

**LA FISCALITE DE LA PHILANTHROPIE  
A L'EPREUVE DU DROIT COMMUNAUTAIRE  
UNE ILLUSTRATION NOUVELLE DU PRINCIPE ANCIEN D'INTEGRATION**

Francesco MARTUCCI

*Maître de conférences en droit public à la Faculté de droit de Paris XII,  
Université de Paris-Est*

Depuis l'arrêt Persche rendu en grande chambre le 27 janvier 2009 par la Cour de justice des Communautés européennes<sup>1</sup>, la fiscalité de la philanthropie est désormais saisie par le droit communautaire, confirmant la jurisprudence initiée par l'arrêt Stauffer du 14 septembre 2006<sup>2</sup>.

L'affirmation peut *a priori* surprendre d'autant qu'il n'est guère de relation apodictique entre le traité instituant la Communauté européenne<sup>3</sup> et la philanthropie. Celle-ci, définie comme le sentiment qui pousse les hommes à venir en aide aux autres<sup>4</sup>, relève d'une logique de solidarité entre les individus absente du traité communautaire<sup>5</sup>. Seul l'article 48, alinéa second, du traité [article 54 TFUE], évoque

<sup>1</sup> CJCE, 27 janvier 2009, *Hein Persche c/ Finanzamt Lüdenscheid*, C-318/07, non encore publié au Recueil.

<sup>2</sup> CJCE, 14 septembre 2006, *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, *Rec.* p. I-8203. Dans une affaire qui n'a pu être intégré dans l'analyse eue égard aux délais de publication, la Cour de justice confirme les solutions des arrêts Persche et Stauffer. CJCE, 6 octobre 2009, *Commission c/ Espagne*, C-153/08, non encore publié au Recueil, pts. 29-32. Dans cette affaire, il s'est agi de savoir si la législation espagnole peut imposer les gains tirés d'une participation à tous les types de loteries, jeux et paris organisés en dehors du Royaume d'Espagne, alors que les gains procurés par certains types de loteries, jeux et paris organisés au Royaume d'Espagne sont exonérés de l'impôt sur le revenu. L'Espagne ayant précisé que l'exonération est prévue pour les gains délivrés par des organisateurs de jeux qui sont des entités publiques ou des organismes sans but lucratif exerçant des activités à caractère social. L'avocat général applique par analogie ce qu'il désigne comme « le principe établi par l'arrêt Persche » : « s'il est légitime pour un Etat membre de réserver l'octroi d'avantages fiscaux aux organismes poursuivant certains objectifs d'intérêt général, un Etat membre ne saurait toutefois réserver le bénéfice de tels avantages aux seuls organismes établis sur son territoire et dont les activités sont donc susceptibles de le décharger de certaines de ses responsabilités ». V. Concl. de M. P. Mengozzi, pts. 59-64.

<sup>3</sup> Par la suite du traité ou CE. La numérotation correspond à celle du traité instituant la Communauté européenne. La nouvelle numérotation issue du traité de Lisbonne sera indiquée entre crochets.

<sup>4</sup> La philanthropie s'apparente ainsi à l'altruisme ou encore à la générosité. Ces notions ne sont pas en elles-mêmes juridiques. Elles relèvent davantage d'un « fait social » qui se matérialise grâce à des outils ayant une dimension juridique. Ainsi le don est-il une catégorie juridique, l'organisme philanthropique peut recevoir une habilitation juridique, etc. V. P. Mbongo (dir.), *La générosité publique. Dons, mécènes, entre droit et politique*, Paris, LGDJ, 2006.

<sup>5</sup> La solidarité entre individus est rare en droit communautaire. On trouve trace d'une solidarité entre producteurs dans le cadre de la politique agricole commune, v. C. Blumann, *Politique agricole commune*,

