

# ENCOURAGER LE DON

## Opportunité d'un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique à Genève

**Cet article tend à influencer positivement l'évolution du paysage philanthropique genevois par l'instauration d'un registre public des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique. Cette solution pragmatique vise à encourager le don et à répondre aux exigences croissantes de transparence de la société civile sans pour autant porter sur une modification de l'impôt sur les donations.**

### 1. INTRODUCTION

«L'esprit de Genève» [1], ville par tradition protestante, se caractérise par une attention particulière à promouvoir la culture du don. Dans cette perspective, le canton s'efforce de répondre au mieux aux mutations sociétales et aux exigences des autorités réglementaires qui tendent vers davantage de transparence [2].

Toutefois, le système actuel semble privilégier les dons des grands bienfaiteurs, reléguant ainsi les petits donateurs au second plan. En réalité, nombre de ces derniers renoncent à bénéficier de la déduction fiscale à laquelle ils ont droit [3]. Bien qu'elle puisse paraître altruiste, cette renonciation est souvent le résultat d'un manque d'information ou de démarches administratives dissuasives. Afin d'encourager ou du moins de ne pas décourager les petits donateurs, il serait bénéfique d'offrir une voie simplifiée d'identification des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique qui, par ricochet, faciliterait également la vérification de l'admissibilité de la déductibilité fiscale du don à charge du contribuable.

### 2. CONDITIONS DE LA DÉDUCTIBILITÉ DU DON

En Suisse, les incitations fiscales en faveur de la philanthropie et plus particulièrement celles relatives à la déductibilité du don accordée à une personne morale exonérée d'impôts pour but d'utilité publique sont réglementées à la fois au niveau fédéral et au niveau cantonal.

Au niveau fédéral, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) [4] établit le cadre légal des incitations fiscales destinées aux donateurs. Plus précisément, elle prévoit pour les personnes physiques:

«Sont également déduits du revenu les dons en espèces ou 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 (art. 56, let. g, LIFD), jusqu'à concurrence de 20% des revenus diminués des déductions prévues aux art. 26 à 33, à condition que ces dons s'élèvent au moins à 100 francs par année fiscale.» [5]

Les personnes morales, quant à elles, sont exonérées «jusqu'à concurrence de 20% du bénéfice net» [6].

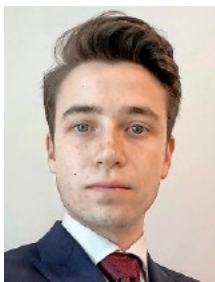
Consciente du principe d'autonomie cantonale et de subsidiarité, la Confédération précise, dans la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) [7], que les dons susmentionnés sont déductibles «jusqu'à concurrence du montant prévu par le droit cantonal» [8]. À Genève, la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) [9] autorise la déduction fiscale des dons «jusqu'à concurrence de 20% des revenus diminués des déductions prévues aux art. 29 et 36b [10]» de la même loi.

### 3. IDENTIFICATION DES PERSONNES MORALES EXONÉRÉES D'IMPÔTS POUR BUT D'UTILITÉ PUBLIQUE

À Genève, l'art. 22, al. 1 du règlement d'application de la loi sur l'imposition des personnes physiques (RIPP) de la République et du Canton de Genève stipule:

«Le contribuable qui prétend à la déduction de dons au sens de l'article 37 LIPP doit joindre à sa déclaration d'impôts une liste des dons effectués au cours de la période fiscale avec l'indication de leur nature, de leur montant ou de leur valeur et de l'identité de l'institution bénéficiaire.» [11]

Au surplus, la preuve de l'exonération du donataire peut être exigée du contribuable par l'administration fiscale [12]. Autrement dit, ce dernier a le fardeau de la preuve quant à la vé-



ZACHARY PICO,  
MASTER EN DROIT SUISSE,  
INTERNATIONAL ET  
EUROPÉEN, JURISTE,  
DÉTECTIVE PRIVÉ,  
AGENT DE RENSEIGNEMENTS  
COMMERCIAUX  
AGENCE PICO  
PICOZACHARY@GMAIL.COM

rification du statut fiscal privilégié découlant du but d'utilité publique du donataire.

