

**Rapport explicatif
concernant la loi fédérale sur l'exonération des
personnes morales poursuivant des buts idéaux**

10 avril 2013

Condensé

Les personnes morales poursuivant des buts idéaux et dont les bénéfices ne dépassent pas 20 000 francs devraient être exonérées de l'impôt fédéral direct dans la mesure où elles affectent ces bénéfices exclusivement et de façon irrévocable à ces buts idéaux. Les cantons doivent rester libres de fixer le montant de cette limite d'imposition.

Le but du présent projet de consultation est de réaliser les objectifs de la motion déposée le 20 mars 2009 par le conseiller aux Etats Alex Kuprecht et approuvée par les deux Chambres. En substance, cette motion demande au Conseil fédéral d'exonérer totalement ou jusqu'à un certain montant les associations qui consacrent exclusivement leurs bénéfices et leur patrimoine à des buts idéaux, notamment en faveur de l'encouragement de la jeunesse et de la relève.

D'après le droit en vigueur, les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique et affectent leur bénéfice (ou aussi leur capital dans le cadre de l'impôt cantonal) exclusivement et de façon irrévocable à ces buts peuvent être exonérées totalement ou partiellement de l'impôt fédéral direct, des impôts cantonaux et des impôts communaux. Une activité uniquement utile ou non lucrative ne justifie cependant pas une exonération. Vu sous cet angle, ce projet vise à étendre le domaine des éléments exonérés.

Dans ce contexte et afin d'atteindre le but de la motion, à savoir d'exonérer en premier lieu les associations dont le but est l'encouragement de la jeunesse et de la relève, le Conseil fédéral a opté pour une variante fondée sur l'objet de l'impôt et visant à introduire une limite d'imposition. D'après cette dernière, devraient être exonérés de l'impôt fédéral direct les bénéfices inférieurs à 20 000 francs (limite d'imposition) des personnes morales poursuivant des buts idéaux et dont les bénéfices sont affectés exclusivement et irrévocablement à ces buts. Pour des raisons d'égalité de traitement, cette exonération des bénéfices ne devrait cependant pas profiter aux seules associations, mais à toutes les personnes morales qui poursuivent des buts idéaux. Si le présent projet est accepté, la question de savoir si une personne morale poursuit des buts idéaux ou des buts économiques ne devra être tranchée que pour les bénéfices inférieurs à 20 000 francs. Cette limite permet de réduire le surcroît de charge administrative des cantons. Dans le texte de la motion, il est question d'une exonération totale ou au moins partielle des associations poursuivant des buts idéaux, en particulier de celles dont le but est l'encouragement de la jeunesse et de la relève. On peut donc considérer que l'auteur de la motion ne visait pas à dégrever les associations disposant de moyens importants. Compte tenu du cadre ainsi défini, une limitation de l'exonération aux bénéfices inférieurs à 20 000 francs semble adéquate. En ce qui concerne les impôts des cantons et des communes, les cantons sont libres de fixer le montant de cette limite d'imposition.

Avec cette nouvelle réglementation, le Conseil fédéral s'attend à des pertes de recettes annuelles de l'ordre de quelques millions au total pour l'impôt fédéral direct.

Table des matières

1. Contexte	5
1.1 Motion (09.3343) «Droit des associations. Exonération fiscale»	5
2. Droit en vigueur	5
2.1 Association considérée comme corporation en droit civil	5
2.2 Assujettissement et taxation des associations d'après la LIFD (LHID)	6
2.2.1 Exonération de l'assujettissement subjectif	7
2.2.2 Règles de procédure (déclaration d'impôt)	11
2.2.3 Déductibilité des prestations bénévoles	11
2.3 Imposition des associations: exécution et pratiques cantonales	12
2.3.1 Canton de Berne (BE)	12
2.3.2 Canton de Bâle-Ville (BS)	12
2.3.3 Canton des Grisons (GR)	13
2.3.4 Canton de St-Gall (SG)	13
2.3.5 Canton de Zoug (ZG)	13
2.3.6 Canton de Zurich (ZH)	13
2.4 L'étude suisse relative au John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP) «Der Dritte Sektor der Schweiz»	14
2.5 Traitement des associations du point de vue de la TVA	16
2.6 Premières conclusions	17
3. Solutions étudiées	17
3.1 Première solution: hausse de la limite d'imposition dans la LIFD	18
3.1.1 Référence à la révision partielle 2010 de la loi fiscale du canton de Schwyz	18
3.1.2 LIFD	18
3.1.3 LHID	19
3.1.4 Avantages et inconvénients de la première solution	19
3.2 Deuxième solution: adaptation de la liste des exonérations subjectives dans la LIFD et la LHID	21
3.2.1 Notion de «but idéal»	21
3.2.2 Délimitation entre but idéal et but d'utilité publique	22
3.2.3 Délimitation entre but idéal et but économique	23
3.2.4 Pas d'exonération «générale et illimitée» des personnes morales poursuivant des buts idéaux	24
3.2.5 Exemples	24
3.2.6 Avantages et inconvénients de la deuxième solution	26
3.3 Troisième solution: montant exonéré pour les bénéficiaires des personnes morales poursuivant des buts idéaux dans la LIFD et la LHID	26
3.4 Quatrième solution: limite d'imposition pour les bénéficiaires des personnes morales poursuivant des buts idéaux dans la LIFD et la LHID	27

3.5 Nouvelle réglementation proposée	28
4. Conséquences	28
4.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes	28
4.1.1 Conséquences financières de la nouvelle réglementation proposée	28
4.1.2 Conséquences sur l'état du personnel	29
4.2 Conséquences économiques	29
5. Lien avec le programme de la législature	29
6. Aspects juridiques	29
6.1 Constitutionnalité et légalité	29
6.1.1 Égalité de droit	29
6.1.2 Harmonisation	30
6.2 Compatibilité avec les obligations internationales	30
6.3 Frein aux dépenses	30

Rapport explicatif

1. Contexte

1.1 Motion (09.3343) «Droit des associations. Exonération fiscale»

Le 20 mars 2009, le Conseiller aux Etats Alex Kuprecht a déposé une motion chargeant le Conseil fédéral d'étudier les possibilités d'exonérer totalement ou partiellement les associations qui consacrent exclusivement leurs revenus et leur patrimoine à des buts idéaux, notamment en faveur de l'encouragement de la jeunesse et de la relève, et de préparer un projet de modification de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)¹ et, le cas échéant, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)² allant dans ce sens.

Dans son avis du 13 mai 2009, le Conseil fédéral a proposé de rejeter la motion, arguant que le droit en vigueur prévoit déjà l'exonération de l'encouragement de la jeunesse et de la relève à titre de but d'utilité publique, pour autant que l'activité de l'association concernée se situe dans le domaine de l'éducation et serve, de ce fait, l'intérêt général. Il estime certes que le fait qu'une association poursuive un but idéal est positif sur tous les plans, mais souligne que les associations cherchent en général davantage à satisfaire aux intérêts de leurs membres qu'à promouvoir concrètement le bien-être collectif. En tout état de cause, la limite serait souvent très difficile à déterminer et les cantons devraient procéder au cas par cas. Enfin, le Conseil fédéral a rappelé qu'en vertu de la LIFD et de la LHID, les cotisations des membres ne font pas partie du bénéfice imposable des associations et que l'impôt fédéral direct n'est pas prélevé sur le bénéfice lorsque celui-ci n'atteint pas la franchise de 5000 francs (art. 71, al. 2, LIFD).

En dépit de ces réserves, le Conseil des Etats a approuvé la motion, le 27 mai 2009, par 19 voix contre 14. Le Conseil national partage cet avis, puisqu'il a approuvé la motion, lors de sa séance du 15 mars 2010, par 103 voix contre 50.

2. Droit en vigueur

2.1 Association considérée comme corporation en droit civil

L'art. 23 de la Constitution fédérale (Cst.) garantit la liberté d'association: chacun a le droit de créer et de dissoudre des sociétés et des associations³. Il convient cependant de faire la distinction entre cette liberté constitutionnelle et la notion de liberté d'association au sens du droit privé. Cette dernière présente en effet deux caractéristiques: d'un côté, la loi exige qu'un certain nombre de conditions minimales soient réunies pour que l'association fondée puisse jouir des droits civils. De l'autre, l'association jouit d'une marge de manœuvre aussi étendue que possible, dans le cadre de la raison décrite par la loi et des limites du droit et des bonnes mœurs, pour ce qui est de son aménagement interne.

¹ RS 642.11

² RS 642.14

³ Commentaire bâlois CC I, A. Heini/U. Scherrer, article 60 CC.

D'après une volonté clairement exprimée par le législateur, le droit «libéral» des associations est réservé aux associations qui poursuivent des buts idéaux et non pas économiques. L'art. 60 du code civil (CC) contient également la formule «but économique» («qui n'ont pas un but économique»).

Quant aux sociétés de personnes qui poursuivent un but économique, elles doivent revêtir, en vertu de l'art. 59, al. 2, CC, une forme de société prévue par le Code des obligations (CO).

Le CC précise ce qu'il faut entendre par «*qui n'ont pas un but économique*» au sens de son art. 60, al. 1, en énumérant des exemples d'activités typiquement «non lucratives» d'une association, comme les activités politiques, religieuses, scientifiques, artistiques, de bienfaisance, de récréation ou autres qui n'ont pas un but économique. Cette énumération n'est toutefois pas exhaustive.

En outre, la doctrine et la jurisprudence se rejoignent sur le fait que *le but est économique lorsque l'activité de l'association vise à donner à ses membres un avantage économique concret, c'est-à-dire appréciable en argent*. Elles n'admettent pas la combinaison entre un objectif idéaliste et un objectif principalement économique, même si cela ne ressort pas des statuts de l'association mais de son activité effective. En revanche, la doctrine estime généralement qu'une association a le droit de poursuivre un but économique accessoire, c'est-à-dire un but d'importance secondaire.