le secteur non lucratif, mais uniquement aux fins d'exclure du champ d'application des articles 43 [article 49 TFUE], et 49 CE [article 56 TFUE], les « sociétés qui ne poursuivent pas de but lucratif ». Tautologique, cette disposition ne renseigne pas ; elle confirme simplement que le droit d'établissement et la libre prestation de services sont invocables lorsqu'une activité économique est en cause, la nature juridique de l'organe exerçant cette activité étant indifférente. Quant au droit dérivé, vainement, on chercherait dans l'activité normative des institutions communautaires des textes dont l'objet exclusif, ou ne serait-ce que principal, concernerait la philanthropie. Quelques initiatives peuvent néanmoins être mentionnées. Ainsi le Parlement européen a-t-il adopté deux résolutions sur le secteur non lucratif en 1987 et 1994<sup>6</sup>. La Commission européenne a présenté en 1997 une importante communication sur la « promotion du rôle des associations et des fondations en Europe » afin de dresser un état des lieux de ce secteur dans les Etats membres<sup>7</sup>. Dans ce document, même si elle a souligné la forte disparité de régime existant entre les Etats membres en matière de fiscalité de la philanthropie, la Commission ne conclut pas à la nécessité d'une législation communautaire<sup>8</sup>. Cette position a été réitérée en 2007 lorsque, à l'occasion du débat sur les services d'intérêt général, la Commission européenne a reconnu que « les fournisseurs poursuivant un but non lucratif et les travailleurs bénévoles jouent souvent un rôle important dans la fourniture des services sociaux, à travers lequel ils expriment leur capacité citoyenne et contribuent à l'inclusion sociale, à la cohésion sociale des communautés locales et à la solidarité entre générations »<sup>9</sup>. En termes feutrés, la Commission conclut qu'elle « s'engage à fournir des explications sur les règles applicables et à contribuer au processus de modernisation dans lequel les services sociaux sont engagés, tout en respectant pleinement le principe de subsidiarité et les responsabilités des autorités nationales, régionales et locales »<sup>10</sup>. C'est dire qu'elle n'envisageait pas de faire usage de son pouvoir de proposition afin que soient fixées

---

Paris, Litec, 1996, p. 125 ; J. Molinier, (dir.), *Les principes fondateurs de l'Union européenne*, Paris, PUF, 2005, p. 251. Pour le reste, les actions et politiques communes sont silencieuses sur la question, v. L. Driguez, *Droit social et droit de la concurrence*, Bruxelles, Bruylant, 2007, pp. 268-271. Néanmoins, la construction européenne a vocation à s'emparer de la solidarité à mesure que l'intégration avance. « Sans doute, le resserrement progressif des liens entre Etats membres au sein de la Communauté devrait permettre, dans la réalité des faits autant que dans les raisonnements juridiques, de mettre davantage en valeur cette idée de solidarité dans ses diverses expressions ». P. Pescatore, « Les objectifs de la Communauté européenne comme principes d'interprétation dans la jurisprudence de la Cour de justice », in *Miscellanea W. J. Ganshof van der Meersch*, t. 2, Bruxelles, Bruylant, 1972, p. 351.

<sup>6</sup> Parlement européen, Résolution, Les associations sans but lucratif dans les Communautés européennes, 13 mars 1987, *JOCE* C 99 du 13 avril 1987 p. 205 ; Parlement européen, Résolution, Les fondations et l'Europe, 9 mars 1994, Doc. A3-0419/93.

<sup>7</sup> Communication de la Commission, sur la promotion du rôle des associations et fondations en Europe, COM/97/0241. Résolution du Parlement européen, sur la communication de la Commission sur la promotion du rôle des associations et fondations en Europe, Doc. C4-0546/97. La Commission a également publié un « document de discussion » portant sur les relations entretenues avec les ONG. Commission européenne, La Commission et les organisations non gouvernementales : le renforcement du partenariat, 18 janvier 2000, COM(2000) 11 final.

<sup>8</sup> COM/97/0241, *préc.*, pts. II.15-II.17.

<sup>9</sup> Commission européenne, Les services d'intérêt général, y compris les services sociaux d'intérêt général : un nouvel engagement européen, 20 novembre 2007, COM(2007)725, p. 8.

<sup>10</sup> *Ibid.* ; v. aussi Comité économique et social européen, Les services sociaux privés à buts non lucratifs dans le contexte des services d'intérêt général en Europe, 12 septembre 2001.

des règles communautaires pour régir le secteur non lucratif. Néanmoins, le 16 février 2009, la Commission a lancé une consultation publique sur la création éventuelle d'un statut communautaire de la fondation européenne<sup>11</sup>. Le revirement peut paraître abrupt. Sans préjuger ici de l'issue de la consultation, force est de reconnaître qu'il s'agit d'une avancée remarquable du droit communautaire dans un domaine jusque-là réservé aux Etats membres. Et la concomitance entre le lancement de la consultation de février 2009 et le prononcé de l'arrêt Persche n'est pas le fruit des hasards ; il s'agit là d'une illustration de la vitalité de la méthode fonctionnaliste des pères fondateurs à laquelle le Professeur Manin a toujours accordé une attention soutenue<sup>12</sup>.

