sommes, rentes ou valeurs qu'une personne est appelée à recevoir à titre gratuit au décès du défunt en vertu d'un contrat renfermant une stipulation à son profit par le défunt ou par un tiers” ne s'applique pas puisque la fondation est le produit d'un acte unilatéral et non contractuel (Décision du Service des décisions anticipées n° 2011.275 du 29 novembre 2011, point 33; Décision du Service des décisions anticipées n° 2014.507 du 17 mars 2015, point 53).

125. Par “se livrer à une exploitation”, le commentaire administratif précise que cette expression renvoie à l'exploitation d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque, dont les bénéfices constitueraien des revenus professionnels soumis à l'impôt des personnes physiques si cette exploitation était menée par une personne physique ou par une société sans personnalité juridique (Comm. C.I.R./92 n° 179/10).

126. Le commentaire précise que l'expression “se livrer à des opérations de caractère lucratif” couvre tant les opérations réalisées avec un but de lucre (au sens sociétaire) que les opérations à caractère lucratif (c'est-à-dire avec un but de lucre commercial) pourtant réalisées sans but de lucre sociétaire. C'est la seconde option qui est susceptible de viser les fondations. Dans ce cas, la fondation sera soumise à l'ISOC si elle exerce une activité permanente comportant la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une occupation, d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole et si elle met en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales (Comm. C.I.R./92 n° 179/11).

127. Article 2, § 1^{er}, 5^o, C.I.R./92.

Si une fondation répond à ces critères, elle est assujettie à l'ISOC. Elle pourra toutefois y échapper si elle exerce exclusivement ou à titre principal l'une des activités visées à l'article 181 C.I.R./92, parmi lesquelles on retrouve le soutien à l'enseignement (4°), l'organisation de foires ou d'expositions (5°) ou encore la certification de titres (8°). Les fondations agréées au sens de l'article 145/33 C.I.R./92⁽¹²⁸⁾ y échappent également (7°).

L'article 182, al. 1^{er}, 2^o, C.I.R./92 exclut également le placement des fonds récoltés dans l'exercice de la mission statutaire dans des opérations à caractère lucratif. L'investissement du patrimoine de la fondation pour financer son but désintéressé n'engendre donc pas d'assujettissement à l'impôt des sociétés. Ce même article précise également que ne sont pas considérées comme des opérations à caractère lucratif les opérations isolées ou exceptionnelles (1^o) et les opérations qui ne comportent qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ou qui ne mettent pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales (3^o).

D. Dissolution de la fondation

La dissolution d'une fondation est obligatoirement judiciaire et ne peut avoir lieu que dans les cas limitativement énumérés dans la loi. Seul le tribunal de première instance de l'arrondissement du siège de la fondation peut prononcer la dissolution pour l'une des causes suivantes : les buts ont été réalisés, la fondation n'est plus en mesure de poursuivre ses buts, sa durée est arrivée à son terme, elle ne respecte plus ses buts et elle affecte son patrimoine à d'autres fins, elle n'a pas déposé ses comptes annuels pendant trois exercices consécutifs⁽¹²⁹⁾ et enfin, elle contrevient gravement à la loi, à ses statuts ou à l'ordre public (cette dernière cause englobe également les deux causes précédentes). La requête peut être introduite par un fondateur ou l'un de ses ayants droit, par un administrateur ou par le ministère public.

L'actif net doit être affecté à une fin désintéressée (article 28, al. 1^{er}, 6^o, de la loi de 1921). Les fondateurs - ou leurs éventuels ayants droit⁽¹³⁰⁾ - peuvent toute-

fois récupérer une somme égale à la valeur des biens affectés ou les biens mêmes si et seulement si cela avait été prévu dans les statuts et si le but de la fondation est réalisé. Il est donc nécessaire, par définition, que le but puisse s'accomplir dans le temps, ce qui réduit nettement les possibilités de retour. D'un point de vue fiscal, cette reprise est considérée comme un remboursement d'apport et n'est donc pas imposable comme revenu dans le chef du fondateur, à moins que les sommes ou biens récupérés ne soient supérieurs à la valeur des biens apportés, dans ce cas, la portion excédentaire est considérée comme un intérêt au sens des articles 17, § 1^{er}, 2^o et 19, § 1^{er}, du C.I.R./92⁽¹³¹⁾ et donc imposable à ce titre. Ce droit de reprise ne relève pas non plus d'un contrat de donation mais d'une disposition légale et statutaire et n'est donc pas soumis aux droits d'enregistrement. Si la dissolution survient après le décès du fondateur, les ayants droit devront toutefois s'acquitter de droits de succession en application de l'article 37, al. 1^{er}, 2^o, C.succ.⁽¹³²⁾⁽¹³³⁾ qui exige le dépôt d'une nouvelle déclaration en cas d'augmentation de l'actif de la succession postérieure à son ouverture. Les ayants droit seront donc imposés sur les biens repris à concurrence de la valeur nette de leur part personnelle⁽¹³⁴⁾.