La pratique a montré cependant que les associations poursuivent fréquemment aussi des buts économiques. Il arrive notamment souvent que des associations économiques importantes ou des entreprises de conseil soient organisées en partie comme des associations. Ces formes d'organisation sont juridiquement tolérées. C'est cependant la coexistence, au sein d'une même association, d'un but idéal avec une activité accessoire lucrative qui importe dans le contexte étudié ici. Il suffit de penser par exemple aux nombreux clubs de sport qui exploitent, parallèlement à leur activité sportive, un service de restauration ou encore aux associations d'utilité publique d'après leurs statuts qui possèdent des immeubles et louent des appartements ou autres locaux (cf. ch. 2.2.1.2). De fait, en exerçant de telles activités accessoires, ces associations entrent en concurrence avec d'autres acteurs économiques.

2.2 Assujettissement et taxation des associations d'après la LIFD (LHID)

Fondamentalement, une association reconnue par le droit civil est considérée par le droit fiscal comme un sujet de droit. L'autorité fiscale décide de façon autonome si une association de personnes constitue une association au sens du droit civil que l'on peut (ou doit) considérer comme un sujet fiscal.

Une personne morale est assujettie de façon illimitée en Suisse le jour de sa fondation, de l'installation de son siège au sens du droit civil ou de son administration effective en Suisse. L'assujettissement limité prend quant à lui naissance au moment de l'acquisition d'éléments imposables en Suisse, au moment du courtage immobilier ou du commerce avec des immeubles sis en Suisse, ou de l'acquisition de prestations imposables de source suisse (art. 54 LIFD). Les personnes morales concernées par ces règles sont définies à l'art. 49 LIFD; les associations sont mentionnées

explicitement à l'al. 1, let. b de cet article. Les mêmes principes s'appliquent dans le cadre de la LHID.

En vertu de l'art. 71, al. 1, LIFD, l'impôt sur le bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales se monte à 4,25 % du bénéfice net. Le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5000 francs. Les cotisations versées aux associations par leurs membres et les apports à la fortune des fondations ne font pas partie du bénéfice imposable, tant en vertu de la LIFD (art. 66, al. 1) que de la LHID (art. 26, al. 1).

L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre, qui, dans le cadre des associations, des fondations et autres personnes morales, se compose de la fortune nette. Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, l'imposition du capital des personnes morales a été abrogée en 1997⁴. Cette révision n'a pas été mise en œuvre pour la LHID, raison pour laquelle les cantons ont le droit de continuer de percevoir un impôt sur le capital⁵. Depuis l'entrée en vigueur de la deuxième réforme de l'imposition des entreprises, le 23 mars 2007, les cantons ont en outre la possibilité d'imputer l'impôt sur les bénéfices sur l'impôt sur le capital⁶.

2.2.1 Exonération de l'assujettissement subjectif⁷

2.2.1.1 Association considérée comme corporation en droit civil

Le législateur a aménagé un certain nombre d'exonérations fiscales subjectives. Les différents états de fait faisant l'objet d'une exonération, chacun pour un motif différent, sont énumérés *exhaustivement* à l'art. 56 LIFD. Suivant leur nature, ils peuvent donner droit à une exonération totale ou partielle (cf. art. 23 LHID).

En vertu de l'art. 56, let. g, LIFD (art. 23, al. 1, let. f, LHID), sont exonérées les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. D'un point de vue objectif, on considère que la personne morale poursuit des buts d'utilité publique lorsqu'elle effectue son activité dans un intérêt général et à condition que sa motivation (élément subjectif) soit désintéressée⁸. L'intérêt général exige par ailleurs que le cercle des bénéficiaires de la promotion ou du soutien soit en principe ouvert. Enfin, on considère, du point de vue du droit fiscal, qu'une action est intéressée lorsque la personne morale agit, exclusivement ou parallèlement à des buts d'intérêt général, dans son propre intérêt ou dans l'intérêt particulier de ses membres.

En ce qui concerne les institutions qui évoluent dans un marché concurrentiel, l'exonération présuppose un examen sous l'angle de la neutralité concurrentielle de l'impôt, conformément aux exigences de la Constitution (art. 27 en relation avec l'art. 127, al. 2, Cst.). L'acquisition et l'administration de participations importantes

4 Abrogée par la loi fédérale du 10.10.1997 sur la réforme de l'imposition des sociétés de 1997 (RO 1998 669).

5 Zwahlen dans: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht* I/1, art. 29, N 1 LHID.

6 FF 2005 4469.

7 Circulaire n° 12 du 8.7.1994 «Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique».

8 M. Greter dans: Zweifel/Athanas, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht* I/2b, art. 56 g LIFD, N 28 ss.

au capital d'une entreprise sont reconnues d'utilité publique si le but d'intérêt général prime l'intérêt de préserver l'entreprise et qu'aucune activité dirigeante n'est exercée.

2.2.1.2 Institutions poursuivant un but lucratif ou un but d'assistance mutuelle

En principe, le fait de poursuivre un but lucratif ou d'assistance mutuelle (satisfaire aux attentes des membres de l'association) supprime le droit à une exonération. Une exception est cependant faite pour les cas où la poursuite d'un tel but est *clairement subordonnée* au but d'intérêt général. Une exonération reste en effet possible dans la mesure où l'activité lucrative ou d'assistance mutuelle est secondaire et contribue à la réalisation de l'objectif d'utilité publique d'une organisation. On peut par exemple imaginer qu'une organisation remplissant globalement les critères de l'utilité publique énumérés ci-dessus loue à des tiers un immeuble lui appartenant. Dans la mesure où l'argent gagné grâce à cette activité lucrative accessoire est affecté à la réalisation du but statutaire, rien ne s'oppose à une exonération. L'exercice de l'activité lucrative ne doit cependant en aucun cas être l'objectif principal de l'institution.

2.2.1.3 Exonération de l'enfance et de la jeunesse⁹

La loi sur l'encouragement de l'enfance et de la jeunesse (LEEJ)¹⁰ ainsi que l'ordonnance qui s'y rapporte sont en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013. Elles constituent les bases légales régissant les conditions du subventionnement s'appliquant aux organisations de l'enfance et de la jeunesse. Dans ce contexte, il faut se demander dans quelle mesure ces bases légales sont suffisantes pour justifier une exonération en raison de la poursuite de buts de service public. En effet, les subventions versées pour des activités liées à la promotion de la jeunesse ne permettent pas à elles seules de justifier l'exonération de l'institution bénéficiaire en raison de la poursuite de buts de service public. L'exonération d'une personne morale active dans le domaine de la promotion de la jeunesse doit en effet être fondée sur un but d'utilité publique. A cet effet, les conditions énumérées à l'art. 56, let. g, LIFD, et à l'art. 23, al. 1, let. f, LHID doivent être réunies.

Dans le cadre de l'examen des demandes d'exonération d'organisations de l'enfance et de la jeunesse, il faut accorder une importance particulière à l'intérêt général. En d'autres termes, il convient de vérifier si les activités menées dans l'intérêt de la jeunesse constituent le fondement ou la «raison d'être» de l'institution. Les activités concernées doivent impérativement viser un but de promotion et de formation, c'est-à-dire un but pédagogique ou de protection de l'enfance et de la jeunesse.

Différents aspects peuvent être examinés pour déterminer le but effectif d'une institution. On peut se fonder en premier lieu sur l'examen des statuts et des règlements. Ces documents permettent en effet d'attirer l'attention, le cas échéant, sur des objectifs secondaires tels que des buts lucratifs, d'assistance mutuelle ou de loisir. La plupart du temps, le seul examen formel des statuts ne suffit cependant pas: d'autres

⁹ Conférence suisse des impôts, Informations pratiques, Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels.
¹⁰ RS 446.1 et 446.11

informations concrètes sont nécessaires, que l'on peut trouver par exemple dans le rapport annuel ou dans le rapport d'activité.

Dans le domaine de la promotion de l'enfance et de la jeunesse, le désintéressement peut aussi se manifester dans le fait que les membres dirigeants consacrent gracieusement une partie de leur temps libre aux membres plus jeunes. En ce qui concerne les membres eux-mêmes, le désintéressement peut se manifester dans le fait que des tâches sont accomplies bénévolement en faveur de la collectivité (par exemple nettoyage d'une forêt, collecte de papier, assistance à des personnes âgées, etc.). Dans la mesure où les conditions précitées sont remplies, une organisation de jeunesse peut donc être exonérée en raison de la poursuite de buts de service public.

De nombreuses organisations de l'enfance et de la jeunesse remplissent à première vue les conditions justifiant l'exonération en raison de la poursuite de buts de service public, mais agissent pour des motifs religieux. On considère que ces institutions gardent leur fonction d'utilité publique tant que les activités visant à promouvoir la jeunesse l'emportent clairement sur les activités religieuses. Si les activités d'une organisation de jeunesse se focalisent en premier lieu sur le culte religieux, une exonération ne peut alors plus être fondée que sur l'activité religieuse et non plus sur l'utilité publique. Dans ce cas, les activités en faveur de la jeunesse sont en effet reléguées au second plan, et ne justifient plus une exonération.

2.2.1.4 Loisirs (sport, musique, théâtre)

Les institutions qui proposent des loisirs dans le domaine du sport ou de la culture (sociétés de musique, de théâtre, etc.) n'ont pas droit à une exonération en raison de leur activité d'utilité publique. Même si l'utilité des activités de ces institutions est publique, elles ne répondent la plupart du temps pas au critère du désintéressement. En général, les membres de ces institutions sont en effet les principaux si ce n'est les seuls bénéficiaires. Pour cette raison, elle ne remplissent la plupart du temps pas le critère du désintéressement.

Il n'est pas facile de déterminer si une institution réunit les conditions de l'exonération en raison de l'utilité publique de son activité lorsqu'elle propose une activité sportive ou culturelle en faveur des jeunes. En tout état de cause, une exonération n'est admissible que lorsque l'activité exercée en faveur des jeunes a pour but de leur permettre d'accéder à la pratique d'un sport ou d'un instrument. L'activité concernée doit ainsi revêtir un caractère pédagogique qui prime le loisir. Favoriser l'accès à la pratique d'un sport ou d'un instrument doit constituer le but effectif de l'institution; ce but doit clairement primer le loisir. En d'autres termes, le *développement des enfants et des jeunes* au sens de l'art. 11 de la Constitution fédérale (Protection des enfants et des jeunes) doit constituer le *but principal* de l'institution.

