

HENRY PETER
BENOÎT MERKT

UTILITÉ PUBLIQUE ET ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE

Possibilités et limites de l'exonération fiscale

Les entités à but non lucratif – dont la fondation et l'association sont les principales formes juridiques en Suisse – n'ont pas l'interdiction de se livrer à une activité lucrative. La plupart d'entre elles exercent d'ailleurs bien une telle activité, au même titre que d'autres acteurs économiques. Les limites posées à cet égard par l'administration fiscale sont restrictives, et pas toujours justifiées.

1. INTRODUCTION

La «commercialisation» du secteur des entités à but non-lucratif est une tendance générale qui s'observe depuis plusieurs décennies. De plus en plus souvent, des entités à but non lucratif génèrent, par le biais d'activités économiques, des revenus afin de financer la poursuite de leur but d'utilité publique.

Cette évolution est légitime et doit être encouragée. Seule la distribution de profits en faveur de membres de ces personnes morales (dans la mesure où de tels membres existent) est interdite. Pour nombre d'entités à but non lucratif, le recours à des activités commerciales génératrices de revenu est en effet essentiel afin de financer leurs actions et limiter leur dépendance à l'égard de soutiens financiers provenant de l'État et/ou de la philanthropie privée.

Selon l'opinion dominante en Suisse, cette évolution doit néanmoins respecter certaines limites. En effet, une commercialisation excessive du secteur «non-profit» pourrait inciter les entités à but lucratif (sujettes à l'impôt) à se prévaloir du fait qu'elles sont victimes d'une distorsion de concurrence ou d'une concurrence déloyale de la part d'entités à but non lucratif (exonérées d'impôt), dès lors que ces dernières exercent une activité lucrative concurrente qui serait en quelque sorte subventionnée par l'État (du fait de l'exonération d'impôt), ce qui violerait le principe de la *neutralité concurrentielle* de l'État.

La présente contribution est consacrée aux possibilités et limites à l'exercice d'activités commerciales par des associations ou des fondations [1]. Pour ce faire, nous commencerons par rappeler très brièvement certaines notions générales de droit civil (cf. 2). Plusieurs distinctions sont en effet nécessaires afin de cadrer le sujet. Nous traiterons ensuite plus en

détail des limitations fixées par le droit fiscal aux activités commerciales exercées par des fondations dans la mesure où celles-ci souhaitent être considérées comme étant d'utilité publique (cf. 3.). Ces limitations, qui résultent essentiellement d'une circulaire adoptée par l'administration fiscale il y a plus de 20 ans, sont en effet au cœur du sujet. Nous nous interrogerons en particulier sur le fondement de certaines des contraintes existantes, avant d'évoquer en conclusion des améliorations que nous considérons comme désirables (cf. 4.).