Rappelons enfin que l'affectation du patrimoine par attribution à une autre fondation ou à une association avec un but désintéressé similaire intervient contre un droit fixe de 100 euros.

IV. Comparaison avec les fondations de droit français

Il nous paraît intéressant de poser le regard en France où le droit des fondations, dont la fonction est essentiellement philanthropique, fait l'objet d'une réglementation bien plus complexe qu'en Belgique. Du reste, les difficultés budgétaires à l'origine de l'assèchement du financement public de certaines activités sont également perceptibles en France et expliquent en partie au moins la volonté des pouvoirs publics d'encourager, en guise d'alternative, le financement privé.

En droit français, le concept même de "fondation" se définit moins comme une personne morale que

128. Plus précisément, celles visées aux alinéas 1er, 1^o, b, d, e, h à l, 2^o et 3^o de l'article 145/33, ainsi que celles qui, sans être agréées, répondent pourtant à toutes les conditions de l'article (hormis la condition d'avoir, suivant le cas, une activité à caractère national ou une zone d'influence s'étendant à l'une des Communautés ou Régions ou au pays tout entier).

129. Dans ce cas, la situation peut être régularisée en cours de procédure puisque les comptes annuels manquants peuvent être déposés avant la clôture des débats.

130. Dans ce cas, il faudra appliquer des droits de succession.

131. Décision du Service des décisions anticipées n° 2012.311 du 4 décembre 2012, points 23 et 24.

132. Article 3.3.1.0.6, al. 1^{er}, 2^o, a), du Code flamand de la fiscalité pour la Région flamande.

133. Décision du Service des décisions anticipées n° 2012.311 du 4 décembre 2012, point 37.

134. M. PETIT, "La fondation privée belge comme outil de planification successorale", *Recueil général de l'enregistrement et du notariat*, 2012/4, p. 145.

comme l'affectation d'un patrimoine à une œuvre d'intérêt général⁽¹³⁵⁾. Pour reprendre les termes de la loi, la fondation est "l'acte par lequel une ou plusieurs personnes juridiques décident d'affecter irrévocablement des biens, droits ou ressources⁽¹³⁶⁾ à la réalisation d'une œuvre d'intérêt général et à but non lucratif"⁽¹³⁷⁾. Est donc visée directement la libéralité, destinée soit à une personne morale préexistante soit à une personne morale à créer, et non la structure juridique. Il existe d'ailleurs des fondations sans personnalité morale qui sont gérées par des fondations d'utilité publique⁽¹³⁸⁾, on parlera alors de *fondation abritée*⁽¹³⁹⁾, laquelle s'apparente aux *fonds hébergés* de la Fondation Roi Baudouin, bien que ces derniers ne soient pas encadrés juridiquement. Lorsque nous emploierons le terme fondation, nous nous référerons toutefois à la structure juridique en tant que personne morale.

Nous allons nous intéresser aux deux principales formes de fondations de droit français : la *fondation reconnue d'utilité publique* (A), qui doit être autorisée par le gouvernement, et la *fondation d'entreprise* (B), devant faire l'objet d'une autorisation de la part du préfet⁽¹⁴⁰⁾. Nous étudierons ensuite une troisième structure qui n'est pas à proprement parler une fondation en droit français, mais consiste cependant en l'affectation d'un patrimoine privé, alimenté par des libéralités, au financement d'œuvres d'intérêt général; cette forme, similaire aux fondations privées de droit belge, est le *fonds de dotation* (C). Enfin, nous présenterons la fiscalité particulièrement favorable au mécénat, dans le but d'inciter les libéralités privées afin de financer une activité d'intérêt général (D). Une comparaison avec le droit belge sera alors brièvement esquissée (E).

A. La fondation reconnue d'utilité publique

La fondation reconnue d'utilité publique doit avoir un "objet" (le droit belge utilise plutôt les termes de "finalité" ou de "but") d'intérêt général et un but non

lucratif, ce qui équivaut à l'interdiction, en Belgique, de procurer un gain matériel aux fondateurs⁽¹⁴¹⁾. Pour être reconnue d'utilité publique, la fondation doit être autorisée par le gouvernement.