Que de fois, dans sa carrière, le dédicataire de ces lignes a-t-il lu ou entendu des étudiants écrire ou dire que « l'Europe ne se fera pas d'un coup, ni dans une construction d'ensemble » ? Que de fois « les solidarités de fait » ont été évoquées dans ses séminaires ? Derrière les poncifs et les lieux communs, il est toujours, on le sait, une part de vérité, comprenons ici le « rôle du droit dans l'intégration européenne »<sup>13</sup>, « l'opérance pratique du grand projet mis en œuvre par les traités d'intégration »<sup>14</sup> et, bien entendu, son corollaire, le « rôle normatif de la Cour de justice »<sup>15</sup>. Avec la clarté et la précision qui ont caractérisé son enseignement, le Professeur Manin a été l'un des observateurs les plus fins du rôle du droit dans l'intégration. Au gré des éditions successives de son manuel, le principe d'intégration est demeuré un passage obligé de la partie consacrée à l'ordre juridique car, souligne le Professeur Manin, ce principe a « abouti à un système original et remarquable »<sup>16</sup>. Au moment où la construction politique de l'Europe connaît des balbutiements<sup>17</sup>, l'intégration juridique, elle, ne cesse d'avancer. Pour reprendre le mot de Pascal Lamy, « cela fait plusieurs décennies que l'on frotte le silex

<sup>11</sup> Commission européenne, La Commission entame des consultations sur un éventuel statut de la fondation européenne, Communiqué de presse, IP/09/270.

<sup>12</sup> V. sur cette méthode notamment : J.-L. Quermonne, « Trois lectures du traité de Maastricht. Essai d'analyse comparative », *RFSP* 1992/5, p. 808 ; pour une présentation théorique simple en science politique, v. R. Schwok, *Théories de l'intégration européenne*, Paris, Montchrestien, 2005, pp. 55-80.

<sup>13</sup> V. J.-P. Jacqué, « Le rôle du droit dans l'intégration européenne », *Philosophie politique* 1991, p. 119.

<sup>14</sup> P. Pescatore, « Fédéralisme et intégration : remarques liminaires », in E. McWhinney et P. Pescatore, *Federalism and Supreme Courts and the Integration of Legal Systems*, 1973, *Etudes de droit communautaire européen 1962-2007*, Bruxelles, Bruylant, éd. 2008, p. 461.

<sup>15</sup> R. Dehousse, *La Cour de justice des Communautés européennes*, Paris, Montchrestien, 1994, pp. 70 et s. Sur le rôle de la Cour dans la dynamique de l'intégration, v. aussi J. Boulouis, « A propos de la fonction normative de la jurisprudence – Remarques sur l'œuvre jurisprudentielle de la Cour de justice des Communautés européennes », in *Mélanges offerts à Marcel Waline - Le juge et le Droit public*, tome 1, Paris, Pichon, 1974, p. 149 ; K. Lenaerts, « Some Thoughts about the Interaction between Judges and Politicians in the European Community », *Yearbook of European Law* 1992/12, p. 1 ; P. Pescatore, « Jusqu'où le juge peut-il aller trop loin ? », in McWhinney et Pescatore, *préc.*, p. 783. Afin de tenir compte du rôle joué par la Cour de justice, M. Pescatore évoque le « quadripartisme institutionnel », v. P. Pescatore, « L'exécutif communautaire : justification du quadripartisme institutionnel », *CDE* 1978/4, p. 387.

<sup>16</sup> Ph. Manin, *L'Union européenne. Institutions, Ordre juridique. Contentieux*, Paris, Pedone, Nouvelle éd. 2005, p. 507.

