

# ACTIVITÉ À BUT LUCRATIF D'UNE ENTITÉ D'UTILITÉ PUBLIQUE EXONÉRÉE D'IMPÔT

## Notion et limites

**L'activité commerciale d'une entité fiscalement exonérée est sujette à des limites bien précises établies par le législateur. Le non-respect de ces limites entraîne un risque de perte du statut exonéré, avec toutes les conséquences en découlant (telle la non-déductibilité des dons versés en faveur des donateurs). Le fondement de cette condition d'exonération ainsi que ces limites font l'objet de la présente contribution.**

### 1. PHILANTHROPIE, UTILITÉ PUBLIQUE ET ACTIVITÉ À BUT LUCRATIF

En Suisse, les entités principalement actives dans le domaine de la philanthropie sont généralement exemptes d'impôt. En effet, selon le droit suisse, les personnes morales qui poursuivent des *but*s d'utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice (et sur le capital, au niveau cantonal) affecté exclusivement et irrévocablement à ces buts [1].

Le critère d'utilité publique, qui est expressément stipulé par la loi, revêt une importance centrale. En particulier, étant donné que la définition juridique de la philanthropie n'existe pas, ce critère est utilisé par le législateur pour délimiter le champ d'application du traitement fiscal spécifique lié aux activités philanthropiques. Si le critère d'utilité publique fait défaut, les incitations fiscales ne sont octroyées ni en ce qui concerne le donateur, ni en faveur de l'entité bénéficiaire. La notion d'utilité publique d'une activité exercée par une entité est ainsi une sorte de *définition de la philanthropie* sous l'angle du droit fiscal.

Malgré l'importance de cette définition, les lois fiscales donnent peu d'indications quant à la définition de l'activité d'utilité publique. Les art. 56 let. g LIFD et 23 al. 1 let. f LHID offrent seulement *deux indices*. Premièrement, des buts économiques ne peuvent en principe pas être considérés comme étant d'intérêt public. Deuxièmement, l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique seulement lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une posi-

tion subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées dans l'entreprise commerciale par l'entité exonérée. Des critères plus précis sont définis par les documents administratifs, la jurisprudence et la doctrine [2].

Selon la jurisprudence, l'exonération d'une personne morale sur la base de l'art. 56 let. g LIFD suppose la réalisation de trois conditions générales: (1) l'exclusivité de l'utilisation des fonds, (2) l'irrévocabilité de l'affectation des fonds, et (3) l'activité effective (*tatsächliche Tätigkeit*) de l'institution conformément à ses statuts [3]. En outre, l'exonération fondée sur la poursuite de buts d'utilité publique (*gemeinnützige Zwecke*) suppose le respect de deux conditions spécifiques: (4) l'exercice d'une activité d'intérêt général (*Allgemeininteresse*) en faveur d'un cercle ouvert de destinataires, et (5) le désintéressement (*Uneigennützigkeit*) [4]. La réalisation de toutes les conditions précitées conduit l'autorité fiscale à admettre qu'une personne morale poursuit réellement des buts d'utilité publique, selon les exigences de la loi, si bien qu'une exonération fiscale peut lui être accordée.

Il sied de constater que les seuls critères définissant dans la loi (contrairement à la jurisprudence et aux documents administratifs) le concept d'utilité publique, sont *l'absence de but lucratif et la restriction quant à l'acquisition et à l'administration de participations*. Or, ces conditions concernent différents aspects de l'exercice d'une activité visant à réaliser un gain par une entité exonérée, cela démontrant ainsi l'importance que le législateur accorde à cet aspect dans le système d'exonérations.

Du point de vue terminologique, il convient de noter que la doctrine, tout comme l'administration fiscale, utilise les termes «activité lucrative» [5] ou «activité à but lucratif» [6] (synonymes dans ce contexte) pour décrire une activité visant la recherche de gains, par opposition à une activité à but non lucratif (parfois également appelée «activité altruiste» [7]). Plus précisément, l'Administration fédérale des contributions définit une activité à but lucratif comme une activité dans laquelle

«une personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique engage des capitaux et du travail pour obtenir



GIEDRE LIDEIKYTE HUBER,  
DR. IUR., CHERCHEUSE  
AU SEIN DU CENTRE EN  
PHILANTHROPIE DE  
L'UNIVERSITÉ DE GENÈVE

un bénéficiaire et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique.» [8] Cette définition est reprise par la doctrine [9].