2. DROIT CIVIL

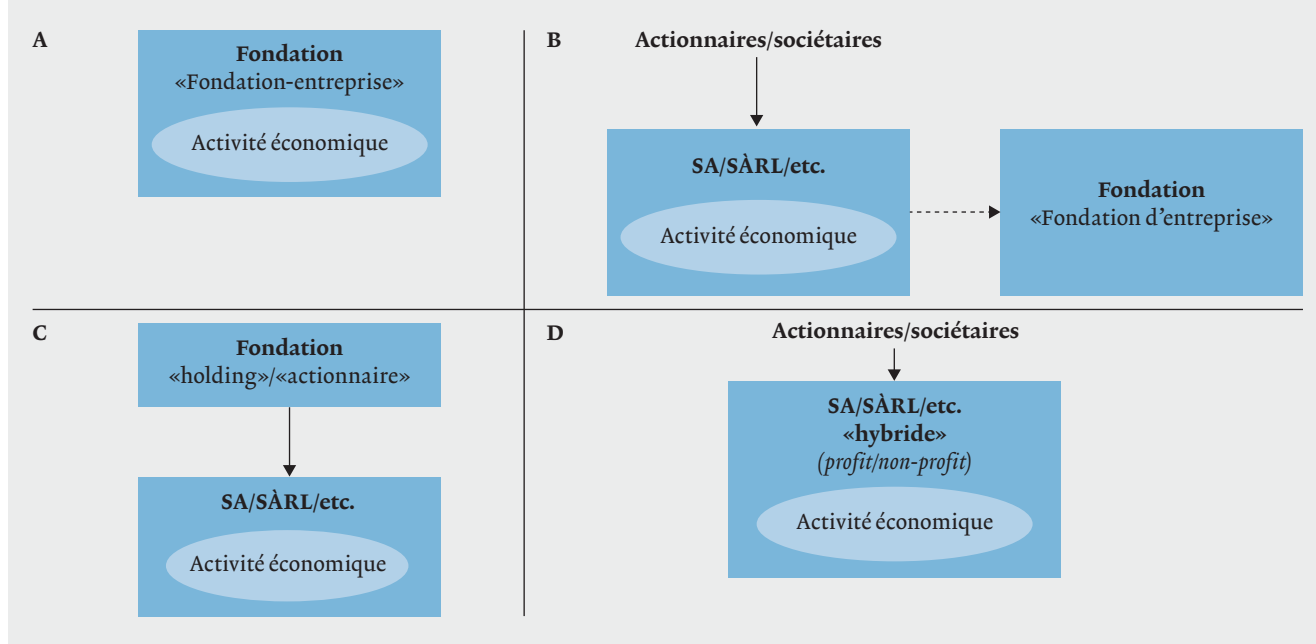
2.1 Distinction entre «but économique» et «activité économique». La notion de *but économique* – dit aussi parfois but lucratif – ne doit pas être confondue avec celle d'*activité économique*. Bien que classique en droit privé, cette distinction est parfois incomprise et source de confusion. Elle est prévue expressément dans la loi s'agissant des associations et des sociétés anonymes. Ainsi, à teneur de l'art. 61 al. 2 ch. 1 CC, «*Est tenue de s'inscrire (au RC) toute association qui, pour atteindre son but – qui, s'agissant d'une association, doit impérativement être idéal –, exerce une industrie en la forme commerciale*», c'est-à-dire exerce une activité économique. Le droit de la société anonyme prévoit pour sa part expressément à l'art. 620 al. 3 CO que «*la société anonyme peut être fondée aussi en vue de poursuivre un but qui n'est pas de nature économique*», c'est-à-dire un but qui n'est pas lucratif, mais idéal. Un but économique existe lorsque la personne morale concernée n'est qu'un moyen permettant à des tiers (typiquement ses actionnaires ou, plus généralement, ses bénéficiaires économiques) de percevoir sans justification idéale les profits ainsi générés [2]. Il convient de distinguer en substance le but (idéal



HENRY PETER,
PROF. DR EN DROIT, AVOCAT,
LL.M., PARTNER, KELLERHALS
CARRARD, FACULTÉ DE
DROIT,
UNIVERSITÉ DE GENÈVE,
DIRECTEUR DU CENTRE EN
PHILANTHROPIE



BENOÎT MERKT,
DR EN DROIT, AVOCAT,
LL.M., PARTNER,
LENZ & STAEHELIN,
GENÈVE

Tableau: **UTILITÉ PUBLIQUE ET ACTIVITÉ ÉCONOMIQUE**

[*not for profit*] ou lucratif [*for profit*]), d'une part, et les moyens (c'est-à-dire l'activité, éventuellement économique), exercés pour poursuivre ce but, d'autre part [3].

2.2 Fondation et «but économique». La fondation est définie à l'article 80 CC comme «*ayant pour objet l'affectation de biens en faveur d'un but spécial*». À l'exception de la fondation de famille, dont les buts admissibles sont limités [4], il n'y a, sous réserve du but illicite ou impossible à réaliser [5], pas de limitation au but qui peut être conféré à une fondation.

Dans un arrêt de principe de 2001, qui portait sur la licéité de l'un des buts d'une fondation, à savoir le maintien du caractère familial d'une entreprise [6], le Tribunal fédéral a

«La notion de but économique – dit aussi parfois but lucratif – ne doit pas être confondue avec celle d'activité économique.»

confirmé qu'en droit suisse une *fondation peut avoir un but économique*, mettant fin à une controverse doctrinale qui avait divisé les auteurs juridiques durant plusieurs décennies [7].

2.3 Fondation et «activité économique». Le plus souvent les fondations n'ont pas un but économique, mais un but idéal, ou en tout cas non lucratif [8]. Le débat ne porte ainsi pas tant sur la licéité du but économique des fondations du point de vue du droit civil (celle-ci étant acquise), mais sur les limites et contraintes posées par le droit fiscal aux *activités économiques* que peut exercer une fondation si elle souhaite être exonérée d'impôts. Seules en effet les fondations dont

le *but est d'utilité publique* (c'est-à-dire dont le but est en substance idéal) bénéficient d'une telle exonération.

