

Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales

Exposé sur l'exonération, plus particulièrement la déductibilité de dons bénévoles et la réserve de modification du but, en relation avec le droit des fondations révisé

L'initiative parlementaire Schiesser du 14 septembre 2001 avait pour but une libéralisation du droit des fondations. Votée le 8 octobre 2004, la révision du Code civil suisse (CC) a entraîné la modification de plusieurs lois fédérales fiscales, avec entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006. Les nouveautés du droit des fondations privées sont notamment, une réserve de modification du but par le fondateur, la possibilité de constituer une fondation par pacte successoral, l'introduction d'un organe de révision externe et les mesures contre l'endettement de la fondation.

Sur le plan fiscal, la modification des articles 33a et 59, al. 1, lit. c LIFD permet dorénavant une déduction de 20% du revenu net pour des versements bénévoles ou des libéralités consenties sous forme d'autres valeurs patrimoniales, sauf le travail bénévole, ainsi que l'élargissement de cette déduction pour des dons effectués à la Confédération, aux cantons, aux communes ainsi qu'à leurs établissements respectifs.

Les articles 9, al. 2, lit. i et 25, al. 1, lit. c LHID prévoient les mêmes avantages, tout en laissant aux cantons la compétence de déterminer le taux de déductibilité pour les personnes physiques et morales dans leur propre législation fiscale cantonale.

I. Libéralités consenties sous forme d'autres valeurs patrimoniales

1. Évaluation des autres valeurs patrimoniales

Les autres valeurs patrimoniales comprennent les biens mobiliers et immobiliers, ainsi que les capitaux (y compris les créances) et les droits de propriété intellectuelle.

En vertu du principe, selon lequel le contribuable doit prouver les faits susceptibles de diminuer ou de supprimer l'impôt, il appartient au contribuable de déterminer à l'attention des autorités fiscales la valeur de sa libéralité. N'est pris en compte pour l'évaluation que la valeur marchande objective (valeur vénale) de l'objet. Les valeurs affectives ne comptent pas. Il peut avant tout se poser des problèmes d'évaluation lorsqu'il s'agit de dons émanant de la fortune privée.

Peuvent notamment entrer en considération les attestations suivantes:

- factures, quittances d'achat etc. (pour des biens neufs);
- expertises, évaluation de la valeur marchande, valeur d'assurance, indications de prix d'objets comparables etc. (l'évaluation d'objets d'art, de créances contestées, de papiers valeurs non cotés, de brevets etc. peut s'avérer difficile);
- dans certaines circonstances, la valeur mise au bilan de l'institution favorisée ou la valeur à laquelle l'objet a été imposée jusqu'alors auprès du donateur peut être un indice de la valeur réelle;
- lorsque le bien provient d'une personne morale, il convient de rechercher quelle était la dernière valeur à son bilan (éventuellement déjà amorti à Fr. 1.— pour mémoire). Seule la valeur résiduelle est acceptée à la déduction;
- certains biens perdent beaucoup plus rapidement leur valeur que d'autres, p. ex. l'informatique, l'électronique de consommation etc.

2. Utilité des autres valeurs patrimoniales

Dans certains cas, la question peut se poser de savoir si le bien donné est utile au but poursuivi par l'institution favorisée (p. ex. un hôpital reçoit une sculpture de valeur, une maison de vacances, etc.; voir aussi sous ch. 3.).

La compétence pour poser de tels jugements en rapport avec l'utilité d'une telle libéralité ne devrait pas appartenir aux autorités fiscales. Mais il serait tout de même judicieux de tendre à ce que de tels biens soit vendus et leur produit consacré aux buts fiscalement privilégiés.

Il se pourrait aussi que le bien n'ait pas (ou plus) de valeur pour le donateur, mais qu'il s'avère très utile pour l'institution favorisée (p. ex. de vieux PC, des pupitres amortis pour les écoles en faveur du tiers monde, des médicaments et conserves périmés pour des zones de catastrophes).

3. Buts lucratifs

Dans certains cas, il existe la possibilité, voire le danger, qu'une institution d'utilité publique poursuive dorénavant de fait des buts lucratifs prohibés, en raison d'une libéralité consentie sous forme d'autre valeur patrimoniale (p. ex. en recevant une participation majoritaire à une entreprise, à la gestion d'un immeuble ou par l'obtention de brevets ou de licences etc.).

Pour la participation à des entreprises lucratives, il peut être fait référence à la circulaire No 12 de l'AFC (ch. II. 3. lit. c); une séparation personnelle et organisationnelle est nécessaire. Les brevets et licences devraient être vendus ou exploités en la forme de sujets de droit séparés et imposables, afin d'éviter une activité lucrative excluant l'exonération fiscale.