## 2. EXERCICE D'UNE ACTIVITÉ À BUT LUCRATIF

En droit suisse, les possibilités d'exercer une activité à but lucratif sont *relativement restreintes* pour une entité d'utilité publique. Dans les situations où une entité exonérée exerce

*«Dans ce champ particulier des exonérations fiscales, le critère d'utilité publique, qui est expressément stipulé par la loi, revêt une importance centrale.»*

une activité à but lucratif, il est souvent considéré que le critère de désintéressement mentionné ci-dessus fait défaut [10]. Ces limites viennent de la loi fédérale et cantonale précitée, et notamment des art. 56 let. g LIFD et 23 al. 1 let. f LHID, et sont interprétées par la jurisprudence.

Le Tribunal fédéral souligne régulièrement qu'une des principales raisons de cette restriction est *la préservation de la neutralité concurrentielle* et de *l'égalité de traitement des concurrents* dans le marché [11]. De manière générale, ne sont pas acceptables, pour les fins de l'exonération fiscale, les mesures qui ont pour effet de fausser le jeu de la concurrence entre concurrents directs, au sens de personnes appartenant à la même branche économique, qui s'adressent au même public avec des offres identiques, pour satisfaire le même besoin [12]. En matière fiscale, ces principes ont pour but que l'impôt réduise la capacité économique d'agents économiques comparables de manière semblable [13], afin d'éviter des distorsions de la concurrence. Il faut ainsi que, sur le plan fiscal, la personne morale intervenant sur le marché soit placée sur la même base concurrentielle que les autres agents économiques [14].

La doctrine majoritaire partage l'opinion du Tribunal fédéral, en soulignant que l'exonération d'une entreprise commerciale est contraire au principe de la neutralité économique [15], même si celle-ci se consacre exclusivement à un but exonéré ou qu'elle affecte l'entier du bénéfice à ce but [16]. De telles entreprises doivent être imposées au même titre que celles ne poursuivant pas un but désintéressé [17]. En d'autres termes, le but statutaire d'une personne morale n'est pas déterminant de ce point de vue. Une entité affichant un but statutaire d'intérêt public, mais qui poursuit en réalité des activités à but lucratif, ne peut en principe bénéficier de l'exonération fiscale: une activité dont le but est la recherche de gains ne peut jamais être qualifiée d'utilité publique même si elle réinvestit son bénéfice dans des activités philanthropiques. En effet, ce n'est pas la destination, mais la source de ce bénéfice qui est déterminante.

Toutefois, en vertu du droit et de la pratique actuels (précisés notamment par les sources administratives et la jurisprudence), une personne morale exonérée dispose néanmoins

de *trois manières d'exercer une activité à but lucratif* sans perdre son exonération:

→ *Activité à but lucratif accessoire*

Une entité exonérée peut exercer une activité à but lucratif *directement*. La Circulaire N°12 ainsi que la doctrine indiquent expressément que toute activité lucrative ne conduit pas au refus de l'exonération [18]. Cette activité doit cependant être «tout au plus un moyen d'atteindre le but et ne saurait constituer la seule justification économique de la personne morale» [19]. Elle peut même, selon les circonstances (assez restrictives, selon les exemples de la Circulaire N°12), être indispensable pour atteindre le but d'intérêt général [20]. Toutefois, pour bénéficier de l'exonération, cette activité doit en principe rester subsidiaire par rapport à l'activité à but non lucratif de l'entité [21]. Par conséquent, une entité exonérée ne devrait pas compter sur l'exercice d'une telle activité à but lucratif pour créer une source d'autofinancement important, au risque de perdre son statut exonéré;