En annexe de cette liste, «le contribuable doit en outre joindre une quittance des dons dont le montant ou la valeur sont égaux ou supérieurs à 300 francs» [13]. Toutefois, si la quittance constitue un moyen de preuve suffisant, elle a pour défaut d'intervenir après la donation. Elle ne peut donc pas servir de moyen d'identification anticipé du statut fiscal du donataire.

Ainsi, l'identification des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique peut être abordée selon deux approches distinctes:

- la première consiste en la vérification individuelle des différentes conditions d'exonération d'impôts pour but d'utilité publique du donataire;
- la seconde, plus novatrice, consiste en la consultation d'un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique.

**3.1 Vérification individuelle des conditions d'exonération d'impôts pour but d'utilité publique.** De manière générale, chacun des moyens de vérification individuelle des conditions d'exonération d'impôts pour but d'utilité publique, indépendamment de leur degré de fiabilité, représente des coûts, tant pour le donateur que pour le donataire. Pour le donateur, l'investigation préalable à la donation ainsi que le fardeau de la preuve peuvent être décourageants, ce qui peut entraîner la renonciation à la déductibilité de l'acte altruiste, voire la renonciation à l'acte lui-même [14]. Pour le donataire, l'obtention de certification, la mise à jour du site Internet et la délivrance de quittances peuvent représenter un fardeau administratif parfois insurmontable, selon la taille de l'entité.

En outre, les moyens précités reposent essentiellement sur la confiance et ne bénéficient, sous réserve de frais ad-

ministratifs supplémentaires à la charge du contribuable pouvant dépasser la valeur du don lui-même, d'aucune foi publique [15].



























Bien que la somme de ces moyens soit considérée comme apte à prouver l'exonération pour but d'utilité publique du donataire, la pratique fiscale genevoise précise que si les titres doivent être individuellement tangibles et vrais, il faut aussi qu'ils soient d'une qualité suffisante pour permettre à l'administration fiscale de les interpréter dans le sens de ses exigences [16]. Toutefois, nous considérons que la marge de manœuvre entre les exigences qualitatives des preuves par l'autorité fiscale et la fiabilité des moyens de preuve à la disposition du contribuable est relativement faible.

**3.2 Le registre public des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique.** En pratique, la grande majorité des cantons suisses tient un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique qui, en une seule plateforme, englobe l'ensemble des conditions nécessaires et cumulatives à la déductibilité fiscale du don par le contribuable. À ce jour, dix-huit cantons ont mis en place ce système (cf. *tableau*).

Dans le sens de ce qui précède, la pratique fiscale des dix-huit cantons tenant un registre public considère le recensement au registre, indépendamment du fait que ce soit le leur ou celui d'un autre canton, comme un moyen de preuve suffisant du statut fiscal privilégié du donataire. Ainsi, le contribuable peut valablement se référer au registre pour satisfaire les exigences de preuve de l'autorité fiscale.

Si de 1985 à 2001 le canton de Genève publiait une liste des personnes morales exonérées dans sa Feuille d'avis officielle sous l'égide de l'article 21 lit. u de sa loi générale sur les contributions publiques [17], celui-ci ne dispose plus d'un tel registre. Par conséquent, cette voie d'identification n'est pas

Tableau: **CANTONS TENANT UN REGISTRE DES PERSONNES MORALES EXONÉRÉES D'IMPÔTS POUR BUT D'UTILITÉ PUBLIQUE**

 Appenzell Rhodes-Extérieures		 Nidwald	Pas de registre
 Appenzell Rhodes-Intérieures	Registre privé	 Obwald	
 Argovie		 Saint-Gall	
 Bâle-Campagne		 Schaffhouse	
 Bâle-Ville		 Schwytz	Pas de registre
 Berne		 Soleure	
 Fribourg		 Tessin	
 Genève	Pas de registre	 Thurgovie	
 Glaris	Pas de registre	 Uri	
 Grisons		 Valais	
 Jura	Pas de registre	 Vaud	Pas de registre
 Lucerne		 Zoug	Pas de registre
 Neuchâtel	Pas de registre	 Zurich	