Il convient, cela étant, de distinguer plusieurs cas de figures envisageables, selon qu'une fondation exerce elle-même directement une activité économique («*Fondation-entreprise*») ou qu'elle l'exerce indirectement à travers une filiale («*Fondation holding*» ou «*Fondation actionnaire*»).

2.4 Hypothèses possibles. Quatre cas de figure peuvent être distingués, en fonction de la manière dont on structure l'activité économique par hypothèse exercée et la ou les entités juridiques impliquées, dont nous avons vu qu'elles peuvent avoir un but lucratif ou idéal.

Dans les cas A et C ci-dessus (cf. *tableau*), une fondation à but non lucratif exerce une activité économique de manière directe (cas A) ou indirecte (cas C). Dans les cas B et D, une entité à but lucratif exerce elle-même une activité économique et soit (i) crée et finance une fondation afin de permettre à cette dernière de poursuivre un but idéal («*Fondation d'entreprise*») (cas B), soit (ii) poursuit elle-même à la fois un but lucratif et un but idéal («*entité hybride*») (cas D).

La présente contribution étant consacrée à l'activité économique exercée par une entité reconnue d'utilité publique, nous nous intéresserons ci-après exclusivement aux hypothèses A et C [9].

3. DROIT FISCAL

3.1 Les conditions de l'exonération pour cause d'utilité publique. Afin de pouvoir bénéficier d'une exonération de l'obligation de verser des impôts directs, une fondation doit être considérée comme poursuivant un but de «*service ou d'utilité publique*». Selon les articles 56 let. g LIFD et 23 al. 1 let. f LHID, sont en effet exonérées de l'impôt:

«les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice (et le capital) [10] exclusive-

ment et irrévocablement affecté(s) à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité pu-

«La Circulaire N° 12 a une grande importance pratique, car elle concrétise la jurisprudence du Tribunal fédéral et est très généralement suivie par l'administration fiscale.»

blique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées.»

Aux termes de la loi, des buts économiques ne sont ainsi pas d'utilité publique. L'administration fédérale des contributions a élaboré dans sa Circulaire N° 12 du 8 juillet 1994 (*Circulaire N° 12*) les conditions d'exonération pour cause d'utilité publique d'une personne morale. Compte tenu de sa nature, la portée normative de la Circulaire N° 12 est relativement faible^[11]. Elle a toutefois une grande importance pratique, car elle concrétise la jurisprudence du Tribunal fédéral et est très généralement suivie par l'administration fiscale.

Selon la Circulaire N° 12, plusieurs conditions rappelées ci-après doivent être remplies afin qu'une exonération pour cause d'utilité publique puisse être accordée. Le principe de base est que la personne morale concernée^[12], assujettie à l'impôt en Suisse^[13], doit se consacrer de *manière irrévocable* à un ou plusieurs *buts d'utilité publique* et affecter ses moyens de manière *exclusive et effective* à la réalisation de ce ou ces but(s)^[14].

→ Un but d'intérêt général

La notion d'utilité publique requiert la poursuite d'un *but d'intérêt général*. La Circulaire N° 12 ne définit pas la notion de but d'intérêt général, mais précise que:

«les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général [...]. 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 repères importants»^[15].

Il faut par ailleurs que le cercle des destinataires soit ouvert^[16]. Ce n'est pas le cas lorsque ce cercle est limité par exemple aux membres d'une famille ou d'une association^[17]. Cela ne signifie toutefois pas que le but de la fondation doit bénéficier à l'ensemble de la population ou à une majorité de celle-ci^[18].

→ La notion de désintéressement

La notion d'*utilité publique* comporte également un aspect subjectif, qui réside dans l'absence d'intérêt personnel (le «*dé-*

sintéressement»)^[19]. Une activité est désintéressée au sens du droit fiscal lorsqu'elle sert l'intérêt public et procède d'une démarche altruiste, au sens d'un dévouement à la communauté. Selon la pratique des autorités fiscales, tel est le cas lorsque deux conditions sont réalisées: un sacrifice de la part des membres du conseil de fondation, qui se manifeste par l'absence de rémunération^[20] et, d'autre part, le fait que si la fondation, pour poursuivre son but, exerce une activité lucrative, celle-ci ne peut être qu'«accessoire»^[21].