Les fondateurs doivent donc transmettre les statuts de la future fondation au ministre de l'Intérieur pour approbation. Il est fortement conseillé d'adopter l'un des deux modèles de statuts approuvés par le Conseil d'Etat⁽¹⁴²⁾, dont le rôle est prépondérant dans la procédure d'autorisation et qui exige généralement que les statuts rédigés par les fondateurs s'alignent - moyennant éventuellement certains amendements et adaptations - sur l'un des deux modèles. Chaque modèle propose un type de fonctionnement différent : l'un met en place une fondation gérée par un conseil d'administration qui élit parmi ses membres un président et qui désigne un bureau (organe exécutif du conseil), l'autre met en place une fondation dirigée par un directoire (dont les membres sont rémunérés, contrairement aux autres organes) placé sous le contrôle d'un conseil de surveillance. La demande est envoyée au ministre de l'Intérieur, qui décide de manière discrétionnaire⁽¹⁴³⁾ s'il l'instruit. Dans l'affirmative, il demande l'avis du préfet du département dans lequel la fondation a son siège ainsi que celui des ministres compétents en fonction de l'objet de la fondation. Une fois les différents avis récoltés, le ministre décide, s'il le trouve opportun, de transmettre le dossier au Conseil d'Etat, plus précisément à la section de l'Intérieur, qui le confie à un rapporteur. Le rapporteur peut éventuellement procéder à des modifications des statuts avec l'accord des fondateurs (ou de l'exécuteur testamentaire, s'il en a le pouvoir). Il donne ensuite son avis au ministre, qui garde le pouvoir discrétionnaire d'accorder ou non la personnalité juridique à la fondation; il s'écarte cependant rarement de l'avis du Conseil d'Etat. Le ministre accorde la personnalité juridique à la fondation par décret. Elle sera effective à partir du jour de la publication au *Journal officiel*; c'est également à ce moment que la fondation peut accepter les dons⁽¹⁴⁴⁾.

135. Précisons qu'à l'inverse du droit belge, permettant explicitement la finalité à but religieux, une fondation française ne peut, en raison du principe de laïcité, avoir un objet cultuel (*Associations - Fondations - Congrégations, Fonds de dotation*, Levallois, Ed. Francis Lefebvre, 2014, p. 1181).

136. Les ressources consistent en la promesse de fonds ou de versements.

137. Article 18 de la loi 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat (ci-après "Loi 87-571").

138. Loi 87-571, art. 20.

139. La *fondation universitaire*, créée par un établissement public à caractère scientifique, n'est pas non plus dotée d'une personnalité juridique propre (article 719-12 du Code de l'éducation).

140. Il existe également des types de fondations plus spécifiques, telles que la *fondation de coopération scientifique* ou la *fondation hospitalière*, qui doivent également être approuvées par le gouvernement et qui sont régies par de nombreuses règles similaires aux fondations d'utilité publique, ou encore la *fondation partenariale*, qui doit être autorisée par le préfet et qui se rapproche plus de la fondation d'entreprise. Enfin, d'autres fondations à statut particulier sont également créées par le législateur.

141. Par ailleurs, en cas de dissolution, le bonus de liquidation devra être affecté à un établissement analogue.

142. C.E., avis du 13 mars 2012, modèles disponibles sur <https://www.service-public.fr/associations/vosdroits/F31023> (page consultée le 25 mai 2016).

143. Le juge ne peut donc exercer un contrôle d'opportunité mais doit se limiter à vérifier la légalité de la décision.

144. La donation ne devient effective qu'à partir de ce moment.

et legs⁽¹⁴⁵⁾ qui lui ont été consentis. Une fois la fondation reconnue, son conseil d'administration ou son directoire adopte un règlement intérieur afin d'arrêter les modalités des statuts. Ce règlement ne doit pas être approuvé par décret mais est tout de même soumis au contrôle du ministre de l'Intérieur. Toute modification ultérieure des statuts sera soumise à une procédure d'autorisation similaire.

Pour que la fondation soit autorisée, sa *dotation* de départ, c'est-à-dire les biens, droits et ressources affectés à la fondation, doit être suffisamment importante pour que la fondation puisse accomplir durablement les fins qu'elle poursuit. La pratique française est bien plus exigeante que la pratique belge en matière de capital de départ puisque le Conseil d'Etat considère que cette condition est présumée remplie lorsque la dotation atteint un million et demi d'euros, sous réserve de vérification par rapport à l'objet de la fondation et du budget prévu pour les trois premières années⁽¹⁴⁶⁾. La dotation peut toutefois être versée en plusieurs fractions, sur une période maximale de dix ans⁽¹⁴⁷⁾.

En principe, la dotation est permanente, la fondation ne peut donc pas disposer des biens qui la constituent⁽¹⁴⁸⁾ mais n'a accès qu'aux revenus qui proviennent de cette dotation (tels que la rémunération de placements financiers ou les loyers perçus sur des immeubles, par exemple). La fondation reconnue d'utilité publique est donc en principe à durée indéterminée. A titre exceptionnel toutefois, les statuts (qui doivent donc être approuvés par l'autorité publique) peuvent prévoir que la fondation aura accès à la dotation et pourra donc disposer des biens qui la composent; on parle alors de dotation *consomptible*⁽¹⁴⁹⁾. Dans ce cas, le but de la fondation doit pouvoir être circonscrit et réalisé dans une période déterminée. C'est par exemple le cas de la rénovation d'un bâtiment classé. En cas de dotation consomptible, les fondateurs doivent prévoir un plan pluriannuel de consommation ou, à défaut, un budget prévisionnel annuel.

Par ailleurs, si le gouvernement détient le pouvoir d'accorder la personnalité juridique à une fondation d'utilité publique, il détient également le pouvoir discrétionnaire de la lui retirer. Le retrait de reconnaissance se réalise par décret et engendre la dissolution automatique de la fondation et donc sa liquidation⁽¹⁵⁰⁾.