<sup>17</sup> Dont le Professeur Manin, avec subtilité, s'est fait l'écho se montrant d'abord audacieux, puis raisonné, dans l'intitulé de ces manuels. Si le projet de traité établissant une Constitution pour l'Europe l'avait conduit à rebaptiser son manuel, *Droit constitutionnel de l'Union européenne*, il est en effet revenu ensuite à un titre plus neutre, *Union européenne. Institutions, Ordre juridique. Contentieux*.

institutionnel et que le feu démocratique ne prend pas »<sup>18</sup> ; mais, peut-on rétorquer, cela fait plus de 50 ans que l'on frotte le silex juridictionnel et le feu de l'intégration, lui, ne cesse de prendre, jusqu'à conduire à un « embrasement social ».

Qu'il soit permis ici à l'ancien étudiant puis assistant, rendant hommage au Professeur Manin, d'illustrer la vigueur du principe d'intégration à travers un exemple, celui de la fiscalité de la philanthropie. L'exemple se veut choisi à bon escient en ce qu'il concerne deux prérogatives étroitement liées et, sur lesquelles l'Etat membre veille jalousement, à savoir la solidarité et la fiscalité. Aussi, lorsque le droit communautaire se saisit de matières réservées *a priori* aux Etats membres, il ne peut le faire sans une adaptation du principe d'intégration. Peut-on dès lors parler d'un « *nouveau régime d'intégration qui s'annonce dans la jurisprudence de la Cour de justice [qui] accompagne une évolution profonde de la constitution de l'Union* » ?<sup>19</sup> La communautarisation de la fiscalité de la philanthropie illustre, à notre sens, l'évolution du régime d'intégration pour deux raisons. D'une part, avec les arrêts Stauffer et Persche, la Cour de justice n'a communautarisé ni la notion de la philanthropie, ni celle d'organisme à but non lucratif. Ces notions demeurent nationales<sup>20</sup>, même s'il existe des organismes européens à but non lucratif<sup>21</sup>. Partie intégrante de l'ordre social national, la philanthropie relève de considérations d'ordre moral, religieux<sup>22</sup> ou culturel propres à chaque Etat membre, particularités socioculturelles dont la Cour de justice tient désormais compte<sup>23</sup>. A l'heure de l'invocation récurrente de l'identité constitutionnelle<sup>24</sup>, le propos est alors d'apprécier dans quelle mesure la méthode fonctionnaliste agit dans le respect de la diversité nationale, désormais juridiquement protégée. D'autre part, l'heure n'est plus uniquement à la création d'un marché commun défini par la Cour comme « *un effort visant à éliminer toutes les entraves aux échanges intracommunautaires en vue de la fusion des marchés nationaux dans un marché unique réalisant des conditions aussi proches que possible de celles d'un véritable marché intérieur* »<sup>25</sup>. La réalisation du marché commun n'a jamais été une fin en soi ; elle est une étape en

<sup>18</sup> Interview de Pascal Lamy, *Lemonde.fr*, 26 août 2009.

<sup>19</sup> L. Azoulay, « Le rôle constitutionnel de la CJCE tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *RTDE* 2008, p. 37.

<sup>20</sup> Ce qui expliquera que les termes d'organismes philanthropiques, à but non lucratif ou encore sans but lucratif seront employés de façon synonymique.

<sup>21</sup> Ce sont des fondations créées par un acte de droit dérivé qui les qualifie d'« organisme sans but lucratif » doté « dans tous les Etats membres de la capacité juridique la plus large reconnue aux personnes morales ». Pour deux exemples, v. art. 4 § 1 du règlement (CEE) n° 1365/75 du Conseil, du 26 mai 1975, concernant la création d'une Fondation européenne pour l'amélioration des conditions de vie et de travail, *JOCE* L 139 du 30 mai 1975 p. 1 ; art. 3 § 1 du règlement (CE) n° 1339/2008 du Parlement européen et du Conseil, du 16 décembre 2008, portant création d'une Fondation européenne pour la formation (refonte), *JOUE* L 354 du 31 décembre 2008 p. 82.

<sup>22</sup> V. P. Troude-Chastenot, « Les fondements théologiques de la générosité publique », in P. Mbongo (dir.), *La générosité publique. Dons, mécènes, entre droit et politique, préc.*, pp. 9-27.