ouverte au contribuable suisse. Toutefois, il semblerait que le contribuable genevois qui souhaite déduire un don fait à une personne morale exonérée d'impôts pour but d'utilité publique siégeant dans un autre canton, puisse utiliser le registre du siège statutaire du donataire comme moyen de preuve [18]. En pratique, si cette reconnaissance encourage le don fait à une personne morale siégeant dans un des cantons tenant un registre, elle semble produire l'effet inverse envers les donataires genevois.

#### 4. SECRET FISCAL ET TRANSPARENCE

La transparence et le secret fiscal se présentent comme le Janus de la connaissance des données fiscales. Parfois opposées [19], ces notions sont en réalité étroitement liées. Si le secret fiscal était jusqu'alors la règle, l'entrée en vigueur de la loi fédérale sur le principe de la transparence dans l'administration (LTrans)[20] en 2004 a entraîné un changement de paradigme au profit de la transparence [21]. Sont toutefois réservées les dispositions spéciales d'autres lois fédérales qui déclarent certaines informations secrètes ou accessibles à des conditions dérogeant à la LTrans [22].

L'art. 110 LIFD intitulé «secret fiscal», précise que:

«Les personnes chargées de l'application de la présente loi ou qui y collaborent doivent garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction».

L'art. 104, al. 1, de la même loi admet que «l'administration cantonale de l'impôt fédéral dirige et surveille l'exécution de la présente loi [et] veille à son application uniforme». Ainsi, l'administration cantonale genevoise, et par extension ses employés, sont considérés comme des personnes chargées de l'application de la LIFD tenues de garder le secret sur les faits dont elles ont connaissance dans l'exercice de leur fonction [23]. Toutefois, le secret fiscal instauré dans l'intérêt du contribuable n'est pas absolu [24]. La loi genevoise prévoit de nombreuses dérogations au secret fiscal énumérées à l'art. 12 LPFisc. L'une précise que:

«Des renseignements peuvent être communiqués à des tiers, par le département, uniquement si le contribuable délivre une autorisation écrite, ou si une base légale fédérale ou cantonale le prévoit expressément» [25].

Dans les cas autres que celui pour lequel une autorisation écrite du contribuable est délivrée, la Constitution fédérale suisse [26] requiert qu'il y ait un équilibre raisonnable entre l'intérêt public recherché, le moyen choisi pour l'atteindre et la liberté impliquée [27]. Par conséquent, la protection de la sphère privée de l'entité concernée ne constitue pas un obstacle insurmontable à l'accessibilité des informations la concernant, s'agissant également de son statut fiscal [28].

#### 5. PRATIQUES CANTONALES ET DÉROGATIONS AU SECRET FISCAL

À la suite d'une enquête menée auprès des administrations fiscales cantonales concernées, nous distinguons quatre méthodes principales de dérogation au secret fiscal en vue de la publication d'un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique.

**5.1 Dérogation sur une base légale.** Pour des raisons essentiellement liées au secret fiscal, les cantons de Berne, de Fribourg, des Grisons et de Zurich ont souhaité adopter une base légale formelle en vue de publier un registre.

Ces bases légales suivent une structure similaire. La première phrase annonce la publication d'un registre, tandis que la seconde, tenant compte du fragile équilibre entre le secret fiscal et le principe de transparence, offre une porte de sortie aux personnes morales qui, pour diverses raisons, ne souhaitent pas être publiquement répertoriées. Pour exemple, le droit cantonal bernois prévoit que:

«L'intendance cantonale [...] publie une liste des personnes morales exonérées d'impôt pour buts de service public ou de pure utilité publique. Toute personne morale concernée peut demander à ne pas y figurer en adressant un courrier à l'intendance cantonale des impôts» [29].