En sport, il n'est pas rare qu'un club soit constitué de plusieurs équipes. En plus de la 1^{re} équipe, un club de football peut en effet compter des équipes de juniors et des équipes de seniors. Dans ce cas, il est nécessaire de séparer clairement les activités des différentes parties du club, sur le plan organisationnel et comptable (comptes séparés). Seules les parties de l'organisation destinées à remplir un but éducatif ou de sensibilisation à la pratique d'un sport peuvent bénéficier d'une exonération en raison de l'utilité publique. Cette problématique doit être distinguée de celle des

clubs de sport professionnels, qui ne revêtent généralement plus, en matière d'organisation, la forme d'une association.¹¹

2.2.1.5 Associations de sport internationales et exonération

Les associations de sport internationales¹² sont en principe assujetties à l'impôt fédéral direct. Se fondant sur une interprétation extensive de l'art. 56, let. g, LIFD, plusieurs administrations fiscales cantonales ont exonéré la plupart des fédérations sportives internationales de l'impôt fédéral direct. A la demande de certains cantons, le Conseil fédéral a décidé, le 5 décembre 2008, d'approuver cette pratique développée depuis de nombreuses années. Dans le même arrêté, le Conseil fédéral a chargé l'AFC de communiquer aux cantons que l'art. 56, let. g, LIFD, doit être appliqué aux associations de sport internationales uniformément à l'échelle de toute la Suisse, à savoir:

- a.) Le champ d'application de l'exonération est limité aux fédérations internationales sportives domiciliées en Suisse et affiliées au Comité international olympique (CIO) ainsi qu'à leurs sous-fédérations internationales également domiciliées en Suisse (confédérations). Les fédérations sportives régionales et nationales, et, par là-même, les fédérations sportives suisses, ne sont pas considérées comme des sous-fédérations et ne sont par conséquent pas exonérées.
- b.) L'exonération est limitée à l'impôt fédéral direct. Les autres impôts et redevances de la Confédération (par ex. la TVA) ne sont pas concernés.
- c.) Seules les associations de sport internationales en tant que telles sont exonérées de l'impôt fédéral direct. Ne sont pas exonérées les personnes physiques travaillant dans le cadre de ces associations, comme les collaborateurs, les personnes impliquées dans des comités, les fonctionnaires, ...

Lors des délibérations parlementaires relatives à la transmission de la motion qui fait l'objet du présent rapport, il a notamment été fait référence à l'arrêté du Conseil

¹¹ Voici deux exemples de structure que peuvent revêtir les grands clubs de football:

1. *FC Bâle*: le club de football «FC Basel 1893» détient 25 % des participations de la société «FC Basel 1893 AG». Les 75 % restants sont (probablement) détenus par le holding «FC Basel Holding AG». La société «FC Basel 1893 AG» s'occupe de la partie footballistique professionnelle, tandis que le club «FC Basel 1893» est responsable des autres équipes de football. Quant au holding «FC Basel Holding AG», il détient la participation et, d'autre part, il détient, gère et fait fructifier les éléments de fortune dans l'intention de soutenir le «FC Basel 1893 AG» et l'association «FC Basel 1893» (source: registre du commerce du canton de Bâle-Ville, consulté le 14 décembre 2010, ainsi que les rapports annuels 2009 de la société «FC Basel 1893 AG» et de l'association «FC Basel 1893»).

2. *Club de sport bernois Young Boys*: la société «Sport und Event Holding AG» détient la société «BSC Young Boys Betriebs AG» ainsi que la société «Stade de Suisse Nationalstadion AG». La société «BSC Young Boys Betriebs AG» s'occupe de la partie footballistique professionnelle, tandis que la société «Stade de Suisse Nationalstadion AG» est responsable, entre autres, de la commercialisation des activités de l'association «Berner Sport Club Young Boys BSC» (BSC YB). Cette dernière gère les autres équipes de football. (Source: registre du commerce du canton de Berne et encyclopédie Wikipédia, consultées le 14 décembre 2010).

¹² Voir aussi: Interpellation 08.3592 du conseiller aux États Alex Kuprecht «Imposition des organisations sportives internationales en Suisse», déposée le 2 octobre 2008 (liquidée).

fédéral du 5 décembre 2008¹³ (susmentionné). Il a été souligné que les petites fédérations sportives ne peuvent pas bénéficier d'une exonération, ce qui est contraire au principe de l'égalité de traitement¹⁴.

2.2.2 Règles de procédure (déclaration d'impôt)

En cas d'exonération, l'obligation de remplir une déclaration d'impôt tombe automatiquement. Étant donné que l'exonération est la plupart du temps notifiée pour une durée indéterminée au début de l'activité effective d'une association ou d'une fondation, on court un certain risque de voir l'activité de l'association s'éloigner peu à peu de son but originel sans que l'administration fiscale ne le sache. C'est pourquoi les notifications en matière d'exonération sont souvent assorties de l'obligation d'informer spontanément l'administration fiscale cantonale ou toute autre autorité désignée des changements affectant le but de l'association ou d'autres dispositions des statuts permettant de qualifier la légitimité de l'exonération. En outre, l'administration fiscale peut demander en tout temps à la personne morale de lui fournir des renseignements sur son activité actuelle. Ce point est en général également mentionné dans la notification. Toutefois, suivant la pratique cantonale, il se peut que ce renseignement doive être fourni annuellement par l'envoi du décompte annuel et des rapports d'activité ou lorsque l'administration l'exige.

2.2.3 Déductibilité des prestations bénévoles

Conformément au droit en vigueur, les *personnes physiques* ont le droit de déduire de leurs revenus les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (cf. art. 56, let. g, LIFD) jusqu'à concurrence de 20 pour cent de leurs revenus diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33 LIFD, à condition que ces dons s'élèvent au moins à 100 francs par année fiscale (cf. art. 33a LIFD). La disposition de l'art. 9, al. 2, let. i, LHID, est formulée de manière analogue. Toutefois, la LHID laisse aux cantons la liberté de fixer le montant des prestations déductibles.

Les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales, jusqu'à concurrence de 20 pour cent du bénéfice net, en faveur de personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (cf. art. 56, let. g, LIFD) font partie des charges justifiées par l'usage commercial (cf. art. 59, al. 1, let. c, LIFD). L'art. 25, al. 1, let. c, LHID, contient également une disposition analogue laissant aux cantons la liberté de fixer le montant des prestations déductibles.

Le simple fait qu'une personne morale est exonérée ne permet pas de tirer de conclusions quant à la déductibilité des libéralités qui lui sont faites. Pour qu'une déduction à hauteur des libéralités soit admissible, la preuve doit être apportée que l'exonération a été accordée en raison des buts de service public ou d'utilité publi-

¹³ Lettre-circulaire de l'AFC du 12 décembre 2008 «Exonération des fédérations internationales sportives».

¹⁴ Intervention du conseiller aux États Bruno Frick du 27 mai 2009; 09.3343 – Bulletin officiel, Conseil des États, 27 mai 2009.

que que la personne poursuit. Il découle de cette situation juridique que les libéralités faites bénévolement à des personnes morales qui poursuivent des buts idéaux (buts d'assistance mutuelle) ne sont pas déductibles.

2.3 Imposition des associations: exécution et pratiques cantonales

Afin d'avoir un premier aperçu du point de vue fiscal de la pertinence pour la pratique de la thématique traitée, l'Administration fédérale des contributions (AFC) s'est penchée sur un certain nombre de cantons choisis, à savoir: Berne, Bâle-Ville, les Grisons, Saint-Gall, Zoug et Zurich. L'AFC a posé les questions suivantes à ces cantons: 1.) Combien d'associations figurent dans le registre fiscal de votre canton ? 2.) Comment ces associations sont-elles introduites dans le registre fiscal ? 3.) Ces associations peuvent-elles être classées dans des catégories (club de sport, sociétés culturelles, autres) ? 4.) Quelle charge fiscale ces associations acquittent-elles annuellement à la Confédération, au canton et aux communes ? 5.) Combien d'associations sont exonérées totalement ou partiellement ?

2.3.1 Canton de Berne (BE)

Le registre fiscal du canton de BE compte 8200 associations. Elles sont tenues de déclarer leur existence à l'administration de la commune dans laquelle elles sont domiciliées. D'après le canton, elles omettent cependant souvent de le faire spontanément, de sorte que l'intendance des impôts n'a connaissance de leur existence qu'au moment où elles demandent à être exonérées. Le canton n'a pas classé les associations selon des catégories. Il estime cependant que quelque 250 clubs de sport figurent dans le registre. La loi fiscale bernoise contient une franchise d'imposition de 5000 francs pour les bénéfiques et de 75 000 francs pour le capital. Les 8200 associations rapportent au total 2,4 millions de francs d'impôts à la Confédération, au canton et aux communes. Au total, 2200 associations sont exonérées en raison de leur but de service public ou d'utilité publique.

2.3.2 Canton de Bâle-Ville (BS)

Le registre fiscal du canton de BS compte environ 1000 associations. Elles sont inscrites à ce registre lorsqu'elles s'inscrivent au registre du commerce ou lorsqu'elles déclarent leur existence à de l'administration fiscale cantonale. L'administration fiscale attire l'attention des citoyens, en publiant deux fois par année des annonces dans les journaux, sur le fait que les associations doivent déclarer leur existence s'il existe des éléments imposables. Le canton ne peut pas placer les associations dans des catégories. La loi fiscale du canton de BS prévoit une franchise d'imposition de 10 000 francs pour les bénéfiques et de 50 000 francs pour le capital. Les associations assujetties rapportent environ 1 million de francs d'impôts au canton et aux communes. Il est à noter que le canton ne prélève pas un impôt communal séparé sur les personnes morales. En ce qui concerne la Confédération, les associations lui rapportent quelque 350 000 francs d'impôts. D'après le registre fiscal, environ 25 associations sont soumises à l'impôt et 750 sont exonérées.

