

ADMINISTRATION FEDERALE
DES CONTRIBUTIONS
Division principale
de l'impôt fédéral direct

Berne, le 8 juillet 1994

Aux administrations cantonales
de l'impôt fédéral direct

Circulaire no 12

Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h LIFD); déductibilité des versements bénévoles (art. 33, 1er al., let. i et art. 59, let. c LIFD)

I. Généralités

Dans sa longue pratique relative à l'article 16, chiffre 3 AIFD, le Tribunal fédéral a précisé les principes justifiant l'exonération de l'impôt (voir Archives vol. 19, p. 328; vol. 57, p. 506; vol. 59, p. 464). Cette jurisprudence conserve en principe sa validité, sous réserve des modifications expresses apportées par le nouveau droit.

II. L'exonération selon l'article 56, lettre g LIFD (poursuite de buts de service public ou de pure utilité publique)

1. Demande

D'après l'article 56, lettre g LIFD, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice et le capital qu'elles affectent exclusivement et irrévocablement à ces buts. La personne morale qui veut bénéficier de l'exonération de l'impôt doit en faire la demande. Il lui appartient toujours de prouver que les conditions de l'exonération exigées par le législateur sont remplies (ATF 92 I 253 ss).

2. Conditions générales

Pour bénéficier de l'exonération, il faut en premier lieu remplir cumulativement les conditions suivantes:

a) Personne morale

Il doit s'agir d'une personne morale, le plus souvent de fondations ou d'associations. Les sociétés anonymes qui poursuivent des buts de pure utilité publique doivent renoncer dans leurs statuts à distribuer des dividendes et des tantièmes.

b) Exclusivité de l'utilisation des fonds

L'activité exonérée de l'impôt doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun. Le but de la personne morale ne doit pas être lié à des buts lucratifs ou à d'autres intérêts de la personne morale, de ses membres ou de ses associés. La personne morale qui poursuit d'autres buts à côté de ses buts de service public ou de pure utilité publique peut éventuellement bénéficier d'une exonération partielle (voir ch. 5).

c) Irrévocabilité de l'affectation des fonds

Les fonds consacrés à la poursuite de buts justifiant l'exonération de l'impôt doivent être affectés irrévocablement, c'est-à-dire pour toujours, à ces buts. Un retour au(x) donateur(s) ou fondateur(s) doit être absolument exclu. En cas de dissolution de la personne morale, sa fortune doit revenir à une autre personne morale bénéficiant de l'exonération de l'impôt et poursuivant des buts semblables, ce qui doit figurer dans une clause intangible de l'acte de fondation.

d) Activité effective

En plus des conditions précédentes, il faut poursuivre effectivement les buts visés. Le simple fait de prétendre exercer statutairement une activité exonérée de l'impôt n'est pas suffisant. Les fondations qui ont pour but principal de constituer des capitaux en accumulant le produit de leurs placements (fondation de thésaurisation) sans commune mesure avec la réalisation de tâches futures, n'ont aucun droit à l'exonération selon le nouveau droit.

3. Conditions pour les personnes morales à buts de pure utilité publique

a) Intérêt général

La poursuite d'un but d'intérêt général est fondamentale pour toute exonération fondée sur un but d'utilité publique. Les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général.

Par exemple, l'assistance publique, les arts, la science, l'enseignement, la promotion des droits de l'homme, la sauvegarde du patrimoine, la protection de la nature et des animaux ainsi que l'aide au développement sont de nature à promouvoir l'intérêt général.

On jugera l'intérêt général d'une activité particulière selon les conceptions générales de la population. Les principes d'éthique juridique qu'on trouve dans la constitution fédérale, mais aussi dans la législation et la jurisprudence suisses, constituent d'autres points de repère très importants. D'après le législateur, l'intérêt général au sens de la LIFD ne se limite plus aux activités exercées en Suisse: il est donc possible d'exonérer les activités mondiales d'une personne morale suisse, dans la mesure où ces activités poursuivent des buts d'intérêt général et sont désintéressées. Pour les activités exercées en dehors de la Suisse, il convient d'exiger en particulier la preuve de la réalisation des buts par des moyens appropriés (rapport d'activité, comptes annuels, etc.).