**5.2 Dérogation sur la base du consentement de la personne morale exonérée.** Certains cantons ont opté pour le recours au consentement extra-légal comme moyen de dérogation au secret fiscal en vue de la publication d'un registre. Les pratiques fiscales cantonales des concernés l'intègrent à différents moments de la procédure d'exonération fiscale de la personne morale.

**5.2.1 Le consentement par défaut.** Les cantons d'Appenzell Rhodes-Extérieures, de Soleure et d'Uri fonctionnent selon un système de consentement par défaut. En d'autres termes, après l'évaluation de la demande d'exonération fiscale, le verdict, désigné sous le terme d'«arrêté d'exonération fiscale» [30] informe le contribuable exonéré que:

«Sans contre-rapport écrit dans les 30 jours (auprès de l'Office cantonal des impôts), l'octroi de l'exonération fiscale est publié sous une forme appropriée (par exemple sur Internet)» [31].

Le consentement extra-légal par défaut suit essentiellement la même configuration que la dérogation par base légale, dans la mesure où il indique dans un premier temps l'existence d'un registre, tout en autorisant le destinataire de l'arrêté fiscal à refuser d'y figurer.

**5.2.2 Le consentement par formulaire.** Le canton du Tessin exige, quant à lui, une déclaration de consentement exprès de la part de la personne morale souhaitant apparaître au registre. Celle-ci prend la forme d'un formulaire officiel qui ne peut être complété que par une personne morale déjà exonérée d'impôts pour but d'utilité publique.

Le consentement par formulaire se distingue des systèmes mentionnés précédemment car il en inverse la logique. Il transpose ainsi le consentement comme l'exception plutôt que la règle par défaut. Dans cette optique, il n'est pas nécessaire de prévoir un mécanisme de refus pour les entités qui ne souhaitent pas apparaître au registre.

**5.2.3 Le consentement tacite.** Dans le canton de Thurgovie, le consentement à apparaître au registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique prend la forme tacite. En effet, le service juridique de l'administra-

tion fiscale thurgovienne est d'avis qu'un «consentement tacite» [32] suffit, considérant que le registre bénéficie tant au contribuable qu'aux personnes morales exonérées [33].

**5.3 Dérogation par une demande de l'autorité.** Dans le canton de Saint-Gall, l'inscription au registre se fait par une demande initiée par l'administration fiscale [34]. La décision d'inscription de l'entité concernée au registre dépend ainsi de la réponse à cette demande, envoyée simultanément à la décision d'exonération d'impôts pour but d'utilité publique. Il convient de préciser que cette méthode représente une charge administrative non-négligeable pour l'administration fiscale concernée.

**5.4 Dérogation sur demande à l'autorité.** Dans le canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures, il n'existe pas formellement de registre public des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique. Bien qu'il soit en pratique présent, son accès est restreint aux membres de l'administration fiscale cantonale, non en raison du secret fiscal, mais en raison du secret de fonction. Toutefois, toute personne peut, par simple demande électronique, sans recours à un formulaire officiel ni preuve d'intérêt, solliciter des informations auprès de l'administration fiscale cantonale concernant le statut fiscal de toute personne morale siégeant sur son territoire [35].

## 6. DROIT DÉSIRABLE

Le concept de «droit désirable» s'ancre profondément dans la quête d'une structure juridique flexible, adaptative et éthiquement motivée. Il reste à déterminer les aspirations idéales du système juridique genevois en vue de la publication d'un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique.

L'utilisation d'une base légale offre une structure claire, réduisant ainsi toute ambiguïté. Elle garantit notamment une certaine sécurité et prévisibilité, tout en favorisant la confiance et la transparence. Globalement, cette approche fournit un socle solide et essentiel pour la cohérence et la gouvernance, répondant par la même occasion aux besoins changeants de la société. Néanmoins, cette méthode, du fait de sa rigidité, peut parfois entrer en conflit avec ses propres objectifs, par exemple, en ce qui concerne le besoin de discrétion auquel les grandes fortunes impliquées dans la philanthropie accordent généralement une importance particulière. Face à cette réalité, les cantons ayant choisi cette approche ont judicieusement offert une échappatoire aux partisans de la confidentialité.