→ *Activité à but lucratif «filialisée»*

Une entité exonérée *peut détenir une participation dans une (ou plusieurs) sociétés commerciales* dont le but ou en tout cas l'effet est de jouer le rôle de source d'autofinancement. De manière générale, dans les situations de détention passive de participations, on estime que l'entité exonérée n'exerce pas une activité lucrative, mais qu'elle gère simplement son patrimoine [22]. S'agissant du seuil de participation dans le capital d'une entreprise commerciale, toutes les variantes sont théoriquement possibles. Une participation de moins de 50% n'est en principe pas problématique [23]. S'agissant des placements de capitaux excédant 50% du capital d'une entreprise commerciale, ils peuvent être admissibles dans le contexte de l'exonération fiscale lorsqu'ils ne permettent pas d'exercer une influence sur la direction de l'entre-

*«Une entité exonérée peut détenir une participation dans une (ou plusieurs) sociétés commerciales dont le but ou en tout cas l'effet est de jouer le rôle de source d'autofinancement.»*

prise [24]. Il sied encore de noter qu'en cas de participation importante, la loi exige expressément que l'intérêt de maintenir la société commerciale soit subordonné au but d'utilité publique [25]. Par ailleurs, l'entreprise détenue doit fournir des contributions régulières et importantes à l'entité exonérée, qui doit les consacrer effectivement à une activité d'utilité publique [26]. Une séparation nette doit alors être établie entre les deux entités, l'entité exonérée (ou ses organes) ne pouvant pas avoir d'activité dirigeante dans l'entreprise détenue [27]. Ce cas de figure (i.e. la filialisation d'une activité à but lucratif) est relativement intéressante pour l'autofinancement d'une entité exonérée, pour

autant que les conditions énumérées ci-dessus soient respectées;

→ Activité à but lucratif sujet à l'exonération partielle

Enfin, la possibilité existe de bénéficier d'une *exonération partielle*. Cette éventualité est prévue par l'administration fédérale des contributions dans sa Circulaire N° 12 et concerne les situations où les fonds des personnes morales exonérées ne peuvent être consacrés exclusivement et irrévocablement au but d'utilité publique [28]. Une exonération partielle est soumise à certaines conditions: premièrement, l'activité exonérée doit être *importante* (la Circulaire N° 12 ne précise toutefois pas comment mesurer l'importance de l'activité exonérée). Deuxièmement, les fonds pour lesquels l'exonération est demandée doivent être *clairement séparés* du reste de la fortune et des revenus [29]. En pratique, cela signifie que l'entité partiellement exonérée doit tenir des comptabilités distinctes pour les activités à but lucratif et non lucratif. Les bénéfices d'une activité commerciale d'une personne morale exonérée partiellement seront alors imposés selon le régime ordinaire.

Il convient de noter que les pratiques cantonales peuvent varier concernant le seuil d'activité commerciale tolérée, cette dernière étant susceptible d'être interprétée selon des critères différents.

D'une manière générale, le cadre légal suisse relatif à l'exonération des entités philanthropiques n'est pas conçu pour être appliqué à des modèles semi-philanthropiques, parfois appelés «hybrides», comportant une activité importante d'autofinancement direct. Toutefois, il convient de ne pas perdre de vue que les fondations et les associations ne bénéficiant pas d'exonération sont *imposées à un taux nettement inférieur* à celui des sociétés de capitaux et des coopératives. Le taux de l'impôt fédéral direct sur le bénéfice net des associations et fondations est ainsi de 4,25 % (alors qu'il est de 8,5 % pour ce qui est des sociétés de capitaux et des coopératives). Par ailleurs, le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas CHF 5000 (art. 71 LIFD). À Genève par exemple, le taux

cantonal est légèrement progressif; il oscille selon le bénéfice imposable entre 5 et 10% (les sociétés de capitaux et les coopératives étant quant à elles soumises au taux de 10%) [30]. Par conséquent, même dans le cas où une exonération n'est pas accordée, ces entités bénéficient déjà de taux plus favorables

*«Même dans le cas où une exonération n'est pas accordée, ces entités bénéficient déjà de taux plus favorables que les sociétés habituellement utilisées pour l'exercice d'une activité à but lucratif.»*

que les sociétés habituellement utilisées pour l'exercice d'une activité à but lucratif, c'est-à-dire les sociétés de capitaux et les coopératives.