Le critère de l'absence de rémunération des membres du conseil de fondations exonérées ne repose toutefois sur aucune base légale. Sa justification est au demeurant douteuse: le fait que les dirigeants d'une fondation (membres du conseil de fondation ou directeur[s]) sont rémunérés n'affecte en effet en rien le but de la fondation elle-même. Des doutes quant au bien-fondé de cette exigence ont d'ailleurs déjà été soulevés en Suisse, en particulier lorsque les responsabilités endossées par les membres du conseil et les compétences requises de ceux-ci sont élevées^[22].

C'est ce qui a du reste incité l'ancien Conseiller aux États Luc Recordon à déposer deux interpellations concernant la rémunération des membres de conseils de fondation^[23]. En réponse à la première, par laquelle le Conseil fédéral était invité à définir dans quelle mesure les membres d'un conseil de fondation peuvent être rémunérés, celui-ci souligne que «selon les circonstances, un professionnalisme rémunéré est préférable à un amateurisme bénévole. La rémunération doit cependant favoriser la réalisation du but de la fondation notamment en renforçant le professionnalisme de sa gestion. Par ailleurs, elle doit tenir compte des responsabilités et des compétences des membres du conseil ainsi que des moyens de la fondation»^[24].

Dans sa deuxième interpellation^[25], Luc Recordon demandait au Conseil fédéral de confirmer que l'exonération des fondations en matière d'impôts directs (fédéraux et cantonaux) ne requiert pas qu'elles ne rémunèrent pas les membres de leur conseil de fondation. Dans sa réponse, le Conseil fédéral se réfère aux recommandations à l'attention des admi-

«Une activité est désintéressée au sens du droit fiscal lorsqu'elle sert l'intérêt public et procède d'une démarche altruiste, au sens d'un dévouement à la communauté.»

nistrations fiscales cantonales de la Conférence suisse des impôts^[26]. Ces recommandations prévoient notamment que l'activité ordinaire d'un membre de conseil de fondation relève du bénévolat, ce qui signifie que seuls les frais effectifs, les dépenses en espèces et les frais de déplacement peuvent être indemnisés. Des jetons de présence peuvent être versés, lorsqu'ils ne dépassent pas les montants alloués pour des tâches publiques similaires^[27]. En revanche, en présence d'activités de membres de conseils de fondation qui excèdent le cadre ordinaire de leur fonction d'un point de

vue quantitatif ou qualitatif, une compensation appropriée peut leur être versée. En effet, une compensation ne va pas à l'encontre de la notion de désintéressement, dans la mesure où la fondation devrait à défaut recourir aux services de tiers qui seraient rémunérés à un tarif en vigueur dans le milieu professionnel [28].

Le Conseil fédéral ne s'oppose dès lors pas au principe d'une compensation des membres de conseils de fondation, même lorsque la fondation est exonérée [29].

Au demeurant, le Conseiller aux États Werner Luginbühl a déposé une initiative parlementaire en 2014 [30] qui propose que l'exonération fiscale ne soit ni refusée, ni retirée aux organisations d'utilité publique qui versent des honoraires appropriés aux membres de leurs organes de direction stratégique [31]. Le processus législatif à ce sujet est en cours.

Il est à nos yeux souhaitable que les membres du conseil de fondations exonérées puissent être adéquatement rémunérés pour leurs activités. Aucune justification ne s'y oppose fondamentalement. En particulier, le fait qu'une fondation ait un but idéal ne présuppose pas nécessairement que ses organes opèrent bénévolement. Rémunérer les organes de façon appropriée crée d'ailleurs une opportune incitation à ce que des personnes compétentes acceptent de consacrer le temps et les efforts nécessaires à une tâche qui peut être lourde et complexe, et de surcroît à endosser les responsabilités qui en découlent.

→ Autres exigences générales

Les fonds utilisés en vue de la poursuite du but d'intérêt public doivent être *irrévocablement* mis à la disposition de l'entité [32]. Tout retour au fondateur, aux donateurs ou aux membres du conseil est dès lors exclu. En cas de dissolution de l'entité, son éventuel capital restant doit être entièrement dévolu à une autre entité bénéficiant de l'exemption et qui poursuit un but d'utilité publique similaire.