D'ordinaire, l'intérêt général n'est admis que si le cercle des destinataires des prestations est ouvert. Il n'y a pas d'intérêt général lorsque ce cercle est trop étroitement limité (par ex. limitation à un cercle familial, aux membres d'une association ou aux personnes exerçant une profession déterminée).

b) Désintéressement

Outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique comprend un élément subjectif, le désintéressement. Une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité. La notion de pure utilité publique suppose donc non seulement que l'activité de la personne morale est exercée dans l'intérêt général, mais aussi qu'elle est désintéressée, c'est-à-dire qu'elle exige de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts (voir Archives vol. 19, p. 328; vol. 59, p. 468).

Pour accorder l'exonération, il faut donc toujours exiger qu'on ne poursuive pas ses propres intérêts. Ce but désintéressé (altruiste) fait défaut pour les institutions d'assistance mutuelle et les associations de loisirs.

- Absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle

Les conditions d'une exonération totale ou partielle sont en outre l'absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle.

Il y a but lucratif lorsqu'une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique.

Toute activité lucrative ne conduit cependant pas au refus de l'exonération d'impôt, pour autant que cette activité ne constitue pas le but final de l'institution. Elle peut tout au plus être un moyen d'atteindre le but et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale (Archives vol. 19, p. 328). Suivant les circonstances, l'exercice d'une activité lucrative est même indispensable pour atteindre le but d'intérêt général: par exemple, une maison d'éducation peut avoir besoin d'une exploitation agricole et d'un atelier d'apprentissage. L'activité lucrative qui reste subsidiaire par rapport à l'activité altruiste n'exclut pas une exonération fondée sur l'utilité publique.

c) Buts économiques et fondations holding (subordination au but d'utilité publique)

La loi précise expressément que les buts économiques ne sont en principe pas des buts d'intérêt public. Les purs placements de capitaux - même s'il s'agit de participations de plus de 50 % à des entreprises - ne s'opposent plus à l'exonération de l'impôt, lorsque ces placements ne permettent pas d'exercer une influence sur la direction de l'entreprise. C'est notamment le cas lorsqu'un autre sujet de droit détient les droits de vote. La participation au capital ne doit par conséquent pas permettre d'influencer l'activité économique de l'entreprise concernée, ce qui implique une séparation claire entre le conseil de fondation et le conseil d'administration (qui doivent donc être indépendants l'un de l'autre), même si une personne assurant la liaison est tolérée.

En cas de participation importante, la loi exige en outre que l'intérêt visant au maintien de l'entreprise soit subordonné au but d'utilité publique. L'entreprise détenue doit donc fournir des contributions régulières et importantes à la fondation qui doit les consacrer effectivement à une activité altruiste et d'intérêt général, donc d'utilité publique.

4. Conditions pour les personnes morales qui poursuivent des buts de service public

L'article 56, lettre g LIFD mentionne expressément les buts de service public à côté des buts d'utilité publique. Il en découle que les buts de service public ne peuvent recouvrir qu'une catégorie limitée de tâches qui, contrairement aux buts de pure utilité publique, sont étroitement liées aux tâches de la collectivité publique et ne supposent pas un sacrifice. Des personnes morales de droit privé ou d'économie mixte peuvent également se charger de telles tâches.

En l'occurrence, on relèvera qu'on ne peut en principe pas accorder l'exonération de l'impôt pour des buts de service public aux personnes morales qui poursuivent principalement des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, même si elles poursuivent simultanément des buts de service public.

Une exonération de l'impôt (totale ou partielle) reste toutefois réservée, lorsqu'un acte fondé sur le droit public (par ex. une loi) charge une telle personne morale d'exécuter une tâche de service public, ou lorsque la collectivité publique (par ex. une commune) manifeste expressément son intérêt pour cette personne morale et exerce une certaine surveillance et qu'au surplus les statuts précisent l'attribution exclusive et irrévocable du capital propre à un but de service public. Cela signifie que les fonds propres de la personne morale (à l'exception de l'apport des associés au capital-actions/valeur nominale) doivent toujours, en cas de liquidation de la personne morale, revenir à la collectivité publique ou à une institution exonérée de l'impôt qui a le même but ou un but similaire et qu'aucun dividende (ou au moins aucun dividende excessif) ne doit être versé.