B. La fondation d'entreprise

Les sociétés civiles ou commerciales, voire les établissements publics à caractère industriel et commercial, peuvent créer ce que la loi dénomme une *fondation d'entreprise*⁽¹⁵¹⁾. Cette personne morale à but non lucratif doit également avoir pour objet la réalisation d'une œuvre d'intérêt général.

A l'instar de la fondation reconnue d'utilité publique, la fondation d'entreprise doit faire l'objet d'une autorisation administrative pour acquérir la personnalité juridique. La procédure est toutefois plus souple, puisque la fondation doit être autorisée par le préfet du département dans lequel la fondation aura son siège⁽¹⁵²⁾, sans passer par le Conseil d'Etat ni par un quelconque ministre. Elle peut en outre être tacite : si le préfet ne s'est pas prononcé dans les quatre mois à dater du dépôt de la demande, l'autorisation est réputée acquise⁽¹⁵³⁾. La fondation jouit de la personnalité juridique à compter de la publication de l'autorisation au *Journal officiel*. Toute modification ultérieure des statuts devra être autorisée dans les mêmes formes.

La fondation d'entreprise, contrairement à la fondation d'utilité publique⁽¹⁵⁴⁾, est créée pour une durée déterminée, qui ne peut être inférieure à cinq années. A l'issue du terme prévu dans les statuts, les fondateurs peuvent cependant décider de proroger la fondation pour une durée de minimum trois ans.

Elle est obligatoirement administrée par un conseil d'administration, composé, pour les deux tiers au

145. Si la fondation est créée par testament, ce que la loi autorise expressément (Loi 87-571, art. 18-2, al. 1^e), la personnalité est acquise rétroactivement au jour de l'ouverture de la succession (art. 18-2, al. 3). Pour ce faire, il faut toutefois que la demande de reconnaissance soit déposée auprès de l'autorité compétente dans l'année de l'ouverture de la succession (art. 18-2, al. 2).

146. *Associations - Fondations - Congrégations, Fonds de dotation*, Ed. Francis Lefebvre, Levallois, 2014, p. 1179.

147. Loi 87-571, art. 18-1.

148. Certains actifs peuvent être disponibles, si le produit de leur vente est toutefois réemployé pour acquérir d'autres actifs affectés à la fondation, on parlera alors de *dotation pérenne représentative d'actifs fongibles* (*Associations - Foundations - Congrégations, Fonds de dotation*, op. cit., p. 1211).

149. La dotation d'une fondation peut comporter une part pérenne et une part consomptible.

150. En droit belge, rien dans la loi de 1921 ne permet d'affirmer que le gouvernement puisse retirer la personnalité juridique d'une fondation d'utilité publique. La dissolution, qui doit obligatoirement être judiciaire, peut toutefois être réclamée par le ministère public.

151. Loi 87-571, art. 19.

152. Article 1^e du Décret n° 91-1005 du 30 septembre 1991 pris pour l'application de la loi n° 90-559 du 4 juillet 1990 créant les fondations d'entreprise et modifiant les dispositions de la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 sur le développement du mécénat relatives aux fondations (ci-après "Décret 91-1005").

153. Loi 87-571, art. 19-1, al. 2.

154. A moins que sa dotation ne soit consomptible.

plus, des fondateurs ou de leurs représentants ainsi que des représentants du personnel et, pour un tiers au moins, de personnes qualifiées dans le domaine d'activité de la fondation, choisies par les fondateurs ou leurs représentants⁽¹⁵⁵⁾. Aucun représentant des pouvoirs publics ne siège donc au conseil d'administration de la fondation (contrairement à ce que prévoient les modèles de statuts pour les fondations reconnues d'utilité publique). Néanmoins, l'autorité administrative conserve un pouvoir général de surveillance. Elle s'assure en effet de "la régularité du fonctionnement de la fondation d'entreprise"⁽¹⁵⁶⁾. Pour ce faire, elle peut réclamer tous les documents et procéder à toute investigation utile. En outre, la fondation doit lui transmettre annuellement un rapport d'activité, ses comptes annuels et le rapport du commissaire.

La fondation d'entreprise se distingue également de la fondation reconnue d'utilité publique par la constitution de son patrimoine et de son utilisation. Depuis la loi n° 2002-5 du 4 janvier 2002 relative aux musées de France, les fondateurs ne doivent plus constituer une dotation initiale⁽¹⁵⁷⁾. Ils doivent cependant s'engager à verser certaines sommes - dont la fondation peut librement disposer pour réaliser son objet - selon un programme d'action pluriannuel de maximum cinq années détaillé dans les statuts. Le montant du programme d'action pluriannuel ne peut être inférieur à 150.000 euros⁽¹⁵⁸⁾. Aucun fondateur ne peut se retirer de la fondation s'il n'a pas versé l'intégralité de ces sommes⁽¹⁵⁹⁾. En outre, ces sommes devront être garanties par caution bancaire.