L'activité exonérée de l'impôt doit en outre être menée *exclusivement* en faveur du but d'utilité publique pour lequel l'entité concernée a été exonérée [33]. L'objectif de celle-ci ne doit pas être lié à des buts lucratifs ou à d'autres intérêts de l'entité. Ce critère rappelle ainsi que l'entité exonérée peut mener des activités génératrices de revenus, pour autant que ses revenus soient utilisés pour réaliser le but d'utilité publique.

Enfin, l'activité doit être menée *effectivement*. L'entité ne peut se limiter à prétendre qu'elle poursuit les buts pour lesquels elle a été exonérée; elle doit agir dans ce sens. L'autorité de surveillance compétente, de même que l'administration fiscale, vérifient que tel est bien le cas à l'occasion de leur examen du reporting annuel de la fondation.

3.2 Les conditions particulières d'exonération concernant la fondation-entreprise. La Circulaire N° 12 souligne que l'absence de but lucratif ou d'assistance mutuelle est nécessaire à l'octroi d'une exonération fiscale [34]. Selon la Circulaire N° 12:

«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 presta-

tions, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique» [35].

Conceptuellement, l'extrait susmentionné de la Circulaire N° 12 est à notre sens erroné et imprécis à plusieurs égards. Tout d'abord, la Circulaire N° 12 semble *confondre les notions de but lucratif et d'activité économique* [36]. Nous avons en effet vu qu'une fondation ayant un but lucratif ne saurait être exonérée. Ensuite, elle assimile les situations de concurrence à celles de monopole, ce qui n'est pas en phase avec les principes du droit de la concurrence. Enfin et surtout, la défini-

«Le critère de l'absence de rémunération des membres du conseil de fondations exonérées ne repose toutefois sur aucune base légale. Sa justification est au demeurant douteuse.»

tion donnée à la notion de but lucratif est erronée. Ou plus exactement, l'extrait susmentionné de la Circulaire N° 12 ne définit pas la notion de but lucratif, mais tente plutôt de formuler (de manière inadéquate) une exigence de neutralité concurrentielle de l'activité économique de fondations exonérées. En d'autres termes, elle vise à veiller à ce que l'activité économique des fondations (exonérées) respecte la neutralité concurrentielle garantie par l'État lorsque cette activité est en concurrence avec d'autres acteurs économiques (non exonérés). C'est en ce sens à juste titre que le Tribunal fédéral a formulé l'exigence de neutralité concurrentielle dans son arrêt 2C_251 du 17 août 2012. Dans cet arrêt en effet, le Tribunal fédéral a énoncé deux conditions relatives à l'exonération fiscale en présence d'une activité économique menée par une fondation ayant un but d'utilité publique:

→ Absence d'activité commerciale prépondérante (considérant 3.1)

Notre haute Cour a tout d'abord jugé que l'activité économique d'une fondation exonérée ne doit pas être prépondérante par rapport à l'ensemble des moyens mis en œuvre par cette fondation dans le cadre de la poursuite de son but d'utilité publique [37]. L'activité commerciale doit ainsi rester *accessoire* ou représenter une fonction auxiliaire et secondaire. Un indice d'activité accessoire est, selon le Tribunal fédéral, que cette dernière sert uniquement à couvrir les coûts de fonctionnement (sans marge bénéficiaire) de la personne morale exonérée [38].

→ Respect du principe de neutralité concurrentielle (considérant 3.2)

Le Tribunal fédéral a ensuite imposé l'exigence que l'activité économique d'une fondation d'utilité publique (exonérée) respecte le principe de neutralité concurrentielle de l'État. Selon le Tribunal fédéral, l'art. 27 Cst. garantit la liberté économique, en particulier le libre choix de la profession, l'accès à une activité économique privée et son libre exercice [39]. Le

principe de la neutralité concurrentielle de la taxation découle de la liberté économique [40]. Selon ce principe, les *concurrents directs*, notion qui désigne les entreprises de la même branche qui s'adressent à un même public au moyen du même type d'offre afin de satisfaire une même demande [41], doivent,

«La poursuite du but d'utilité publique empêche la création d'un réel rapport de concurrence entre l'entité exonérée et les autres acteurs du marché.»