<sup>23</sup> Du moins, la Cour de justice prend en compte ces considérations dans sa jurisprudence portant sur les jeux de hasard : CJCE, 24 mars 1994, *Schindler*, C-275/92, *Rec.* p. I-1039, pt. 60 ; 6 mars 2007, *Placanica*, C-338/04, C-359/04 et C-360/04, *Rec.* p. I-1891, pt. 47 ; 8 septembre 2009, *Liga Portuguesa de Futebol Profissional*, C-42/07, non encore publié au Recueil, pt. 57. A notre sens, la prise en compte de l'ordre social s'étend au-delà des seuls jeux, v. en particulier : CJCE, 14 octobre 2004, *Omega*, C-36/02, *Rec.* p. I-9609.

<sup>24</sup> On renvoie sur ce point aux présents Mélanges particulièrement riches sur la question : v. notamment les contributions des Professeurs Constantinesco, Gaudin, Levade et Mouton et de M. Nabl.

<sup>25</sup> CJCE, 5 mai 1982, *Schul*, 15/81, *Rec.* p. 1409, pt. 33.

vue de la réalisation de l'Union économique, préalable à l'Union politique<sup>26</sup>. Ce vœu pieux se serait-il réalisé ? Le temps serait-il venu de l' « espace commun », espace que l'individu, dont le statut fondamental est celui de citoyen, occupe librement ?<sup>27</sup> L'espace commun emprunte alors au marché commun sa double caractéristique : il est à la fois un espace de libération, visant à supprimer les obstacles aux échanges, mais aussi un espace d'intégration, dont la finalité est d'assurer aux individus l'accès à des biens collectifs et sociaux par de-là les frontières<sup>28</sup>. Alors que le marché commun vise une intégration économique<sup>29</sup>, l'espace commun promet lui une intégration sociale. L'un ne va cependant pas sans l'autre. Loin de disparaître, le marché commun demeure encore l'instrument le plus efficace pour permettre à la Cour de justice d'attirer les mesures nationales dans le sillon du droit communautaire.

Si, encore une fois, la jurisprudence de la Cour de justice a un effet d'entraînement, que l'on pourrait qualifier d'effet « silex » (I), gage classique d'une intégration économique, celle-ci se réalise concrètement par un effet dit d' « embrasement » social, appelant un renouvellement de la réflexion sur la démarche communautaire (II).

### **I – L'effet « silex » de l'intégration économique**

La métaphore du « silex » nous conduit à dégager une autre image. La Cour de justice procède au « frottement de deux pierres » de l'ordre juridique intégré, la mesure nationale et le droit communautaire, afin de faire entrer la première dans le champ d'application du second (A). Le feu ne prend cependant que si l' « étincelle » se produit, ce qui implique pour le juge de constater l'existence d'une restriction à une liberté de circulation (B).

### **A – Le champ d'application taillé par le « frottement » de la mesure nationale et du droit communautaire**

Selon la formulée consacrée, si un domaine matériel relève de la compétence nationale, les Etats membres sont tenus d'exercer cette compétence dans le respect des libertés fondamentales. La Cour de justice contourne ainsi la répartition des compétences entre la Communauté et les Etats membres (1). Le droit communautaire peut alors s'avérer d'autant plus envahissant que son applicabilité n'est plus exclusivement tributaire de l'existence d'une activité économique (2).

### **1 - La répartition des compétences contournée**

Un rappel liminaire des faits dans les affaires Stauffer et Persche s'impose. Dans la première affaire, Stauffer est une fondation reconnue d'intérêt général établie en Italie. Elle loue un immeuble qu'elle possède en Allemagne. L'administration

<sup>26</sup> V. P. Pescatore, *Le droit de l'intégration. Emergence d'un phénomène nouveau dans les relations internationales selon l'expérience des Communautés européennes*, Bruxelles, Bruylant, (rééd.), 2005, pp. 25-29.

<sup>27</sup> Le Professeur Azoulai évoque ainsi non plus seulement « des marchés à décloisonner » mais aussi un « espace à occuper ». L. Azoulai, « Le rôle constitutionnel de la CJCE tel qu'il se dégage de sa jurisprudence », *préc.*, p. 37.

<sup>28</sup> *Ibid.*

<sup>29</sup> V. Atelier 6, présidé par A. Buzelay, in F. Hervouët, *Démarche communautaire et construction européenne, Actes du colloque de Poitiers, 12-13 et 14 octobre 2000*, Paris, La Documentation française, p. 75.