### 3. CONCLUSION

Le cadre légal suisse relatif aux entités fiscalement exonérées distingue clairement les activités à but lucratif et non lucratif. La volonté du législateur est d'exonérer uniquement les bénéfices générés par cette dernière catégorie, c'est-à-dire en présence d'une activité à but non lucratif. Des exceptions à la règle générale interdisant l'activité à but lucratif existent, mais elles sont restrictives et analysées au cas par cas par l'administration fiscale cantonale respective. Il est finalement intéressant de relever que le système d'incitations fiscales actuel n'est pas conçu pour être appliqué à des modèles semi-philanthropiques ou hybrides, comportant une activité importante d'autofinancement direct via une entité exonérée. Étant donné toutefois que les taux applicables aux entités le plus souvent utilisées dans le domaine de la philanthropie (fondations et associations) sont généralement plus bas, celles-ci bénéficient en toute hypothèse d'un certain allègement octroyé par le législateur. ■

**Notes:** 1) Art. 56, let. g de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD); art. 23 al. 1 let. f de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (642.14; LHID). 2) Un des principaux documents administratifs est la Circulaire N° 12 de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 1994 relative à l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (ci-après: Circulaire N° 12). D'autres documents administratifs relatifs à l'interprétation de la notion d'utilité publique ainsi qu'à ses différents aspects sont émis par la Conférence suisse des impôts (CSI). Il s'agit notamment des Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales «Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels. Déductibilité des libéralités» du 18.01.2008 (ci-après: les Informations) ainsi que des Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales

«Exonération des institutions poursuivant des buts culturels» d'août 2010. S'agissant de la jurisprudence, les arrêts fédéraux et cantonaux sont nombreux à ce sujet, nous pouvons par exemple citer les arrêts du Tribunal fédéral 2C\_143/2013 du 16 août 2013, 2C\_251/2012 du 17 août 2012 et 2C\_592/2008 du 2 février 2009. 3) Arrêts du Tribunal fédéral 2C\_143/2013 du 16 août 2013 consid. 3.3, 2C\_251/2012 du 17 août 2012 consid. 2.1, 2C\_592/2008 du 2 février 2009 consid. 2.3; Oberson, Droit fiscal suisse, N. 42 p. 221. 4) Urech, Commentaire romand sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad. art. 56 LIFD N. 60, p. 1030. 5) Idem, N. 74, p. 1035; Circulaire N° 12, p. 6. 6) Circulaire N° 12, p. 5-6. 7) Idem, p. 4. 8) Idem, p. 3. 9) Urech, N. 74, p. 1035. 10) Urech, N. 72 p. 1034. 11) ATF 121 I 279, consid. 4 a et les références citées. 12) Ibidem. 13) Art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2000, RS 101. 14) Casanova, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, in Archives 71 [2002] p. 10. 15) Greter, ad art. 56 N. 38 p. 820, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum

schweizerischen Steuerrecht, 2 éd., 2008. 16) Urech, N. 74 P. 1035 avec renvoi à Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, as art. 56 N 41. 17) Ibidem. 18) Circulaire N° 12, p. 4; Urech, N. 75 p. 1035. 19) Circulaire N° 12, p. 4. 20) La Circulaire N° 12 cite des exemples comme exploitation d'un terrain agricole ou d'un atelier d'apprentissage par une maison d'éducation. Circulaire N° 12, p. 4. 21) Ibidem. 22) Urech, N. 76, 77-79, p. 1035-1036; Circulaire N° 12, p. 4. 23) Greter, N. 34 p. 817. 24) Circulaire N° 12, p. 4. 25) Articles 56 let. g LIFD et 23 al. 1 let. f LHID; Circulaire N° 12 p. 4. Greter/Greter, ad. art. 23, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3<sup>ème</sup> éd., 2017. 26) Circulaire N° 12, p. 4. 27) Greter, N. 34, p. 817. 28) Circulaire N° 12, p. 4-6. 29) Idem, p. 6. 30) Art. 25 LIPM de la Loi sur l'imposition des personnes morales du 23 septembre 1994 (LIPM; D 3 15).