2.3.3 Canton des Grisons (GR)

Le registre fiscal du canton des GR comptait 1597 associations pour l'année fiscale 2009 (sans compter les associations intercantionales ou internationales). Parmi ces associations, 382 étaient assujetties (déclaration d'impôt) et 349 exonérées. En raison d'allègements prévus par la loi, 866 associations n'ont pas acquitté d'impôt. La loi fiscale des GR contient une franchise d'imposition de 28 900 francs pour les bénéficiaires et une franchise de 43 300 francs pour le capital. En 2008, les associations contribuables (y compris les associations intercantionales et les associations internationales) ont versé quelque 990 000 francs à la Confédération, au canton et aux communes. Les associations peuvent être réparties dans les catégories suivantes: 118 sociétés de sport, 16 associations religieuses, 16 associations artistiques, 25 associations sociales et 33 associations commerciales.

2.3.4 Canton de St-Gall (SG)

Le canton de SG possède un registre commun pour les associations et les fondations. Pour des raisons d'économies administratives, le canton de SG ne procède pas à une répartition en catégories. Quelques 400 associations et fondations sont imposées dans le canton de SG; d'après une publication sur Internet, 511 associations et fondations sont exonérées. Lorsque l'administration fiscale constate qu'une association ou une fondation n'est pas imposable, elle la radie du registre. Vu la manière dont le canton de SG tient son registre, il ne lui est pas possible de classer les associations dans des catégories. La loi fiscale saint-galloise comporte une franchise d'imposition de 10 000 francs pour les bénéficiaires et de 50 000 francs pour le capital. Etant donné que les associations sont imposées avec l'ensemble des personnes morales, il n'est pas non plus possible de déterminer les recettes fiscales provenant des seules associations. Enfin, les associations sont inscrites au registre fiscal sur la base notamment de l'inscription au registre du commerce, des déclarations d'immeubles, des déclarations spontanées.

2.3.5 Canton de Zoug (ZG)

Le registre fiscal du canton de ZG comptait environ 320 associations en 2010. Les raisons pour lesquelles une association est inscrite au registre fiscal sont notamment l'envoi d'une demande d'exonération et des demandes des associations sur leur assujettissement. La loi fiscale du canton de ZG prévoit une franchise d'imposition de 10 000 francs pour les bénéficiaires et une franchise de 80 000 francs pour le capital. Le canton ne peut pas fournir de renseignements sur les catégories d'associations. Le montant annuel des recettes fiscales se monte à environ 335 000 francs pour le canton et les communes et à environ 24 000 francs pour la Confédération (17 % de part cantonale). Le registre fiscal contient 270 associations exonérées.

2.3.6 Canton de Zurich (ZH)

En 2007, 2433 associations et fondations ont été inscrites au registre fiscal pour l'impôt fédéral direct. Une répartition exacte ne peut pas être effectuée pour le canton de ZH; on peut estimer en revanche que quelque 2000 associations contri-

buables sont inscrites au registre. Une minorité des associations sont inscrites au registre fiscal en raison de leur inscription au registre du commerce. Une association peut notamment être inscrite au registre fiscal parce qu'elle a fait valoir son droit au remboursement de l'impôt anticipé. Pour ce qui est de l'impôt cantonal, les associations sont enregistrées dans les 171 communes du canton (comme c'est le cas pour les autres personnes physiques ou personnes morales assujetties). Le canton de ZH n'est pas non plus en mesure de placer les associations dans des catégories. La loi fiscale du canton prévoit une franchise d'imposition de 10 000 francs pour les bénéficiaires et de 100 000 francs pour le capital. Durant la période fiscale 2007, les 2433 associations et fondations ont acquitté quelque 2,2 millions de francs d'impôts à la Confédération et 6,6 millions de francs pour les impôts du canton et des communes. Le canton estime que les associations ont acquitté, pour la période fiscale 2007, quelque 5,5 millions de francs d'impôts à la Confédération, au canton et aux communes. Quelque 2500 associations sont enregistrées en raison de leur but de service public ou d'utilité publique; 48 associations sont exonérées partiellement en raison de leur but de service public ou d'utilité publique. Enfin, 82 associations sont exonérées en raison de leurs buts culturels d'utilité publique et 336 associations sont exonérées en raison de leurs buts culturels uniquement.

2.4 L'étude suisse relative au John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP) «Der Dritte Sektor der Schweiz»¹⁵

L'étude CNP porte sur les organisations à but non lucratif (*non-profit organisation, NPO*) et leur signification en Suisse. Il s'agit d'organisations qui remplissent un mandat de prestation considéré comme utile et nécessaire pour la société et qui ne se focalisent pas en premier lieu sur le profit. Certaines associations suisses peuvent être classées dans cette catégorie d'organisations.

Cette étude est fondée sur quelque 600 communes suisses représentatives (sur un total de 2699 communes): l'échantillon porte sur 15 467 associations réparties sur les 536 communes dont on a utilisé la statistique corrigée. En extrapolant ce nombre aux 2699 communes de Suisse, on peut estimer le nombre des associations suisse à quelque 76 000. Les associations qui n'entrent pas dans la définition du CNP n'ont pas été prises en considération pour l'étude. En font notamment partie les caisses-maladie, les assurances-accidents et les caisses de compensation, mais aussi les fédérations sportives internationales (FIFA, UEFA, etc.). On peut conclure de cette étude que quelque 80 000 organisations revêtent la forme juridique de l'association en Suisse; 95 pour cent d'entre elles remplissent, d'après la terminologie de l'étude, les critères de l'utilité publique¹⁶. Dans cette étude, on a classé les associations, entre autres, d'après leur domaine d'activité (indication du nombre d'entre elles dont le domaine concerné constitue le secteur d'activité principal).

Les chiffres sont les suivants:

¹⁵ Étude relative au *John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project* (CNP); éditeur Helmig, Lichtsteiner, Gmür, éditions Haupt 2010 (ci-après: étude CNP).

¹⁶ Étude CNP, pages 156 et 157.

Domaine d'activité	Activité principale (nb. d'ass.)
Culture	16 080
Sport et loisir	35 150
Formation et recherche	700
Protection de l'environnement	1330
Services sociaux	10 550
Santé	1670
Habitation et emploi	3210
Intérêts des citoyens et des consommateurs	3890
Affaires internationales	600
Associations économiques et professionnelles	1750
Religion	1100
Total (arrondi):	76 000

Afin de déterminer le *nombre des fondations poursuivant des buts d'utilité publique* et pouvant être considérées comme des organisations à but non lucratif, les auteurs de l'étude se sont fondés sur les données du registre du commerce. Sur la base de ces dernières, ils ont conclu que la Suisse comptait environ 18 300 fondations d'utilité publique en 2008.

Les évaluations menées dans le cadre de l'étude CNP ont notamment permis de conclure que l'importance économique du tiers secteur à titre d'employeur (180 000 postes à temps complet) a largement dépassé celle du secteur primaire. En suisse, les bénévoles constitueraient un facteur économique important (leur volume de travail correspondant à environ 80 000 postes à temps complet). S'ils n'accomplissaient plus ce travail bénévole, le secteur entier ne serait plus capable de fournir ses prestations. D'après les conclusions de l'étude, les conditions en matière de constitution d'organisations civiles seraient particulièrement favorables en Suisse, raison pour laquelle la proportion de la population affiliée à une association et l'importance de l'activité des fondations seraient particulièrement importantes¹⁷.

Cette dernière constatation est également confirmée par le rapport de la Société suisse d'utilité publique «Observatoire du bénévolat en Suisse 2010». D'après ce rapport, environ un quart de la population suisse de plus de 15 ans pratique le bénévolat au sein d'associations et d'organisations. Le rapport souligne par ailleurs que quelque 30 pour cent de la population suisse n'exercent pas leur activité bénévole au sein d'une organisation (par ex. sous la forme de services rendus à des amis et à des connaissances, de garde d'enfants, de soins prodigués, de repas préparés pour des personnes âgées, etc.)¹⁸.

¹⁷ Étude CNP, page 201.

¹⁸ Source: NZZ du 10.11.2010; page 15. Isabelle Stadelmann-Steffen, Richard Traumüller, Birte Gundelach et Markus Freitag: «Observatoire du bénévolat en Suisse», éditions Seismo, 2010.

2.5 Traitement des associations du point de vue de la TVA

L'exonération de la TVA des associations ne fait pas l'objet de la présente motion. Dans un souci de complétude, nous esquissons néanmoins le traitement des associations dans le cadre de la TVA.

Comme sous le régime de l'ancien droit, la loi révisée sur la TVA (LTVA), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, libère de l'assujettissement subjectif les sociétés sportives ou culturelles sans but lucratif gérées de façon bénévole et les institutions d'utilité publique si leur chiffre d'affaires annuel est inférieur à 150 000 francs (art. 10, al. 2, let. c, LTVA). Cette nouvelle réglementation s'applique donc expressément aussi aux sociétés culturelles. Pour toutes les autres entreprises, l'assujettissement subjectif obligatoire prend naissance dès que leur chiffre d'affaires dépasse 100 000 francs.

Les prestations que des organismes sans but lucratif fournissent moyennant une cotisation fixée statutairement sont exclues du champ de l'impôt (art. 21, al. 2, ch. 13, LTVA). Par exemple, les cotisations que versent les membres actifs à des sociétés ne poursuivant pas un but lucratif ne doivent pas être prises en compte pour déterminer l'assujettissement. Quant aux cotisations des membres passifs, des membres donateurs et les dons à des sociétés ne poursuivant pas un but lucratif, ils ne sont pas soumis à la TVA, car il ne s'agit pas de contre-prestations versées en échange d'une prestation.