D'un autre côté, le consentement extra-légal offre l'avantage de laisser le contrôle des données, en particulier de son statut fiscal, en mains de la personne morale concernée. En optant pour le consentement extra-légal, l'administration témoigne de son engagement envers le respect de la sphère privée des entités concernées. Si cette approche est considérée plus flexible que la précédente, nous la jugeons moins sûre dans la mesure où le consentement est révocable en tout temps.

Dans le sens de ce qui précède, il convient de noter que l'art. 12, al. 6, LPFisc mentionne déjà la possibilité, pour le canton de Genève, de recourir aux deux moyens susmentionnés.

## 7. QUID D'UN REGISTRE EXHAUSTIF?

La question de l'exhaustivité du registre, en ce qu'il concerne des données fiscales, implique un équilibre délicat entre la confidentialité et la transparence. S'il est opportun qu'il soit exhaustif, sa non-exhaustivité, pour autant qu'elle résulte du choix des personnes morales concernées, n'est pas un obstacle insurmontable à la réalisation de son but. Dans ce contexte, il serait injuste de reprocher aux entités inscrites de bénéficier d'une visibilité accrue. Au contraire, celle-ci représente une incitation légitime à apparaître au registre, sans pour autant pénaliser celles qui n'y apparaissent pas.

En pratique, aucun des cantons tenant un registre n'a la prétention de son exhaustivité qu'ils justifient de deux manières:

→ d'abord, le respect du secret fiscal: ils accordent aux entités le choix d'apparaître ou non au registre en fonction de la méthode de dérogation suivie;

→ puis, les raisons administratives et la variation constante du nombre de personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique.

Ainsi, nous considérons que prétendre à l'exhaustivité du registre est administrativement compliqué au regard de la culture juridique de certains cantons. Toutefois, l'exhaustivité n'est pas pour autant impossible. Dans ce sens, le canton de Thurgovie a mis en place une forme d'automatisation du recensement des personnes morales exonérées à son registre.

## 8. QUID D'UN REGISTRE FÉDÉRAL?

Le choix entre un registre fédéral ou cantonal repose intrinsèquement sur l'adaptation aux législations et aux pratiques propres à chaque canton. La centralisation d'un registre fédéral offre une uniformité et une cohérence précieuse, tandis qu'un registre cantonal confère une souplesse essentielle, permettant une adaptation aux différentes règles et exigences cantonales. Les disparités dans les conditions d'exonération fiscale ainsi que dans les pratiques cantonales entravent la mise en place d'un registre au niveau fédéral.

Si la création d'un registre fédéral s'avère difficile pour le moment, une alternative peut être envisagée. Dans l'hypothèse où chaque canton publierait un tel registre, le contribuable conservera le fardeau administratif de rechercher, parfois dans une langue qui lui est étrangère, le registre cantonal hôte de l'entité donataire. Pour faciliter cela, il serait judicieux que l'Administration fédérale des contributions propose d'héberger l'ensemble des registres cantonaux sur une plateforme commune, offrant ainsi un accès centralisé à ces informations. Pour ce faire, nous pouvons imaginer soit un système similaire à celui du registre du commerce et du Zefix, c'est-à-dire un registre centralisé qui renvoie aux différents registres cantonaux soit, plus simplement, l'hébergement *de facto* des registres cantonaux individuels sur le site de l'Administration fédérale des contributions.

## 9. CONCLUSION

À ce jour, bien des raisons justifieraient que l'administration fiscale genevoise publie un registre des personnes morales exonérées d'impôts pour but d'utilité publique. Néanmoins,

en dépit de «l'esprit de Genève» et de la place prépondérante du canton au sein du panorama philanthropique suisse, cela n'est pas le cas. La raison première semble être liée au secret fiscal, ce dernier étant culturellement ancré dans la pratique fiscale genevoise.