Ces flux constituent les principales ressources de la fondation. Elle peut également bénéficier de subventions publiques ou de recettes d'une activité commerciale mais la fondation d'entreprise ne peut recevoir de libéralités, hormis celles émanant des salariés, mandataires sociaux, sociétaires, adhérents et actionnaires des entreprises fondatrices, ou du groupe fiscalement intégré (au sens de l'article 223 A du Code général des impôts, ci-après "C.G.I.") auquel appartient l'entreprise fondatrice. Seules les entreprises composant la fondation peuvent donc concourir à l'accroissement de ses ressources, qui ne pourront être alimentées par des dons externes. Par ailleurs, la

fondation d'entreprise ne peut posséder des immeubles qui ne sont pas nécessaires à sa finalité⁽¹⁶⁰⁾ et ainsi obtenir des revenus grâce à des immeubles de rapport qu'elle détiendrait.

Non prévue pour durer, la fondation d'entreprise sera forcément dissoute, soit au terme fixé à l'origine qui n'aurait pas été prorogé, soit à l'amiable si l'intégralité des fondateurs ont versé les sommes auxquelles ils s'étaient engagés, soit si la reconnaissance est retirée par l'autorité administrative. Lors de la liquidation, l'éventuel actif persistant, composé des ressources non employées et de la dotation si celle-ci a été constituée, sera attribué par le liquidateur à un ou plusieurs établissements publics ou reconnus d'utilité publique (et donc pas à une autre fondation d'entreprise) dont l'activité est analogue⁽¹⁶¹⁾.

C. Le fonds de dotation

Le fonds de dotation n'est pas une fondation au sens de la loi française. Cette structure, dotée de la personnalité juridique, s'apparente pourtant le plus aux fondations privées de droit belge. Elle est plus récente puisqu'elle fut introduite par la loi du 4 août 2008 sur la modernisation de l'économie⁽¹⁶²⁾, plus précisément par son article 140, placé sous un chapitre⁽¹⁶³⁾ révélateur intitulé : "Attirer les financements privés pour des opérations d'intérêt général".

Cette nouvelle personne morale de droit privé à but non lucratif a pour vocation de recevoir et gérer les libéralités qui lui sont apportées de manière irrévocable, dans le but de financer, grâce aux revenus de cette capitalisation, des œuvres d'intérêt général ou d'assister une autre personne morale à but non lucratif dans l'accomplissement d'œuvres d'intérêt général⁽¹⁶⁴⁾.

Le fonds de dotation est constitué de l'apport en capital de départ et des dons et legs qui lui sont consentis. Les libéralités que le fonds perçoit sont obligatoirement affectées à la dotation, or cette dotation est, sous réserve de dispositions contraires dans les statuts⁽¹⁶⁵⁾, indisponible et non consomptible⁽¹⁶⁶⁾. Les ressources financières dont le fonds peut disposer pour

155. Loi 87-571, art. 19-4, al. 1^{er}.

156. Loi 87-571, art. 19-10.

157. Bien que rien ne les y empêche s'ils le désirent.

158. Décret 91-1005, art. 7.

159. Loi 87-571, art. 19-2, al. 1^{er}.

160. La fondation reconnue d'utilité publique ne fait pas l'objet de cette restriction.

161. Loi 87-571, art. 19-12.

162. Loi 2008-776.

163. Chapitre IV de la loi.

164. Loi 2008-776, art. 140, I, al. 1^{er}.

165. Loi 2008-776, art. 140, III, al. 8.

166. Loi 2008-776, art. 140, I, al. 1^{er} et III, al. 7.

financer les buts recherchés proviennent de revenus financiers de cette dotation et, éventuellement, de l'activité du fonds dans la mesure où elles ont été autorisées dans les statuts⁽¹⁶⁷⁾. Par ailleurs, aucun fonds public ne peut être versé au fonds⁽¹⁶⁸⁾; les fonds de dotation sont donc exclusivement financés par des capitaux privés.

Contrairement aux fondations, le fonds de dotation ne doit pas faire l'objet d'une autorisation mais se limite à une déclaration à la préfecture du département dans le ressort duquel est situé son siège social. Créé par une ou plusieurs personnes, physiques ou morales, le fonds obtient la personnalité juridique à dater de la publication de cette déclaration au *Journal officiel*⁽¹⁶⁹⁾. L'autorité administrative garde cependant un pouvoir général de surveillance. Le préfet peut, à cette fin, réclamer tous les documents nécessaires et procéder à toutes les investigations utiles. En outre, le fonds doit lui adresser chaque année un rapport d'activité, ses comptes annuels et le rapport du commissaire⁽¹⁷⁰⁾.

En cas de liquidation à la suite de la dissolution du fonds - qui peut être statutaire⁽¹⁷¹⁾, volontaire, voire judiciaire, notamment à l'initiative de l'autorité administrative -, l'actif net doit être affecté à un autre fonds de dotation ou à une fondation d'utilité publique.

D. Fiscalité du mécénat

Le droit français a également mis en place un système fiscal particulièrement incitatif pour le mécénat.