Dans le cadre de l'élaboration de la nouvelle LTVA, le Parlement a notamment délibéré, en ce qui concerne les sociétés de sport et les sociétés culturelles, de la question de la hauteur du chiffre d'affaires à partir de laquelle les sociétés sont soumises à l'assujettissement subjectif à la TVA (franchise): 100 000 francs (cas normal), 150 000 francs (ancienne règle appliquée aux sociétés) ou carrément 300 000 francs (franchise spécialement élevée dans l'intention de dégrever les sociétés). Dans la partie A de son projet de réforme de la TVA, le Conseil fédéral proposait d'instaurer une franchise du chiffre d'affaires uniforme de 100 000 francs. Ce n'est que dans la partie B du projet qu'il proposait d'introduire une franchise du chiffre d'affaires particulière, à savoir 300 000 francs, pour les sociétés et les institutions à but d'utilité publique, afin de compenser la suppression de l'exclusion du champ de l'impôt des prestations fournies par les sociétés à leurs membres. Quant aux représentants des milieux intéressés, ils ont demandé, déjà lors des débats portant sur la partie A, une limite de 300 000 francs. En fin de compte, le Parlement a opté pour une franchise du chiffre d'affaires de 150 000 francs, comme dans l'ancienne LTVA; ce choix était notamment motivé par la volonté de ne pas assujettir des sociétés qui ne l'étaient pas jusqu'alors.

L'existence de différentes franchises entraîne fatalement des distorsions de concurrence: par exemple, un club de football peut fournir des prestations hôtelières hors TVA tant que son chiffre d'affaires ne dépasse pas 150 000 francs, tandis que les autres établissements paient la TVA dès que leur chiffre d'affaires dépasse 100 000 francs. C'est pour cette même raison que les sociétés ne peuvent pas être exonérées de la TVA de façon générale. Pour des raisons de neutralité concurrentielle, est assujetti à la TVA quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quels que soient sa forme juridique et le but poursuivi (art. 10, al. 1, LTVA), dans la

mesure où la loi n'exclut pas du champ de l'impôt certaines prestations spécifiques; cette exclusion s'appliquant toutefois à toutes les entreprises, indépendamment de leur forme juridique. Dans le cadre de la TVA, le fait qu'un éventuel bénéfice soit affecté exclusivement et irrévocablement à des buts idéaux ne revêt donc aucune importance.

2.6 Premières conclusions

- Les recettes fiscales provenant des sociétés inscrites au registre fiscal des cantons BE, BS, GR, SG, ZG et ZH se situent dans une fourchette allant de quelques dizaines de milliers de francs jusqu'à quelques millions (entre 1 et 10 millions) de francs.
- Dans les cantons mentionnés, l'imposition des associations à titre de sujets fiscaux indépendants revêt une importance secondaire du point de vue du droit fiscal, notamment en ce qui concerne le financement des tâches publiques.
- L'Étude CNP, qui porte sur l'importance économique du secteur tertiaire (et donc entre autres des associations), présente une image très différente: le secteur tertiaire revêt une très grande importance du point de vue économique en Suisse.
- Le tiers secteur contribue à raison d'environ 4,7 pour cent au produit intérieur brut (PIB) (en 2005, il représentait un chiffre d'affaires de quelque 21,5 milliards de francs).
- Le tiers secteur tertiaire crée quelque 180 000 emplois à temps complet, auxquels on pourrait ajouter 80 000 postes si l'on convertissait en postes à temps complet le travail effectué par des bénévoles non affiliés à une organisation. Or 260 000 postes à temps complet correspondent à une part de 6,4 pour cent de la population active en Suisse.

3. Solutions étudiées

Comme nous l'avons mentionné ci-dessus, le droit en vigueur autorise la Confédération, les cantons et les communes à exonérer, totalement ou partiellement, des impôts directs les personnes morales (entre autres les sociétés et les fondations) qui poursuivent un but de service public ou d'utilité publique.

En d'autres termes, la poursuite d'un but idéal ne justifie pas à elle seule l'exonération des impôts directs. *La présente motion vise à changer cette situation juridique.* D'après ses auteurs, les sociétés qui affectent leurs bénéfices et leur patrimoine exclusivement à des fins non lucratives devraient être exonérées totalement ou jusqu'à un certain montant. Le texte de la motion ne mentionne la promotion de la jeunesse et de la relève qu'à titre d'exemple de but idéal. Proposer une réglementation qui ne porterait que sur les sociétés dont le but est de promouvoir la jeunesse ou la relève ne répondrait ainsi qu'en partie aux exigences de la motion.

Quatre possibilités se présentent pour répondre à ces exigences:

- La première consisterait à hausser *la franchise* de l'impôt sur le bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales fixée par l'art. 71, al. 2, LIFD¹⁹. Aucun changement ne serait nécessaire dans le cadre de la LHID, car les cantons ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale dans ce domaine (art.129, al. 2, Cst.).
- La deuxième pourrait constituer à étendre, pour les personnes morales poursuivant des buts idéaux, la liste des exonérations de l'imposition subjective des art. 56 LIFD et 23 LHID. Dans ce cas, l'exonération serait totale.
- La troisième porterait sur l'*objet de l'impôt*. Elle consisterait à introduire un *montant exonéré* de 20 000 francs pour les personnes morales poursuivant des buts idéaux. Concrètement, jusqu'à 20 000 francs pourraient être déduits du bénéfice (nouvel art. 66a) dans le cadre de l'impôt fédéral direct. En vertu de la LHID (nouvel art. 26a), les cantons seraient libres de fixer la hauteur du montant exonéré.
- La quatrième possibilité porterait également sur l'*objet de l'impôt*. Elle consisterait à introduire une *limite d'imposition* de 20 000 francs pour les personnes morales poursuivant des buts idéaux. Seules les personnes morales dont le bénéfice n'atteint pas cette limite sont exonérées (nouvel art. 66a). En vertu de la LHID (nouvel art. 26a), les cantons seraient libres de fixer la hauteur de la limite d'imposition.

3.1 Première solution: hausse de la limite d'imposition dans la LIFD

3.1.1 Référence à la révision partielle 2010 de la loi fiscale du canton de Schwyz

Le canton de Schwyz a partiellement révisé sa loi fiscale en 2010 («*Teilrevision 2010*»). Cette révision concernait notamment les associations, les fondations et les autres personnes morales, pour lesquelles la limite d'imposition d'imposition a été relevée à 20 000 francs pour le bénéfice et à 300 000 francs pour le capital.

Le canton de Schwyz estime qu'à de rares exceptions près, cette mesure permettra d'exonérer, à l'échelon cantonal, les associations et les fondations qui ne sont pas déjà exonérées en raison de leur but.

3.1.2 LIFD

Si l'on suivait la révision partielle 2010 de la loi fiscale du canton de Schwyz, on pourrait hausser la limite d'imposition sur le bénéfice de l'art. 71, al. 2, LIFD. Cette limite s'élève actuellement à 5000 francs; elle n'a pas été modifiée depuis l'entrée en vigueur de la LIFD, le 1^{er} janvier 1995.

¹⁹ Dans la LIFD, l'imposition du capital a été abrogée par le ch. I 1 de la loi fédérale du 10 octobre 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés (RO 2006 5379).

D'après le droit en vigueur, non seulement les associations bénéficient de la limite d'imposition de l'al. 2, mais aussi les fondations et autres personnes morales (art. 71, al. 1, LIFD)²⁰. Un relèvement du seuil d'imposition fixé par l'al. 2 profiterait donc également à ces personnes morales.

3.1.3 LHID

D'après l'art. 129, al. 2, Cst., les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale. Conformément à cette disposition constitutionnelle, les cantons ont déjà introduit, dans leur droit fiscal, des limites d'imposition et des montants exonérés dans le cadre de l'imposition du bénéfice et du capital des associations, des fondations et des autres personnes morales. Les limites d'imposition et les montants exonérés ne sont pas les mêmes dans tous les cantons (voir aperçu ci-après).

Il est important de préciser que les limites d'imposition et les montants exonérés n'entraînent pas les mêmes conséquences fiscales. Les deux exemples suivants permettent d'illustrer cette différence:

Limite d'imposition

La teneur de l'art. 71, al. 2, LIFD est la suivante: «Le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5000 francs». Il s'agit là clairement d'une franchise, puisqu'un bénéfice de 4999 ne sera pas imposé. En revanche, si le bénéfice est supérieur ou égal à 5000 francs, il sera pleinement imposé²¹.

Montant exonéré

A titre d'exemple d'un montant exonéré, on peut citer le nouvel art. 24, let. f^{bis} LIFD (en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013). En vertu de cet article, la solde des sapeurs-pompiers de milice, jusqu'à concurrence d'un montant annuel de 5000 francs, est exonérée de l'impôt. Cela signifie que, pour une solde annuelle d'un montant de 5600 francs, seuls 600 francs seront imposés à titre de revenu d'une activité lucrative accessoire; aucun impôt n'est dû sur les 5000 premiers francs.

3.1.4 Avantages et inconvénients de la première solution

La solution qui consiste à hausser la limite d'imposition a ceci d'avantageux qu'elle ne modifie pas la systématique de la LIFD et serait relativement simple, du point de vue de la technique législative, à mettre en œuvre (modification du montant fixé par l'art. 71, al. 2, LIFD). L'inconvénient de cette solution réside dans le fait qu'elle englobe aussi les personnes morales qui ne devraient pas bénéficier des privilèges fiscaux prévus par l'auteur de la motion étant donné qu'elles ne poursuivent pas des buts idéaux. En d'autres termes, cette solution dépasserait les buts fixés par l'auteur de la motion.

²⁰ La notion d'*autres personnes morales* comprend les corporations ou les établissements au sens du droit public de la Confédération et des cantons ou qui ont un caractère ecclésiastique (art. 59 CC). Source: P. Locher, Commentaire sur la LIFD, N 12 relatif à l'art. 49 LIFD.

²¹ «Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer», Agner, Jung, ch. 2 relatif à l'art 71 LIFD.