II. Donations à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements

Seuls les dons bénévoles à des institutions exonérées pour cause d'utilité publique ou de service public étaient jusqu'alors déductibles. Ni la LIFD, ni la LHID ne prévoyaient la déductibilité de dons bénévoles à la Confédération, aux cantons, aux communes et à leurs établissements. Ceci était d'autant plus discutable que ces institutions poursuivent principalement et globalement des buts de service public. (Certaines lois fiscales cantonales, p. ex. ZH, permettaient tout de même la déductibilité des dons pour de telles institutions au niveau cantonal).

Cette omission législative a pu être corrigée à l'occasion de la révision du droit des fondations.

Les notions de Confédération et de canton ne nécessitent pas de description particulière (cf. Cst. féd.). Les droits cantonaux respectifs définissent ce qui peut être considérée comme une commune.

N'a pas encore trouvé de réponse définitive la question de la déductibilité de prestations bénévoles à des paroisses, puisque les dons pour favoriser les buts culturels ne sont en principe pas déductibles. (Pour admettre la déductibilité, y a-t-il donc lieu d'opérer une différence entre les buts culturels et les buts d'utilité publique, respectivement de service public?). Au sein du Groupe de travail, la majorité est d'avis que les paroisses sont exonérées en leur qualité de **collectivité territoriale** et non pas parce qu'elles poursuivent ou promeuvent des buts culturels. Par conséquent, il y a lieu d'admettre la déductibilité des dons à des paroisses. Il n'y a pas d'autre interprétation possible en raison de la formulation de l'art. 56 lit. c LIFD et de la référence à l'art. 56 lit. a - c LIFD dans le nouvel art. 33a LIFD (cf. aussi les art. 23 lit. c et 9 lit. i LHID).

III. Organe de révision (art. 83a CC)

Le fait que la fondation soit tenue par la loi d'engager un organe de révision (indépendant), pourrait pour le moins être utile aux autorités fiscales des cantons, dans lesquels le contrôle de l'exonération n'est fait que de manière irrégulière (cf. RS 211.121.3 Ordonnance du 24 août 2005 concernant l'organe de révision des fondations et RS 221.302 Ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés). On peut admettre que des irrégularités financières puissent ainsi être découvertes plus tôt. Cependant, cela ne signifie pas que les autorités fiscales puissent en quelque sorte "déléguer" le contrôle de l'exonération. Il existe aussi, de par la loi, la possibilité de se faire libérer par l'autorité de surveillance de l'obligation de désigner un organe de révision externe (selon indication de l'autorité de surveillance zurichoise, il peut être répondu favorablement à cette demande lorsque la fondation ne collecte pas des fonds auprès du public et possède moins que Fr. 200'000 de fortune). Il est délicat de se fonder sur des critères figés, mais le montant de la fortune est déterminée à un jour préétabli, et il est possible que des sommes appréciables transitent par la fondation, malgré sa fortune modeste.

IV. Conséquences pour les associations et autres personnes morales exonérées

Il est entendu qu'il résulte de l'entrée en vigueur du nouveau droit aussi des modifications pour les associations et autres personnes morales exonérées. Celles-ci ne se traduisent pas dans l'organisation, mais en relation avec la nouvelle déductibilité fiscale des libéralités sous forme d'autres valeurs patrimoniales, pour laquelle les exposés ci-dessus trouvent également leur application.

V. Réserve de modification du but

Les intérêts d'un fondateur peuvent varier au cours des années, ou de nouveaux besoins deviennent plus urgents pour la société en général. Le fondateur désirerait prendre en compte ces modifications. La **réserve de modification du but** ouvre au fondateur la possibilité de tenir compte de ces modifications. Mais étant donné que cette modification du but ne peut intervenir qu'après 10 ans, les intérêts des destinataires demeurent tout de même protégés.

1. Conditions pour une modification de but de la fondation (art. 86a CC)

a) L'art. 86a CC établit les conditions auxquelles une modification du but de la fondation doit répondre. Plus particulièrement, les éléments suivants sont exigés:

- **La possibilité d'une modification de but de la fondation doit être réservée dans l'acte constitutif de la fondation.** Lors de l'établissement de la fondation, il doit être prévu une disposition selon laquelle la modification du but est réservée.
- Le fondateur est tenu de déposer auprès de l'autorité fédérale ou cantonale compétente une **demande de modification du but de la fondation**. Dans cette demande, le nouveau but que la fondation veut poursuivre doit être indiqué avec précision; il est toutefois pensable que le nouveau but soit déjà déterminé dans l'acte constitutif de la fondation. La demande peut aussi émaner d'une disposition testamentaire du fondateur; selon l'art. 86a, al. 5 CC, l'autorité qui ouvre une disposition pour cause de mort est tenue de communiquer à l'autorité de surveillance compétente les modalités pour la modification du but de la fondation.
- Depuis la constitution de la fondation ou de la dernière demande en modification émanant du fondateur, il doit s'être écoulé une période **d'au moins dix ans**. Le fondateur peut dès lors à plusieurs reprises obtenir une modification du but de la fondation, pour autant qu'il respecte entre les modifications respectives un délai de dix ans. Ces délais de dix ans doivent assurer une certaine continuité à la fondation et éviter que son activité soit entravée par des modifications fréquentes.