Les entreprises d'économie mixte sont partiellement exonérées de l'impôt aux mêmes conditions si elles poursuivent des buts de service public pour autant que des sujets de droit public participent à leur capital.

Les décisions accordant des subventions ou des concessions ne sont pas des actes de droit public au sens ci-dessus. L'octroi d'une concession n'entraîne pas le transfert d'une tâche de service public, mais constitue uniquement une autorisation d'exercer une activité soumise à la surveillance de l'Etat (Neue Steuerpraxis 1992, p. 27).

Pour les personnes morales sans but lucratif ou sans but d'assistance mutuelle, il suffit qu'elles poursuivent effectivement un but de service public (c'est-à-dire une activité propre à la collectivité publique), qu'elles consacrent leurs fonds exclusivement et irrévocablement à leur but statutaire effectif et qu'en cas de liquidation, ces fonds reviennent à la collectivité publique ou à une institution qui a le même but ou un but semblable. Sont en l'occurrence publics tous les buts d'une collectivité publique qui font partie de ses attributions habituelles. Peu importe si ces tâches se fondent expressément sur une loi ou si elles sont considérées communément comme une tâche de la collectivité publique (Archives, vol. 11, p. 346 et vol. 56, p. 188).

Il faut interpréter restrictivement la notion de service public et exiger l'avis de la collectivité publique (par ex. une commune) concernée pour que le service public ne devienne pas un motif d'exonération illimité. Par exemple, un parti politique ne poursuit pas prioritairement un but de service public au sens de cette disposition, mais sert en premier lieu les intérêts de ses membres: il ne peut par conséquent pas bénéficier de cette exonération (D. Yersin; le statut fiscal des partis politiques, Archives, vol. 58, p. 97 s., en particulier p. 107). Ceci vaut aussi généralement pour les associations à buts idéaux de toute sorte et pour les associations sportives.

5. Exonération partielle

Les fonds des personnes morales exonérées de l'impôt doivent être consacrés exclusivement et irrévocablement (voir ci-dessus II.2.) au but d'utilité publique ou de service public.

Si ce n'est que partiellement possible, on peut éventuellement envisager une exonération partielle. Dans ce cas, l'activité exonérée doit être importante et les fonds pour lesquels l'exonération est demandée doivent être clairement séparés du reste de la fortune et des revenus. Les personnes morales qui poursuivent non seulement des buts de service public ou d'utilité publique mais aussi des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle ne sont exonérées (pour autant qu'une exonération partielle puisse entrer en considération, voir ch. 4 ci-dessus) que dans la mesure où les fonds affectés au but privilégié fiscalement le sont de manière exclusive et irrévocable.

III. L'exonération selon l'article 56, lettre h LIFD (poursuite de buts culturels)

1. Généralités

Les paroisses sont exonérées de l'impôt en vertu de l'article 56, lettre c LIFD.

La LIFD distingue entre les buts culturels et les buts d'intérêt public et, contrairement à l'ancien droit (AIFD), mentionne les premiers séparément à l'article 56, lettre h LIFD. Le but culturel est donc un motif d'exonération indépendant selon le nouveau droit, les fonds devant toujours être exclusivement et irrévocablement voués à ce but. La notion de "but culturel" correspond en fait à l'ancienne notion de l'article 16, chiffre 3 AIFD.

2. Corporations à buts culturels

Une personne morale (une association, par ex.) poursuit des buts culturels privilégiés fiscalement si elle professe et diffuse une croyance (foi) commune, un dogme ou assure des services religieux sur le plan national, quelle que soit la confession ou la religion. Seules les personnes morales qui se consacrent à une croyance importante au niveau national ont droit à l'exonération d'impôts.