Si le mécène est un particulier, il peut bénéficier d'une réduction fiscale s'élevant à 66 % du montant versé⁽¹⁷²⁾, dans la limite de 20 %⁽¹⁷³⁾ de ses revenus imposa-

bles⁽¹⁷⁴⁾. Parmi les différents bénéficiaires de ce mécanisme, tant les fondations d'utilité publique que les fondations d'entreprise et les fonds de dotation peuvent délivrer des reçus fiscaux⁽¹⁷⁵⁾ en échange de dons, à partir du moment où la fondation poursuit des œuvres d'intérêt général ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, 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. Pour être d'*intérêt général*, l'activité de la fondation doit être non lucrative⁽¹⁷⁶⁾ et sa gestion, désintéressée.

Contrairement au système belge, la fondation bénéficiaire ne doit pas être agréée préalablement. Les dons font cependant l'objet d'un contrôle *a posteriori* de la part de l'administration fiscale. Si les conditions n'étaient pas remplies et qu'une attestation a été délivrée par la fondation bénéficiaire, elle s'expose à une amende équivalant à 25 % des sommes indûment perçues⁽¹⁷⁷⁾⁽¹⁷⁸⁾. Afin de garantir une plus grande sécurité juridique, la fondation bénéficiaire peut s'assurer auprès de l'administration qu'elle répond bien aux conditions et qu'elle ne s'expose pas à une amende - c'est ce que l'on appelle, en droit français, une procédure de *rescrit fiscal*. Si l'administration n'a pas répondu dans les six mois de la demande, l'autorisation est tacite et la fondation ne peut être condamnée à payer une amende fiscale⁽¹⁷⁹⁾.

Si le mécène est assujetti à l'impôt de solidarité sur la fortune, il peut bénéficier d'une réduction d'impôt équivalant à 75 % de dons en numéraire ou de dons en pleine propriété de titres de sociétés cotées, dans la limite de 50.000 euros⁽¹⁸⁰⁾⁽¹⁸¹⁾. Le don ne peut cependant être destiné qu'à une fondation d'utilité publique répondant aux conditions de l'article 200 C.G.I.

167. Loi 2008-776, art. 140, III, al. 4.

168. Des dérogations peuvent toutefois être accordées par arrêté conjoint des ministres chargés de l'Economie et du Budget (loi 2008-776, art. 140, III, al. 3.).

169. Si le fonds est constitué par un legs, la personnalité est acquise rétroactivement au jour de l'ouverture de la succession (loi 2008-776, art. 140, IV, al. 1^e).

170. Le fonds doit nommer un commissaire si le montant de ses ressources (revenus du capital et éventuellement de l'activité du fonds) dépasse 10.000 euros en fin d'exercice (loi 2008-776, art. 140, VI., al. 1^e).

171. Le fonds de dotation peut être créé pour une durée déterminée ou indéterminée.

172. Il peut également s'agir de l'abandon exprès de revenus ou produits. Tel serait par exemple le cas de la non-perception d'un loyer.

173. Si les dons excèdent la limite de 20 %, la réduction est reportée successivement sur les cinq années suivantes.

174. C.G.I., article 200.

175. Reçu fiscal n° 11580.

176. Une fondation assujettie à l'impôt des sociétés (si elle se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif telles que visées à l'article 206 C.G.I.) ne peut donc pas bénéficier de ce régime. Par ailleurs, les dons reçus sont également soumis à l'impôt des sociétés en tant que produits dans cette hypothèse. L'administration admet toutefois la possibilité de *sectoriser* les activités : dans ce cas, le donateur pourra bénéficier de la réduction si la somme est affectée directement et exclusivement au secteur non lucratif (*Associations - Fondations - Congrégations, Fonds de dotation*, *op. cit.*, p. 1275).

177. C.G.I., article 1740 A.

178. Le mécène ne peut être condamné sauf si le manquement délibéré de l'entreprise ou l'existence de manœuvres frauduleuses est démontré (instr. du 5 août 2015, Bulletin officiel des finances publiques - Impôts, NOR : BIC-RICI-20-30-10-30, p. 2, [en ligne], <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/10214-PGP> (page consultée le 25 mai 2016)).

179. Livre des procédures fiscales, article L80 C.

180. Sans que le report ne soit prévu dans cette hypothèse.

181. C.G.I., article 885-0 V bis A.

Si le mécène est une entreprise, il a droit à une réduction de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés égale à 60 % du montant des sommes versées, dans la limite de cinq pour mille de son chiffre d'affaires⁽¹⁸²⁾. Ces mêmes versements ne sont, bien entendu, pas déductibles pour la détermination du bénéfice imposable.