dans le cadre de leurs activités économiques, être traités sur la même base de concurrence du point de vue de l'imposition. Ainsi, de notre point de vue, en présence d'une situation de concurrence directe entre les activités commerciales d'une fondation exonérée et celles d'un acteur économique non exonéré, l'activité commerciale de la fondation exonérée ne doit pas être prépondérante, mais rester accessoire et limitée au soutien de la réalisation du but d'utilité publique de la fondation [42]. Dans la mesure où une activité économique est annexe et nécessaire à l'atteinte du but d'utilité publique [43], l'exonération fiscale ne saurait avoir un effet de distorsion sur la concurrence. En effet, la poursuite du but d'utilité publique empêche la création d'un réel rapport de concurrence entre l'entité exonérée et les autres acteurs du marché [44].

La jurisprudence susmentionnée du Tribunal fédéral clarifie à nos yeux de manière utile deux exigences légitimes relatives à l'activité économique de fondations exonérées pour cause d'utilité publique. Nous sommes ici d'avis que les principes énoncés par notre haute Cour devraient être repris et thématiques dans une mise à jour de la Circulaire N° 12, la version actuelle étant erronée et source de confusion sur ces points.

3.3 Les conditions particulières d'exonération concernant la fondation-holding

Selon la Circulaire N° 12:

«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 déterminante 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» [45].

Ainsi, la fondation-holding (ou actionnaire) peut bénéficier d'une exonération fiscale si certaines conditions supplémentaires sont satisfaites, c'est-à-dire des conditions additionnelles par rapport aux conditions générales d'exonération. Ces exigences supplémentaires de la Circulaire N° 12 ont trait à une nette séparation en matière de gouvernance et à l'allocation des revenus générés par l'activité commerciale. Elles reposent sur l'idée que la participation est uniquement détenue par la fondation-holding exonérée dans le cadre de la gestion de son patrimoine [46]. L'idée sous-jacente est donc que, s'il devait être fait usage de la possibilité d'exercer une influence au-delà d'un certain degré, la fondation-holding poursuivrait elle-même un but lucratif (par l'intermédiaire de sa filiale), ce qui ne serait pas compatible avec les conditions de l'exonération fiscale rappelées ci-dessus.

Pour éviter des abus, la loi requiert en d'autres termes que la fondation-holding, afin d'obtenir et de maintenir le bénéfice d'une exonération fiscale, n'exerce pas une activité commerciale par le biais d'une entreprise qu'elle contrôle. Selon la Circulaire N° 12, ceci requiert une *séparation organisationnelle et personnelle* entre le conseil de fondation (de la fondation exonérée) et le conseil d'administration (de l'entreprise détenue). Une personne dite «de liaison» est toutefois tolérée.

En cas de participation importante, la loi exige en outre que l'intérêt au maintien de l'entreprise soit subordonné au but d'utilité publique. L'entreprise détenue (la filiale) doit donc fournir des contributions financières régulières et importantes à la fondation, celle-ci devant les consacrer effectivement à une activité altruiste et d'intérêt général répondant à la notion d'utilité publique.

A juste titre, la doctrine exprime des doutes quant à la mesure dans laquelle des dividendes doivent effectivement être régulièrement versés par l'entreprise sous-jacente (la filiale) à la fondation actionnaire [47]. Le versement de dividendes devrait en effet tenir compte de la situation concrète

«La fondation-holding (ou actionnaire) peut bénéficier d'une exonération fiscale si certaines conditions supplémentaires sont satisfaites, c'est-à-dire des conditions additionnelles par rapport aux conditions générales d'exonération.»

de la filiale. Certes, la survie de la filiale ne doit pas passer au premier plan dans le cas d'une fondation d'utilité publique. Toutefois, la fondation devrait disposer d'une certaine flexibilité quant à la politique de distribution de dividendes par la filiale afin d'éviter que celle-ci ne se trouve en difficultés financières [48]. À l'inverse, une fondation holding exonérée ne devrait pas servir à «subventionner» une entreprise en proie à des difficultés. Une telle pratique irait à l'encontre du principe de neutralité concurrentielle (cf. 3.2).

En revanche, l'exigence stricte de séparation personnelle entre les organes de la fondation et ceux de la filiale paraît critiquable, même si une personne de liaison est tolérée, car non-conforme aux principes de bonne gouvernance au sein de ce qui est de fait un groupe de sociétés, et étrangère à des considérations légitimes de bonne gestion des risques.