Aperçu des limites d'imposition et des montants exonérés dans le cadre de l'imposition du bénéfice et du capital des sociétés, fondations et autres personnes morales dans les cantons²²

Canton	Limite impôt sur le bénéfice	Limite impôt sur le capital
AG	20 000 francs	50 000 francs
AI	30 000 francs	50 000 francs
AR	5 000 francs	50 000 francs
BE	5 000 francs	75 000 francs
BL	15 000 francs	75 000 francs
BS	10 000 francs (montant exonéré)	50 000 francs
FR	5 000 francs	100 000 francs
GE	En pour-cent du bénéfice	En pour-mille du capital
GL	5 000 francs	50 000 francs
GR	28 900 francs	43 300 francs (montant exonéré)
JU	15 000 francs (montant exonéré)	50 000 francs (montant exonéré)
LU	10 000 francs	100 000 francs
NE	10 000 francs	100 000 francs (montant exonéré)
NW	10 000 francs	100 000 francs
OW	50 000 francs	50 000 francs
SG	10 000 francs	50 000 francs
SH	20 000 francs (montant exonéré)	100 000 francs (montant exonéré)
SO	5 000 francs	200 000 francs
SZ	20 000 francs	300 000 francs
TG	5 000 francs	100 000 francs
TI	5 000 francs	50 000 francs
UR	20 000 francs	100 000 francs
VD	12 500 francs	50 000 francs
VS	20 000 francs	10 000 francs
ZG	10 000 francs	80 000 francs (montant exonéré)
ZH	10 000 francs	100 000 francs

²² État des législations publiées en juillet 2011

3.2 Deuxième solution: adaptation de la liste des exonérations subjectives dans la LIFD et la LHID

Le but de la motion est d'exonérer des impôts directs de la Confédération et des cantons, totalement ou jusqu'à un certain montant, les associations qui poursuivent des buts idéaux et affectent exclusivement leur bénéfice et leur capital à ces buts idéaux, à savoir la promotion de la jeunesse et de la relève. Pour atteindre ce but, la motion propose d'élargir la liste des exonérations de l'assujettissement subjectif dans la LIFD et dans la LHID.

Le texte de la motion se focalise sur *l'exonération fiscale de ce seul sujet fiscal qu'est l'association*. D'autres personnes morales, en particulier les fondations, qui poursuivent également des buts idéaux seraient exclues de l'exonération. Cette inégalité de traitement serait contraire au principe constitutionnel d'égalité des droits. C'est pourquoi l'exonération ne doit pas se limiter aux seules associations. Cette solution est d'ailleurs déjà implantée dans la législation en vigueur, à savoir pour les sujets fiscaux qui poursuivent un but de service public, d'utilité publique ou un but culturel. Les let. g et h de l'art. 56 LIFD ainsi que les let. f et g de l'art. 23, al. 1, LHID, citent les *personnes morales* de façon très générale et sans restrictions (voir ch. 6.1.1).

3.2.1 Notion de «but idéal»

Afin d'assurer une certaine sécurité du droit dans le cadre de l'exécution, il est nécessaire de bien définir la notion de «but idéal». Or, dès que l'on s'y penche, on constate qu'il est impossible de définir le «but idéal» de façon exacte et exhaustive. L'une des raisons est probablement que l'usage connaît de nombreuses acceptions pour le terme de «idéal». On pense par exemple à passionné, enthousiaste, rêveur, désintéressé, généreux, altruiste, dévoué, engagé, bienveillant... C'est l'une des faiblesses de la solution qui consiste à élargir la liste des exonérations subjectives: il faudrait en effet beaucoup de temps et d'expérience pour qu'une pratique se mette en place (avec le risque de compliquer le droit fiscal). La charge de travail s'accroîtrait probablement pour les administrations fiscales et, dans une moindre mesure, pour les tribunaux fiscaux.

L'art. 60, al. 1, du code civil suisse fournit un indice pour définir la notion de «but idéal». Il définit en effet les tâches non lucratives des associations en énumérant à titre d'exemples les associations poursuivant des buts *politiques, religieux, scientifiques, artistiques, de bienfaisance, de récréation ou d'autres buts non lucratifs*. Reprendre cette énumération non exhaustive de buts idéaux dans la LIFD et dans la LHID ne serait toutefois pas d'une très grande utilité et alourdirait les dispositions; c'est pourquoi il vaut mieux y renoncer. On soulignera que les partis politiques poursuivent également des buts idéaux. Ils devraient donc eux aussi bénéficier de l'exonération fiscale proposée²³.

²³ Lors de la mise en œuvre de l'initiative parlementaire Reimann (06.463) «Déductibilité fiscale des versements en faveur de partis politiques», 8 cantons ont souhaité expressément, dans le cadre de la consultation, que les partis politiques soient également exonérés de l'assujettissement subjectif. (Source: Rapport sur les résultats de l'intervention 06.463 du 21.5.2008, ch. 10.2).

On soulignera par ailleurs que le droit actuel (art. 56, let. h, LIFD et art. 23, al. 1, let. g, LHID) prévoit aussi l'exonération du bénéfice (et du capital pour ce qui est des cantons) des personnes morales qui poursuivent des buts culturels à l'échelle de la Suisse, dans la mesure où ce bénéfice est réaffecté exclusivement et de façon irrévocable à ces buts. Si l'on regarde de plus près la notion de but idéal, on arrive à la conclusion qu'elle doit englober les buts culturels. Il suffit donc d'une seule disposition pour régler l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts idéaux et de celles qui poursuivent des buts culturels.

Étant donné qu'il n'est pas possible de décrire exactement la notion de but idéal, il faut se poser la question de savoir si cette notion peut être délimitée.

3.2.2 Délimitation entre but idéal et but d'utilité publique

D'après la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'exonération en raison de la poursuite de buts d'utilité publique n'est accordée que si les buts sont exclusivement d'utilité publique. Du point de vue de l'objet fiscal, l'activité de la personne morale doit répondre à un intérêt général. Du point de vue du sujet fiscal, la poursuite de ces buts ne doit pas être intéressée²⁴.

Le fait d'œuvrer dans l'*intérêt général* est fondamental pour bénéficier d'une exonération pour buts d'utilité publique. Pour déterminer si une certaine activité répond à l'intérêt général, il faut se référer à l'opinion d'une majorité de la population. Dans la pratique, on considère souvent qu'il n'y a intérêt général que lorsque le cercle des bénéficiaires du soutien matériel ou du don est fondamentalement ouvert²⁵.

On admet qu'il y a *désintéressement* lorsque les membres d'une corporation s'engagent, au prix d'un *sacrifice* et en reléguant leurs propres intérêts au second plan, pour atteindre le but d'intérêt général. Une exonération ne peut donc être accordée que si les objectifs poursuivis ne sont pas personnels. Les organisations d'entraide et les sociétés axées sur la pratique d'un loisir ne remplissent ainsi pas les critères du désintéressement. En outre, la personne morale concernée ne doit pas poursuivre de buts lucratifs ou satisfaire son propre intérêt²⁶.

On peut considérer qu'un but idéal est un but dépourvu de caractère économique. En effet, qui poursuit un but idéal ne cherche pas à réaliser un avantage appréciable en argent dans son propre intérêt ou dans celui des personnes du même cercle que lui. Une institution qui poursuit des buts idéaux ne fournit des prestations appréciables en argent que dans le cadre de conditions objectives clairement définies, notamment un certain besoin de la part du bénéficiaire de la prestation dû à sa situation.

Le fait d'agir dans un but idéal ne signifie pas que l'on vise à promouvoir le bien commun et ne signifie pas non plus que l'on fait preuve de désintéressement. Un club de bridge, par exemple, poursuit des buts idéaux au même titre que des organisations politiques ou des clubs de sport. Pour le fisc, les activités à but idéal ne sont d'utilité publique que lorsque les critères fiscaux spécifiques définissant l'utilité

²⁴ Marco Greter, dans: Martin Zweifel / Peter Athanas [éditeurs], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, tome I/2a, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 2^e édition, Bâle 2008, art. 56, N 28).

²⁵ Circulaire n° 12, ch. II./3./a.

²⁶ Circulaire n° 12, ch. II./3./b.

publique sont réunis. D'après la doctrine et le droit en vigueur, la notion d'utilité publique au sens fiscal est ainsi beaucoup plus restrictive que la notion d'activité idéal²⁷.

Il en découle que le droit en vigueur n'admet l'exonération des personnes morales qui poursuivent des buts d'utilité publique que si les conditions restrictives énumérées ci-devant sont réunies. Les personnes morales poursuivant des buts idéaux ne réunissent en général pas ces conditions. *C'est précisément ce que la motion veut modifier.*

3.2.3 Délimitation entre but idéal et but économique

Pour la doctrine comme pour la jurisprudence, l'objectif est économique (et non pas idéal) lorsque l'activité de la personne morale vise à *apporter à ses membres (ou à ses sympathisants) un avantage économique concret et appréciable en argent*²⁸. Il en découle qu'il ne peut plus être question d'un but idéal dès le moment où une personne morale procure à ses membres (ou à ses sympathisants) un avantage appréciable en argent (économique). C'est notamment le cas (mais pas forcément) pour les personnes morales au sens du code des obligations (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions, sociétés à responsabilité limitée et coopératives).

On considère comme un avantage économique en faveur des membres (ou des sympathisants) les avantages accordés sous forme d'argent ou en nature (par avantage en nature, on entend les avantages objectifs comme des biens ou des services). On considère qu'un but est idéal et non économique dans deux cas: soit lorsque l'avantage économique au sens décrit ci-devant est également destiné aux non-membres, soit lorsqu'il n'y a aucun avantage économique²⁹.