Contrairement au système belge, le don peut faire l'objet d'une contrepartie à partir du moment où celle-ci reste sans commune mesure par rapport aux sommes versées. Ainsi, des contreparties symboliques ou de faible valeur sont tolérées. Il est usuellement admis qu'une contrepartie équivalant à 25 % de la valeur du don est acceptée, à partir du moment où cette somme ne dépasse pas 65 euros pour les particuliers⁽¹⁸³⁾. A ce propos, les entreprises ont également la possibilité d'associer leur nom à l'action mécène, pour autant que cela ne corresponde pas à une prestation publicitaire⁽¹⁸⁴⁾; dans ce cas, il s'agit non pas d'une opération de mécénat mais de *sponsoring* - ou plutôt de *parrainage*, pour reprendre le terme utilisé en droit français.

E. Comparaison avec le droit belge

Les solutions respectivement adoptées en Belgique et en France pour engranger des capitaux privés dans le but de financer des activités d'intérêt général divergent. D'un côté, la France - fidèle à une forme de jacobinisme issu de son histoire - a mis en place un système méticuleusement réglementé, au sein duquel l'autorité administrative maintient un réel pouvoir coercitif et garde une forme de mainmise sur la personne morale, pourtant de droit privé. La mise sur pied des fonds de dotation vient toutefois édulcorer cette image d'une culture française désireuse de maintenir un monopole de l'Etat sur le financement de la plupart des activités d'intérêt général. En parallèle, le droit français se distingue par un régime fiscal du mécénat particulièrement incitatif. Ici encore, le soutien provient en partie de l'autorité publique mais,

désormais, par le biais de la dépense fiscale. En guise de comparaison, le système américain, parangon du financement privé, a également mis en place un système d'incitation fiscale, qui se limite toutefois à une déduction⁽¹⁸⁵⁾ pour les dons faits aux *non profit organisations*⁽¹⁸⁶⁾; la prise en charge par l'Etat - fédéral, en l'occurrence - est donc moindre comparée à la réduction d'impôt de 60 % ou plus qu'offre le régime français. Ce type de soutien se distingue toutefois des modes de financement public plus classiques (tels que la subvention ou, dans une certaine mesure, les marchés publics) puisqu'il "décentralise" le choix des projets qui méritent d'être soutenus en le laissant aux particuliers.

D'un autre côté, la loi belge met à disposition des particuliers une structure particulièrement flexible. Le contrôle administratif s'est progressivement réduit depuis 1921 et le pouvoir coercitif est pratiquement inexistant. Quant au régime du mécénat, il est très pauvre, voire inadéquat. Cette flexibilité offre pourtant une grande liberté aux fondateurs et devrait donc constituer un élément séduisant pour la mise en place de telles structures. Le secteur reste malgré tout peu important en Belgique. Les citoyens belges ont plutôt tendance à se tourner vers la fondation Roi Baudouin afin de constituer un fonds hébergé, géré par cette même fondation, plutôt que de créer une structure juridique propre⁽¹⁸⁷⁾. Loin d'établir un lien de causalité, l'absence d'incitants et d'intervention de l'Etat additionnée à un contexte idéologique non forcément propice à l'émergence d'une philanthropie pourrait expliquer ce succès encore très relatif des fondations en Belgique⁽¹⁸⁸⁾.

V. Conclusion

Le cadre juridique de la fondation en droit belge a considérablement évolué depuis la consécration de l'établissement d'utilité publique par la loi de 1921. Cette structure autrefois tant redoutée jouit aujourd'hui d'une réglementation particulièrement sou-

182. C.G.I., article 238bis.

183. Associations - Fondations - Congrégations, *Fonds de dotation*, *op. cit.*, p. 1271 et 1293.

184. Instr. du 5 août 2015, Bulletin officiel des finances publiques - Impôts, NOR : BIC-RICI-20-30-10-20, p. 6 et s., [en ligne], <http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/6476-PGP.html> (page consultée le 25 mai 2016).

185. 26 U.S.C. (Internal Revenue Code) § 170.

186. 26 U.S.C. § 501(c)(3).

187. Au 31 décembre 2012, le nombre de fonds s'élevait à 558 (A. MERNIER et V. XHAUFLAIR, *op. cit.*, p. 11).

188. En France, le succès en termes quantitatifs n'est pas non plus très important puisque le nombre de fondations s'élevait, au 31 décembre 2014, à 2109 (dont 1067 fondations abrégées) et le nombre de fonds de dotation, à 1842 (Observatoire de la Fondation de France, *Les fonds et fondations en France de 2001 à 2014*, Paris, 2015, p. 19). Le nombre de fondations par habitant est d'ailleurs moins élevé qu'en Belgique (Observatoire de la Fondation de France, *Panorama de la philanthropie en Europe*, Paris, avril 2015, p. 35). En revanche, leur poids économique est bien plus conséquent puisque le total des actifs détenus par les fondations (sans prendre en compte les fonds de dotation) était évalué à 21,9 milliards en 2013 (pour 9,5 milliards en 2001) (Observatoire de la Fondation de France, *Les fonds et fondations en France de 2001 à 2014*, Paris, 2015, p. 16), alors que le total des actifs des fondations belges d'intérêt général ayant déposé leurs comptes (68 fondations) atteignait 1,374 milliard au 31 décembre 2012 (A. MERNIER et V. XHAUFLAIR, *op. cit.*, p. 23).

ple. Désormais, la forme privée ne doit plus être autorisée par le gouvernement, la procédure d'autorisation pour percevoir des libéralités a été assouplie et il n'existe plus de limitation quant à la possession d'immeubles en propriété. De surcroît, la fondation n'est pas frappée, contrairement à l'ASBL, par l'interdiction de se livrer à des opérations industrielles ou commerciales. Tout mécène ou philanthrope dispose donc, en droit belge, d'une structure juridique malléable pour affecter et faire fructifier, dans les meilleures conditions, un patrimoine destiné au financement d'activités d'intérêt général.