Toutefois, nous sommes arrivés à la conclusion que le changement de paradigme à l'égard de la transparence cumulé à l'intérêt public recherché conduit à une publicité souhaitable des registres fiscaux. Dans ce sens, nous estimons qu'à

l'instar des modèles proposés par les cantons de Berne, de Fribourg, de Zurich et des Grisons, la création d'un tel registre devrait s'appuyer sur une base légale offrant une voie de sortie aux personnes morales ne désirant pas être recensées. Cette solution présente l'avantage d'encourager le don tout en respectant la volonté de discrétion de certaines entités. Celle-ci favorise également la mise en place d'un environnement propice à la promotion de la philanthropie dans la région. ■

**Notes:** **1)** République et Canton de Genève, 2019, L'écosystème genevois de la philanthropie révèle ses richesses grâce à une carte interactive. [PDF]. Disponible sur: <https://www.ge.ch/document/16264/telecharger>. **2)** Sprecher, T., Egger, P., Von Schnurbein, G., Swiss Foundation Code, Principes et recommandations pour la constitution et la conduite des fondations donatrices, Berne, 2021, p. 10. **3)** Lideikyte Huber, G., Peter, H., Incitations fiscales pour les donateurs, in: Revue fiscale 2022/77, pp. 722–742. **4)** RS 642.11. **5)** Art. 33a LIFD. **6)** Art. 59, al. 1, let. c, LIFD. **7)** RS 642.14. **8)** Art. 9, al. 2, let. i, LHID. **9)** RS/GE D 3 08. **10)** Art. 37, al. 1, LIPP. **11)** Art. 22, al. 1, RIPP/GE. **12)** Art. 22, al. 5, RIPP/GE. **13)** Art. 22, al. 2, RIPP/GE. **14)** Lideikyte Huber, G., Peter, H., Incitations fiscales pour les donateurs, in: Revue fiscale 2022/77, pp. 730–731. **15)** À Genève, commander un extrait du registre du

commerce certifié conforme et/ou des statuts officiels du registre coûte respectivement, CHF 80.– et CHF 120.– l'unité. **16)** Information confirmée oralement par l'administration fiscale du canton de Genève. **17)** RsGE D 3 05. **18)** Information confirmée oralement par l'administration fiscale du canton de Genève. **19)** ATA/1358/2021. **20)** RS 152.3. **21)** Pedrolì, A., Il fisco trasparente; l'accesso ai documenti «interni» delle autorità di tassazione, in: Rivista ticinese di diritto, I/2007, p. 686. **22)** Art. 4 LTrans. **23)** RsGE D 3 17, art. 11, al. 1, LPFisc. **24)** Pedrolì, A., Il fisco trasparente; l'accesso ai documenti «interni» delle autorità di tassazione, in: Rivista ticinese di diritto, I/2007, p. 701. **25)** Art. 12, al. 6, LPFisc. **26)** RS 101, art. 5 Cst. **27)** Gani, R., Le secret fiscal en matière d'impôts directs et d'impôts successoraux: aperçu du droit interne suisse, in: Archives de droit fiscal suisse, N° 8, 2010/2011, p. 665. **28)** Pe-

droli, A., Il fisco trasparente; l'accesso ai documenti «interni» delle autorità di tassazione, in: Rivista ticinese di diritto, I/2007, p. 687. **29)** RSB 661.11, art. 164, al. 2, LI. **30)** Traduction libre: «Steuerbefreiungsverfügung». **31)** Traduction libre: «Ohne schriftlichen Gegenbericht innert 30 Tagen (beim kantonalen Steueramt) wird die Gewährung der Steuerbefreiung in geeigneter Form (bspw. Im Internet) veröffentlicht.». **32)** Traduction libre: «stillschweigende Zustimmung»; Information confirmée par écrit par l'administration fiscale du canton de Thurgovie. **33)** Information confirmée par écrit par l'administration fiscale du canton de Thurgovie. **34)** Information confirmée par écrit par l'administration fiscale du canton de Saint-Gall. **35)** Information confirmée par écrit par l'administration fiscale du canton d'Appenzell Rhodes-Intérieures.