D'après le principe de la neutralité concurrentielle de l'impôt³⁰, toutes les entreprises doivent être mises sur un pied d'égalité en ce qui concerne leur traitement fiscal (la fiscalité ne doit pas s'ingérer dans la concurrence), d'une part, et la fiscalité ne doit pas entraver trop fortement leur développement naturel, d'autre part. Une même activité économique doit en principe entraîner les mêmes conséquences fiscales pour tous les contribuables, indépendamment des facteurs extérieurs. Pour ne pas violer l'égalité concurrentielle, la fiscalité doit entamer dans la même proportion le potentiel économique de deux sujets économiques comparables³¹. Poursuit donc aussi un but économique celui qui exerce une activité lucrative au sens commercial, c'est-à-dire de façon planifiée et durable en engageant du capital et du travail, que ce soit dans le monde de la concurrence économique ou dans le cadre de sa position de

²⁷ Markus Reich, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, publié dans les Archives 58, p. 465 ss, p. 476, avec d'autres indications.

²⁸ Anton Heini/Urs Scherrer, dans: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser [éditions], *Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I*, 4^e édition, Bâle 2010, art. 60, N 5.

²⁹ Hans Michael Riemer, dans: Heinz Hausherr [éditions], *Berner Kommentar, Band I, 3. Abteilung, 1. Teilband, Bern 1993, Systematischer Teil, N 79*; Hans Michael Riemer, dans: Heinz Hausherr [éditions], *Berner Kommentar, Band I, 3. Abteilung, 2. Teilband, Bern 1993, art. 60, N 47*.

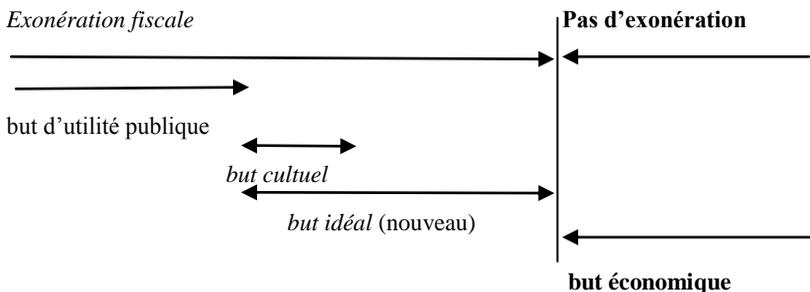
³⁰ ATF 123 II 16, p. 35, consid. 10, avec autres indications

³¹ Markus Reich, *Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund*, publié dans: Archives 58, p. 465 ss, p. 488, avec autres indications.

monopole. La volonté de réaliser des bénéfices n'est toutefois pas une caractéristique du but lucratif³².

Les personnes morales qui poursuivent un but idéal ont le droit d'exercer une activité économique lorsque celle-ci est d'*importance secondaire* et ne constitue pas le but en soi de la personne morale. Cette activité peut tout au plus être un moyen, mais ne doit pas constituer une fin en soi (par ex. tenue d'une buvette à l'occasion d'un match de football)³³.

La situation décrite aux points 4.2.1 et 4.2.2 peut être représentée comme suit:



3.2.4 Pas d'exonération «générale et illimitée» des personnes morales poursuivant des buts idéaux

Il ressort des deux chiffres ci-devant que les buts idéaux se situent quelque part entre les buts d'utilité publique (c'est-à-dire aussi les buts culturels) exonérés et les buts économiques non exonérés.

Les personnes favorables à la motion ne préconisent pas non plus *une exonération fiscale générale et illimitée*³⁴. C'est pourquoi la motion précise qu'une exonération en raison de la poursuite de buts idéaux ne doit être accordée que si les rendements générés et les ressources financières sont affectés *exclusivement* dans l'intention d'atteindre ces buts. La motion se fonde ainsi sur le droit actuel, qui autorise l'exonération fiscale en raison de la poursuite de buts d'utilité publique ou culturels à condition que le bénéfice et le capital soient affectés *exclusivement et de façon irrévocable* à ces buts.

3.2.5 Exemples

Les exemples ci-après illustrent les buts et les manières d'affecter l'argent pouvant entraîner une exonération de l'imposition subjective.

³² Felix Richner / Walter Frei / Stefan Kaufmann / Hans Ulrich Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 2^e édition, Zurich 2009, art. 56, N 43; circulaire n° 12, ch. II./3./b.

³³ Circulaire n° 12, ch. II./3./b.

³⁴ Bulletin officiel – Conseil des États -27.05.2009, intervention de l'ancien conseiller aux États Frick

Société de sport

Les membres d'un club de handball consacrent une partie de leurs loisirs à la promotion de la jeunesse. Des entraîneurs et des moniteurs entraînent les jeunes du village deux fois par semaine durant toute l'année et les accompagnent chaque hiver au championnat régional de handball. Le club assure son financement grâce aux cotisations de ses membres, d'une part, et en organisant chaque année un grand loto, d'autre part. Il doit acquitter notamment les frais liés aux entraînements et à l'exercice du sport (location de salles, droit de participer aux tournois, rémunération des arbitres, frais de déplacement, etc.).

Société de musique ou de théâtre

Une société de théâtre (ou de musique) prépare avec ses membres une pièce de théâtre (ou un concert). Les membres se réunissent un soir par semaine durant leur temps libre. L'objectif est de présenter une pièce de théâtre (ou un concert) devant des spectateurs qui paient leur place. Additionné aux cotisations des membres, l'argent ainsi gagné sert à couvrir les frais (location de la salle, costumes, instruments, etc.).

Les deux exemples ci-dessus sont représentatifs de milliers de sociétés en Suisse. Ils pourraient bénéficier de l'exonération en raison de leurs buts idéaux, dans la mesure où d'autres raisons ne s'y opposent pas dans un cas précis. Si l'activité économique (bénéfices d'une loterie, entrées) des deux sociétés ci-dessus est *clairement secondaire* (un moyen et non une fin), on admet que les buts idéaux prédominent et, donc, que l'exonération est justifiée. Le bénéficiaire et le capital doivent cependant être affectés de façon *exclusive et irrévocable* au but idéal. Ces exemples montrent qu'il est nécessaire, dans chaque cas, de vérifier si une éventuelle activité économique de la société (soit de la personne morale) est effectivement secondaire avant de considérer que la société poursuit des buts idéaux (exonérés). Ce ne serait notamment pas le cas si les sociétés décrites ci-dessus possédaient par exemple un immeuble locatif et reversaient les loyers (après acquittement des frais) à leurs membres.

Fondation de famille

Une fondation a été instituée pour financer la formation de base aux membres de la famille du fondateur et à leurs descendants³⁵. Les fonds affectés au financement des dépenses de la fondation proviennent des revenus de la fortune et, le cas échéant, de la fortune de la fondation elle-même. Les activités en matière de gestion de la fortune se limitent à l'acquisition d'obligations au moyen de la fortune en espèces consacrée à cet effet. Il s'agit donc d'une gestion de la fortune pure et non pas d'une activité économique à proprement parler. Étant donné que la fondation de famille poursuit par ailleurs des buts idéaux³⁶, elle pourrait également profiter de la solution «exonération de l'imposition subjective».

Coopérative de construction et d'habitation

Un groupe de coopératives de construction et d'habitation promeut la construction d'immeubles à bon marché, en premier lieu pour les membres des coopératives et

³⁵ Il s'agit d'une fondation de famille au sens de l'art. 335, al. 1, CC

³⁶ Voir arrêt du Tribunal fédéral du 4 mars 2002, publié dans la Revue fiscale 2002, p. 121 ss, consid. 2; arrêt 2A.668/2004 du Tribunal fédéral du 22 avril 2005, consid. 2.4

autres institutions rattachées au groupe. Il ne s'occupe que de la construction d'appartements d'utilité publique. L'offre est ouverte à tout le monde et ne se limite donc pas aux membres du groupe. Ce groupe ne poursuit cependant pas un but idéal. En ce qui concerne les institutions actives dans un marché marqué par la concurrence, il est nécessaire en outre de veiller au respect du principe de la neutralité concurrentielle, qui interdit que l'on ne soumette que certaines entreprises commerciales aux impôts sur le bénéfice et sur le capital tandis que d'autres sont exonérées. Les chances sur le marché de la concurrence ne sont égales que si la capacité économique de sujets fiscaux comparables est réduite de la même manière. Il s'ensuit que le fisc doit placer une institution active sur le marché sur le même pied que les autres sujets fiscaux.

Si les détenteurs de parts bénéficiaires sont rémunérés d'un intérêt, le groupe satisfait également les intérêts économiques de ses membres. Une telle rémunération est contraire à la poursuite de buts idéaux³⁷.

3.2.6 Avantages et inconvénients de la deuxième solution

L'avantage de la solution visant à étendre la liste des exonérations de l'imposition subjective réside dans le fait qu'elle ne profite effectivement qu'aux sujets fiscaux qui poursuivent des buts idéaux et qui affectent leur bénéfice et leurs capitaux exclusivement à ces buts. L'inconvénient de cette solution est lié au fait que la notion de «but idéal» ne peut pas être délimitée clairement. Fixer une pratique demandera du temps et de l'expérience. Etant donné que l'auteur de la motion ne demande pas une *exonération générale et illimitée* (cf. ch. 3.2.4 ci devant), cette solution a également tendance à dépasser le but de la motion. En effet, si une personne morale est exonérée de l'assujettissement subjectif en raison de ses buts idéaux, son bénéfice total sera exonéré (sans distinction). En outre, on ne peut pas exclure que des voix s'élèveront tôt ou tard au Parlement pour demander que les prestations bénévoles versées en faveur de ces sujets fiscaux soient exonérées. Aujourd'hui, seuls les dons versés à des personnes morales domiciliées en Suisse et exonérées *en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique* sont déductibles. Si l'on autorisait une telle déduction, tant les cantons et les communes que la Confédération subiraient des pertes de recettes fiscales importantes, pertes que l'AFC n'est cependant pas en mesure d'estimer, faute de données statistiques.