Toutefois, le succès économique de la fondation n'est que relatif. De nombreux facteurs historiques, culturels⁽¹⁸⁹⁾, voire sociaux⁽¹⁹⁰⁾, expliquent cette réticence. Néanmoins, alors que le financement d'activités d'intérêt général non rentables a longtemps été vu, dans la tradition belgo-française, comme un monopole des pouvoirs publics, la philanthropie et le mécénat commencent à y gagner du terrain⁽¹⁹¹⁾. De nombreuses actions mécènes s'intègrent dans les stratégies commerciales des entreprises⁽¹⁹²⁾ et des concepts tels que la responsabilité sociale des entreprises⁽¹⁹³⁾ s'ancrent dans le paysage économique.

Sur le plan juridique, le législateur belge n'a pas encore, contrairement à son homologue français, adopté un cadre suffisamment clair afin de réglementer le mécénat d'entreprise et le rendre plus attractif. Si l'augmentation des avantages fiscaux pourrait constituer un élément séducteur, il est avant tout urgent de mettre fin à l'insécurité juridique - et au risque de requalification fiscale qui en découle -, qui dissuade de nombreuses entreprises souhaitant financer un projet d'intérêt général ou mettre sur pied une fondation. La mise en place d'un cadre juridique adapté à la réalité économique nous semble donc être une étape cruciale pour le développement du mécénat d'entreprise en Belgique.

La croissance potentielle d'un soutien du secteur privé est une aubaine pour les opérateurs - culturels par exemple - qui doivent faire face à une réduction importante des financements publics. Toutefois, ces nouvelles sources de financement sont chargées

d'une signification idéologique sous-jacente. La fondation, en tant que véhicule financier voué à certains secteurs d'intérêt général, est en effet dotée d'une dimension éminemment politique. A l'instar de la plupart des normes juridiques, les différentes réformes étudiées sont le produit de choix politiques, eux-mêmes inclus dans un cadre idéologique particulier. Le droit n'est rien d'autre, en dernière instance, que la mise en forme et l'inscription dans la durée (de plus en plus relative, il est vrai) d'orientations politiques déterminées. En l'occurrence, la création dans l'ordre juridique belge de la fondation et l'adoption parallèle de normes destinées à stimuler la philanthropie et le mécénat s'inscrivent dans le sillage d'une certaine philosophie selon laquelle ce n'est pas à l'Etat et, singulièrement, à l'autorité administrative, mais aux citoyens pris individuellement, de choisir quel projet culturel, scientifique, social, religieux ou autre mérite d'être financé. Selon cette idéologie, l'intérêt général devrait être directement financé par la société civile, plus nombreuse et plus diverse, plutôt que par un décideur ou un groupe de décideurs, certes élu, mais unique. Non dénuée d'arguments, cette remise en cause de la démocratie représentative⁽¹⁹⁴⁾ a cependant pour désavantage, non négligeable, de confier aux plus fortunés - sociétés ou personnes physiques - le choix des activités financées. Dès lors, ce qui semble s'apparenter à plus de démocratie directe ne dissimule-t-il pas, en définitive, une forme de ploutocratie, fût-ce pour la bonne cause ?

189. E. ARCHAMBAULT, "Historical Roots of the Nonprofit sector in France", *Non-profit and Voluntary Sector Quarterly*, 2001, p. 204-230.

190. L.M. SALAMON et H.K. ANHEIER, "Social Origins of Civil Society : Explaining the Nonprofit Sector Cross-Nationally", *Voluntas*, vol. 9, n° 3, 1998, p. 213-248.

191. Observatoire de la Fondation de France, *Panorama de la philanthropie en Europe*, Paris, avril 2015; A. GAUTIER, "Le mécénat d'entreprise en France. Histoire et perspectives", *Revue française de gestion*, 2015/4, n° 249, p. 13-32; Centre d'Etude et de Recherche sur la Philanthropie en France, *Baromètre de la générosité*, mars 2014.

192. F. DEBIESSE, *Le mécénat*, Paris, Presses Universitaires de France, 2007, p. 95.

193. Sur ce concept, voy. M.E. PORTER et M.R. KRAMER, "The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy", *Harvard Business Review*, décembre 2002 p. 56-69.

194. A. LAMBELET, *La philanthropie*, Paris, Presses de Sciences Po, 2014, p. 13 et 30.