4. CONCLUSIONS

La Circulaire N° 12 ayant été adoptée il y a 25 ans, une mise à jour serait bienvenue pour tenir compte de l'évolution du secteur des fondations, de la jurisprudence du Tribunal fédéral intervenue depuis lors et du fait qu'une certaine activité économique est devenue la norme, voire nécessaire pour bon nombre de fondations. Pour tenir compte également et peut-être surtout du caractère difficilement justifiable de certaines exigences posées par l'administration fiscale.

À notre sens, les points suivants mériteraient une attention particulière dans le cadre d'une mise à jour de la Circulaire N° 12:

→ La jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de *liberté économique évoquée dans cet article* devrait être intégrée et thématisée, la version actuelle de la Circulaire N° 12 n'étant pas en phase avec la jurisprudence de notre haute Cour relative à la neutralité concurrentielle de l'État;

→ La notion de *désintéressement* des membres du conseil de fondation ne se justifie pas, ou en tout cas ne devrait pas aller jusqu'à requérir l'absence de rémunération s'agissant des grandes fondations dont la gestion requiert un investissement important en terme de temps, des compétences pointues, et impliquant des risques pouvant être significatifs; à défaut de compensation adéquate il est difficile de bénéficier des services de personnes dotées des meilleures compétences, ce qui est essentiel dans l'intérêt bien compris des fondations et donc de la poursuite de leur but d'utilité publique;

→ Concernant la *fondation-entreprise*, la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à la notion d'*activité économique accessoire* devrait être reprise et élaborée;

→ Concernant la *fondation-holding*, les exigences en matière de *séparation organisationnelle et personnelle* entre la fondation et l'entreprise détenue méritent d'être repensées en prenant en compte les standards en matière de bonne gouvernance, en particulier de meilleure prévention et gestion des risques; notamment l'exigence d'une (seule) «personne de liaison» est à nos yeux aujourd'hui inadaptée. ■

Notes: 1) Ces deux types de personnes morales sont, mutatis mutandis, soumises au même régime; nous nous concentrerons toutefois sur les fondations. 2) Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, thèse Zurich, 1998, p. 204; Cf. Greter/Greter, in: Zweifel, Beusch (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3^e édition, Bâle 2017, Art. 56 N 31 et Urech, in Noël, Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand de la loi fédérale sur l'impôt direct, 2^e édition, Bâle 2017, art. 56 LIFD N 74. 3) Urech, in Noël, Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand de la loi fédérale sur l'impôt direct, 2^e édition, Bâle 2017, art. 56 LIFD N 75. 4) Selon l'art. 335 al. 1 CC, les fondations de famille seront destinées au paiement des frais d'éducation, d'établissement et d'assistance des membres de la famille ou à des buts analogues. 5) Art. 52 al. 3 CC, 19 et 20 CO. 6) ATF 127 III 337, 340 c. 2b; voir aussi l'ATF 110 Ib 17, c. 3d, dans lequel le Tribunal fédéral a exposé sous la forme d'un obiter dictum que le droit civil, dans le respect du principe de la liberté des fondations, interdit uniquement les buts non licites et contraires aux mœurs, ainsi que l'ATF 75 II 81, dans lequel le Tribunal fédéral a confirmé la licéité d'une fondation holding qui avait pour but la pérennité d'une Sàrl. 7) Pour une vue d'ensemble des différents courants doctrinaux, voir en particulier VEZ, in Pichonnaz, Foëx (éd.), Commentaire Romand Code Civil I, 2010 Bâle, art. 80 CC N 15. 8) ATF 120 II 137, c. 3d. 9) Les cas B et D mériteraient, il est vrai, également des réflexions, notamment du point de vue de l'exonération partielle dont peuvent bénéficier les entités hybrides (cas D, voir à ce propos Circulaire N° 12, p. 2). 10) L'exonération de l'impôt sur le capital se trouve exclusivement dans la LHID, étant donné qu'il n'existe pas d'impôt sur le capital au niveau fédéral. 11) Yersin/Aubry Girardin, in Noël, Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand de la loi fédérale sur l'impôt direct, 2^e édition, Bâle 2017, art. 2 LIFD N 8ss; ATF 133 II 305, c. 8.1. 12) Circulaire