3.3 Troisième solution: montant exonéré pour les bénéfices des personnes morales poursuivant des buts idéaux dans la LIFD et la LHID

La troisième solution concerne l'*objet de l'impôt*, ce qui signifie qu'elle déploie ses effets au niveau du calcul du bénéfice. Elle consiste à introduire un montant exonéré. Les bénéfices ne dépassant pas ce montant, dont la hauteur est fixée par le législateur, ne sont pas imposés. Seule la part des bénéfices dépassant ce montant est imposable. Dans le cadre de la LIFD, on pourrait imaginer un montant de 20 000 francs. Quant aux cantons, ils sont libres, en vertu de la LHID, de fixer le montant qui leur convient dans le cadre de l'impôt sur les bénéfices. Avec cette

³⁷ Voir arrêt du Tribunal fiscal du canton de Bâle-Ville du 20 juin 2003, publié dans StE 2004, B 71.63, n° 20, notamment consid. 3.b et 5

solution, toutes les personnes morales poursuivant des buts idéaux bénéficieraient d'une exonération partielle ou totale. En ce qui concerne les personnes morales dont les bénéfices sont modestes, cette solution répond assez fidèlement à la demande des auteurs de la motion. Pour ce qui est des personnes morales dont les bénéfices sont élevés, cette solution dépasse cependant les objectifs visés. Par ailleurs, cette solution est inférieure, du point de vue de la charge administrative qu'elle implique, à la quatrième solution, décrite ci-après. En effet, avant d'appliquer la méthode du montant exonéré, il faudrait vérifier pour chaque personne morale si elle poursuit bel et bien des buts idéaux. Là encore, la difficulté de délimiter clairement les buts idéaux constitue un désavantage. Les associations, fondations et autres personnes morales qui ne poursuivent pas des buts idéaux ne seraient pas concernées par cette solution. En revanche, elles pourraient faire valoir la limite d'imposition prévue à l'art. 71, al. 2, LIFD, en vertu de laquelle les bénéfices sont exonérés tant qu'ils sont inférieurs à 5000 francs.

3.4 Quatrième solution: limite d'imposition pour les bénéfices des personnes morales poursuivant des buts idéaux dans la LIFD et la LHID

La quatrième solution concerne également l'*objet de l'impôt*, mais se fonde sur une limite d'imposition. Conformément à cette solution, les bénéfices en dessous de cette limite ne sont pas imposés. En revanche, les bénéfices dépassant cette limite sont imposés pleinement (au contraire de la troisième solution). Dans le cadre de la LIFD, on pourrait imaginer de fixer la limite d'imposition à 20 000 francs également. Dans la motion, il est question d'exonérer totalement ou, du moins, partiellement les associations poursuivant des buts idéaux. La quatrième solution répond donc aussi aux exigences de l'auteur de la motion. D'après la LHID, la limite d'imposition des bénéfices doit être fixée par les cantons.

Avec cette solution, les personnes morales poursuivant des buts idéaux sont toujours imposables dans la mesure où leurs bénéfices dépassent la limite fixée. La proposition d'introduire une limite d'imposition présente deux avantages: d'une part, elle est conforme à la motion, qui ne vise pas en premier lieu les associations riches. D'autre part, la question de savoir si une personne morale poursuit un but idéal ou un but économique est seulement nécessaire d'examiner lorsque le bénéfice est en dessous de la limite d'imposition, ce qui permet de limiter l'accroissement de la charge administrative. Par contre, cette solution présente elle aussi le désavantage qu'elle est fondée sur la délimitation de la notion des «buts idéaux». Il faudra compter un certain temps et une certaine expérience pour que la signification de ce terme entre dans la pratique fiscale. Pour décrire et délimiter la notion de buts idéaux, on se référera aux explications relatives à la variante «exonération de l'imposition subjective». On soulignera, comme pour la troisième solution, que les associations, fondations et autres personnes morales qui ne poursuivent pas des buts idéaux ne seraient pas concernées par cette solution. Elles pourraient faire valoir la limite d'imposition prévue à l'art. 71, al. 2, LIFD.

3.5 Nouvelle réglementation proposée

D'après le Conseil fédéral, la quatrième solution, qui consiste à fixer une limite d'imposition pour les personnes morales poursuivant des buts idéaux, est la meilleure pour répondre aux demandes de la motion. Dans la motion, il est question en effet d'une exonération totale ou partielle des associations poursuivant des buts idéaux, en particulier de celles qui s'occupent de la promotion de la jeunesse et de la relève. On peut donc considérer que l'auteur de la motion ne visait pas à dégrever les associations ou autres personnes morales disposant de moyens importants³⁸. Dans ce contexte, le fait de limiter l'exonération à un bénéfice de 20 000 francs dans le cadre de l'impôt fédéral direct, comme le propose le Conseil fédéral, semble constituer une solution adéquate. Par rapport à la solution du montant exonéré, la fixation d'une limite d'imposition permet d'endiguer le surcroît de la charge administrative des autorités de taxation. Le manque à gagner fiscal serait également moins important qu'avec la solution du montant exonéré, d'après laquelle toutes les personnes morales poursuivant des buts idéaux profiteraient d'une exonération totale ou partielle.

4. Conséquences

4.1 Conséquences pour la Confédération, les cantons et les communes

4.1.1 Conséquences financières de la nouvelle réglementation proposée

Conformément à la statistique sur l'impôt fédéral direct et sur la base de la période fiscale 2009, introduire un nouvel article 66a LIFD prévoyant une limite d'imposition de 20 000 francs concernerait quelque 70 000 personnes morales contribuables, qui se trouveraient en dessous de ce seuil (à savoir les personnes morales dont le bénéfice annuel est compris entre 1 et 20 000 francs). Ces dernières acquittent à l'heure actuelle environ 40 millions de francs à titre d'impôt sur les bénéficiers. Ce nombre de 70 000 personnes n'englobe pas les personnes morales qui ne réalisent pas de bénéfice imposable.

En ce qui concerne ce nombre de 70 000 sujets fiscaux, il convient cependant de préciser qu'il comporte toutes sortes de personnes morales, notamment aussi des sociétés anonymes, des sociétés à responsabilité limitée et des coopératives qui ne poursuivent pas des buts idéaux. Etant donné que cette limite d'imposition ne doit profiter qu'aux personnes morales poursuivant des buts idéaux, le manque à gagner dans le cadre de l'impôt fédéral direct ne sera probablement pas de l'ordre de 40 millions de francs, mais nettement inférieur, et ne dépassera probablement pas le million de francs. Cette conclusion est d'ailleurs étayée par le fait que parmi ces 70 000 contribuables, on ne compte qu'environ 1500 associations, fondations et autres personnes morales au sens de l'art. 71 LIFD. Ces associations et ces fondations rapportent environ 650 000 francs d'impôt fédéral direct par année. C'est en effet dans la catégorie des associations et des fondations que l'on trouve le plus de

³⁸ L'auteur de la motion parle du sujet fiscal «associations». Mais pour des questions d'égalité de droit, toutes les personnes morales poursuivant des buts idéaux devraient bénéficier de la nouvelle réglementation.

personnes morales qui poursuivent des buts idéaux. En ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, il n'est pas possible d'estimer les conséquences financières étant donné que la fixation du montant de la limite d'imposition relève de la compétence des cantons (autonomie tarifaire).

Pour être complet, on précisera que la nouvelle réglementation proposée (limite d'imposition dans le cadre de l'imposition des bénéficiaires) pourrait entraîner des effets de seuil. Ce serait en effet le cas si une personne morale poursuivant des buts idéaux ne pouvait pas profiter de la limite d'imposition parce que son bénéfice dépasse cette dernière de peu: elle serait alors obligée de payer l'impôt sur son bénéfice entier. Après impôt, il pourrait donc lui rester un bénéfice inférieur à celui d'une personne morale pouvant tout juste profiter de la limite d'imposition.

4.1.2 Conséquences sur l'état du personnel

Pour le personnel de la Confédération et des cantons, les conséquences ne seront vraisemblablement pas très importantes.

4.2 Conséquences économiques

Les conséquences économiques, s'il devait y en avoir, seront négligeables. En tout état de cause, elles sont difficiles à chiffrer.

5. Lien avec le programme de la législature

Le présent projet de révision de la LIFD et de la LHID n'est pas mentionné dans le message du 25 janvier 2012³⁹ sur le programme de la législature 2011 à 2015. Le DFF a en effet renoncé à l'inclure dans la planification de la législature parce qu'il est d'importance plutôt secondaire.

6. Aspects juridiques

6.1 Constitutionnalité et légalité

Pour ce qui est des impôts directs, l'art. 128 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse (Cst.) attribue à la Confédération la compétence de percevoir un impôt fédéral direct sur le revenu des personnes physiques ainsi que sur le bénéfice net des personnes morales.

6.1.1 Égalité de droit

En droit fiscal, le précepte constitutionnel de l'égalité de droit (art. 8 Cst.) se traduit par les principes de l'universalité de l'impôt, de l'égalité de traitement et de l'imposition d'après la capacité économique (art. 127, al. 2, Cst.). Le principe de l'égalité de droit doit évidemment être également respecté au niveau de la loi, et un

³⁹ FF 2012 349.

acte normatif ne saurait établir juridiquement des distinctions dépourvues de fondement raisonnable et pertinent sans le violer.

Afin de mettre en oeuvre la motion sans violer la Constitution, il y a lieu de traiter sur un pied d'égalité l'ensemble des personnes morales, et donc de rejeter la proposition de la motion de limiter l'exonération à un sujet fiscal particulier (en l'occurrence aux associations).

6.1.2 Harmonisation

La Confédération fixe les principes de l'harmonisation des impôts directs de la Confédération, des cantons et des communes. L'harmonisation s'étend à l'assujettissement, à l'objet et à la période de calcul de l'impôt, à la procédure et au droit pénal en matière fiscale. Les barèmes, les taux et les montants exonérés de l'impôt, notamment, ne sont pas soumis à l'harmonisation fiscale (art. 129 Cst.). La solution proposée concerne l'objet de l'impôt, qui relève de la compétence de la Confédération. En vertu de la LHID, le droit cantonal fixe la limite d'imposition dans le cadre de l'impôt sur le bénéfice.

6.2 Compatibilité avec les obligations internationales

Le projet de modification de la LIFD et de la LHID n'entraînerait pas de conséquences en ce qui concerne les obligations internationales de la Suisse.

6.3 Frein aux dépenses

Le présent projet n'est pas soumis au frein aux dépenses.