- Si la demande en modification du but est déposée **avant l'expiration du délai de dix ans**, l'autorité compétente est tenue d'attendre pour l'émission de son ordonnance d'approbation; une demande précoce ne constitue donc pas un motif pour refuser la demande.

b) L'autorité compétente doit vérifier si ces conditions sont remplies. Si cela est le cas, elle met en œuvre la modification du but de la fondation et requiert auprès du registre du commerce compétent l'inscription du nouveau but. Le nouveau but de la fondation n'est opposable aux tiers que lorsqu'il est inscrit au registre du commerce (RC) et qu'il a fait l'objet d'une publication dans la Feuille officielle suisse du commerce (FOSC) (art. 932, al. 2 CO). Si l'exonération devait être retirée à la suite du changement de but, elle prendrait fin après la publication de ce changement dans la FOSC ou au RC.

2. Fondations à but d'utilité publique ou de service public

Pour les fondations qui poursuivent un but d'utilité publique ou de service public, l'art. 86a, al. 2 CC prévoit une condition supplémentaire:

Le but modifié doit aussi être de service public ou d'utilité publique au sens du droit fiscal fédéral.

Cette restriction supplémentaire du droit du fondateur de modifier le but initial de la fondation doit permettre d'éviter que l'instrument de la réserve de modification du but soit l'objet d'abus à des fins fiscales qui équivaldrait pratiquement à une restitution au fondateur. Par ailleurs, la garantie doit être donnée aux personnes qui font des dons à une fondation au regard de son but, que leur versement sera toujours utilisé pour un but de service public ou d'utilité publique, même si celui-ci ne devait plus être le but initial.

L'art. 86a CC ne s'exprime pas sur la modification du but des **fondations de famille** ou des **fondations ecclésiastiques**, lesquelles ne sont pas soumises à une autorité de surveillance (art. 87, al. 1 CC). Il s'agit ici d'un silence qualifié de la loi. La nouvelle réglementation de la modification du but ne concerne donc principalement que les fondations dites classiques, qui poursuivent de manière typique des buts d'utilité publique ou de service public. L'extension de la possibilité de modifier le but aux fondations de famille ou aux fondations ecclésiastiques nécessiterait des dispositions spéciales.

VI. Autres dispositions

L'art. 86a, al. 3 CC précise que le droit de requérir une modification de but est de nature **hautement personnel**. Ce droit s'éteint avec la mort du fondateur et ne peut pas être cédé à des tiers, et pas non plus aux héritiers. Si la fondatrice est une personne morale, le droit de modifier le but de la fondation s'éteint au plus tard 20 ans après la constitution de la fondation. Cela doit permettre d'éviter de perpétuer, par l'entremise d'une personne morale, la possibilité de modifier le but de la fondation.

L'art. 86a, al. 4 CC règle le cas de l'exercice du droit à la modification du but de la fondation lorsqu'il y a plusieurs fondateurs (personnes physiques ou morales). Afin de coordonner l'exercice de ce droit, la disposition prévoit que la demande doit impérativement être présentée **de manière commune** par tous les fondateurs.

VII. Conclusions du point de vue des exonérations

La modification du but des fondations constitue principalement un problème émergeant au droit civil. Du point de vue du droit fiscal ou des exonérations, il ne devrait en principe pas se poser de nouveaux problèmes. L'art. 86a, al. 2 CC constitue une réglementation efficace qui tend à diminuer les abus en matière fiscale. Si une fondation est exonérée pour la poursuite de buts d'utilité publique ou de service public, il est exigé que le but modifié de la fondation soit également compatible avec une exonération pour cause d'utilité publique ou de service public.

Dans le cadre d'une modification de but, il incombe aux autorités fiscales de vérifier si le but modifié remplit les conditions d'une exonération. Si cela est admis, un éloignement de la fortune de la fondation de son but primaire peut être exclu, puisque les moyens de la personne morale restent toujours rattachés au but exonéré, même après la modification du but. Le critère central, du point de vue fiscal, de l'irrévocabilité de l'attachement au but reste ainsi préservé.

Aarau, Bern, Zurich, Genève, août 2010