N° 12, p. 2. 13) Urech, in Noël, Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand de la loi fédérale sur l'impôt direct, 2^e édition, Bâle 2017, art. 56 LIFD N 55. 14) Circulaire N° 12, p. 2 s. 15) Circulaire N° 12, p. 2 s. 16) Circulaire N° 12, p. 3; Greter/Greter, in: Zweifel, Beusch (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 3^e édition, Bâle 2017, art. 56 N 30. 17) Circulaire N° 12, p. 3. 18) Urech, in Noël, Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand de la loi fédérale sur l'impôt direct, 2^e édition, Bâle 2017, art. 56 LIFD N 60. 19) Circulaire N° 12, p. 3 s. 20) Conférence suisse des impôts, Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels/Déductibilité des libéralités, informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales du 18 janvier 2008, p. 38. 21) Circulaire N° 12, p. 3; Arrêt 2C_251/2012 du 17 août 2012. 22) Jakob/Dardel/Uhl, Verein – Stiftung – Trust – Entwicklungen 2012, p. 54. 23) Interpellation 12.4063 déposée le 6 décembre 2012 au Conseil des États. 24) Réponse du Conseil fédéral à l'interpellation 12.4063 déposée le 6 décembre 2012 au Conseil des États. 25) Interpellation 13.3283 déposée le 22.3.2013 au Conseil des États. 26) Réponse du Conseil fédéral à l'interpellation 13.3283 déposée le 22.3.2013 au Conseil des États. 27) Conférence suisse des impôts, Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels/Déductibilité des libéralités, informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales du 18 janvier 2008, p. 38. 28) Idem. p. 38–39. 29) Réponse du Conseil fédéral à l'interpellation 13.3283 déposée le 22.3.2013 au Conseil des États. 30) Werner Luginbühl avait en outre déposé une motion parlementaire en 2009 (motion Luginbühl 09.344) qui avait donné lieu à un rapport du Conseil fédéral sur les aspects fiscaux et civils des fondations (Fondations. Renforcer l'attractivité de la Suisse Rapport proposant le classement de

la motion Luginbühl 09.344 du 20 mars 2009). 31) Initiative parlementaire 14.470 Werner Luginbühl. 32) Circulaire N° 12, p. 2. 33) Circulaire N° 12, pp. 2 et 5 s. 34) Circulaire N° 12, p. 3. 35) Circulaire N° 12, p. 3. 36) Voir supra 2.1. 37) Arrêt du TF 2C_251/2012 du 17 août 2012, c. 3.1.1. 38) Arrêt du TF 2C_251/2012 du 17 août 2012, c. 3.1.1. 39) Arrêt du TF 2C_251/2012 du 17 août 2012, c. 3.2.1. 40) Arrêt du TF 2C_251/2012 du 17 août 2012, c. 3.2.1. 41) ATF 121 I 129, c. 3b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, Berne 2016, ad art. 56, N 41 et 46. 42) Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, Berne 2016, ad art. 56, N 41 et 46. 43) Arrêt du TF 2C_251/2012 du 17 août 2012, c. 3.1.1. 44) Arrêt du TF 2C_251/2012, c. 3.2.1; Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, p. 490. 45) Circulaire N° 12, p. 4. 46) Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, p. 491; Koller/Dias, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Holdingstiftungen und die Wettbewerbsneutralität, in Breitschmid, Portmann, Rey, Zobl (éd.), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Riemer zum 65. Geburtstag, Berne 2007, p. 156 s.; Cf. Urech, in Noël, Aubry Girardin (éd.), Commentaire Romand de la loi fédérale sur l'impôt direct, 2^e édition, Bâle 2017, art. 56 LIFD N 76. 47) Koller/Dias, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Holdingstiftungen und die Wettbewerbsneutralität, in Breitschmid, Portmann, Rey, Zobl (éd.), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Riemer zum 65. Geburtstag, Berne 2007, p. 157. 48) Koller, Stiftung und Steuern, in: Riemer (éd.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, p. 83, Zurich 2001; Koller/Dias, Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Holdingstiftungen und die Wettbewerbsneutralität, in Breitschmid, Portmann, Rey, Zobl (éd.), Grundfragen der juristischen Person, Festschrift für Hans Riemer zum 65. Geburtstag, Berne 2007, p. 157.