L'édition d'écrits fait partie des buts culturels dans la mesure où elle a pour but de répandre ou de renouveler la foi et n'a aucun but lucratif. Les organisations culturelles ne peuvent poursuivre des buts lucratifs - contrairement à la simple administration de biens - si elles veulent bénéficier de l'exonération d'impôt. La poursuite de tels buts entraîne la levée de l'exonération. Par exemple, l'exploitation d'une agence de voyage pour la visite des lieux saints n'est pas conciliable avec une exonération.

3. Personnes morales à buts semblables aux buts culturels

Les personnes morales qui ne remplissent pas des buts culturels, mais certaines tâches économiques, philosophiques ou idéales dans un contexte religieux ne bénéficient pas de l'exonération fiscale selon l'article 56, lettre h LIFD.

4. Poursuite simultanée de buts culturels et d'intérêt public

En principe, le fait que la personne morale poursuit à la fois des buts culturels et des buts d'utilité publique ne fait pas obstacle à l'exonération de l'impôt. En pareil cas, il y aura en principe lieu de créer des sujets de droit séparés pour chacun de ces buts, pour des raisons de déductibilité des versements bénévoles (cf. ch. IV ci-après).

IV. Déductibilité des versements bénévoles

Les articles 33, 1er alinéa, lettre i (personnes physiques) et 59, lettre c LIFD (personnes morales) règlent la déductibilité des versements bénévoles faits aux personnes morales qui poursuivent un but de service public ou de pure utilité publique. Les versements bénévoles aux personnes morales qui sont exonérées de l'impôt parce qu'elles poursuivent des buts culturels ne sont pas déductibles fiscalement.

Désormais, on ne peut donc plus conclure à la déductibilité des versements bénévoles en faveur d'une personne morale du simple fait qu'elle est exonérée de l'impôt. Il faut prouver que l'exonération se fonde exclusivement sur un but de service public ou de pure utilité publique et non sur des buts culturels.

1. Versements bénévoles pour un but de service public ou de pure utilité publique

a) Versements bénévoles de personnes physiques (art. 33, 1er al., let. i LIFD)

Toutes les personnes physiques peuvent déduire les prestations en espèces qu'elles versent bénévolement à des personnes morales qui sont domiciliées en Suisse et exonérées de l'impôt parce qu'elles poursuivent des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g LIFD); en l'occurrence, le versement bénévole doit s'élever à 100 fr. au moins pendant l'année fiscale et ne pas dépasser en tout 10 % des revenus imposables diminués des déductions autorisées par la loi (art. 26-33 LIFD). Les contributions statutaires des membres ou les autres versements auxquels la personne morale a droit ne sont pas des versements bénévoles au sens de cet article.

b) Versements bénévoles de personnes morales (art. 59, let. c LIFD)

Contrairement à l'ancien droit (art. 49, 2e al. AIFD), le nouveau droit limite à 10 % du bénéfice net (avant déduction du versement bénévole) la déductibilité des versements bénévoles en faveur des personnes morales domiciliées en Suisse et qui sont exonérées en raison des buts de service public ou de pure utilité publique qu'elles poursuivent. Les versements bénévoles admis selon l'article 59, lettre c LIFD sont considérés comme des charges justifiées par l'usage commercial.

2. Versements bénévoles à une personne morale poursuivant à la fois des buts de service public ou de pure utilité publique et des buts culturels ou d'autres buts ne bénéficiant pas de l'exonération

Ces personnes morales doivent en principe créer des sujets de droit différents pour chacun de leurs buts ou, exceptionnellement, tenir au moins régulièrement une comptabilité claire avec des comptes séparés en fonction de leurs différents buts. Le donateur qui veut faire valoir la déduction de son versement à une telle personne morale doit prouver que ce versement a bel et bien été enregistré sur un compte affecté aux buts de pure utilité publique. S'il apporte cette preuve, on admettra la déduction de son versement bénévole dans les limites prévues par la loi. S'il n'apporte pas cette preuve ou pas de manière suffisante, on refusera la déduction du versement.

Le chef de la division principale

S. Tanner
(sous-directeur)