



Conférence YIN

Questions choisies en matière de fondations exonérées

Stanislas Cramer
Jenny Benoit-Gonin

Genève, le 21 novembre 2024

Plan

1. Conditions cumulatives pour l'exonération fiscale
2. Portée de l'exonération fiscale
3. Examen par l'Autorité fédérale de surveillance des fondations (« **ASF** »)
4. Buts économiques
5. Fondations holding et membre de liaison
6. Désintéressement – Rémunération des membres du Conseil de fondation

1. Conditions cumulatives pour l'exonération fiscale

Bases légales : Art. 56 let. g LIFD / art. 23 al. 1 let. f LHID

Pratique :

- *Circulaire AFC N°12 du 8 juillet 1994*
- *Informations pratiques CSI à l'intention des administrations fiscales cantonales du 18 janvier 2008 (version 03.11.2023)*
- *Publications cantonales (e.g., Guide des exonérations fiscales pour les associations et fondations à Genève, Page « Exonération fiscale » publiée sur www.vd.ch)*

Conditions générales

- Personne morale
- Exclusivité de l'utilisation des fonds
- Irrévocabilité de l'affectation des fonds (clause de non-retour)
- Poursuite effective de l'activité (vérification de l'utilisation effective des bénéficiaires)

Buts de pure utilité publique

- Activité d'intérêt général (y.c. hors de Suisse)
- Cercle des bénéficiaires ouvert
- Désintéressement (absence de but lucratif, rémunération des membres dirigeants)

1. Conditions cumulatives pour l'exonération fiscale

Cercle des bénéficiaires ouvert

- Cercle des bénéficiaires doit être illimité (principe).
- Des limitations peuvent uniquement résulter de critères objectifs, et non subjectifs (e.g., membres de la fondation, cercle familial).
- Cercle trop restreint des bénéficiaires (TF 2C_664/2007): Une fondation n'ayant qu'un seul bénéficiaire direct, sous la forme d'une association qui se chargerait elle-même de répartir en son nom les fonds reçus, implique que le cercle des bénéficiaires de ladite fondation est trop restreint (refus de l'exonération).

1. Conditions cumulatives pour l'exonération fiscale

Désintéressement

- Activité qui sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme (= dévouement à la communauté).
- La fondation ne doit pas poursuivre ses propres intérêts ou intérêts des fondateurs. Cela implique une absence de buts lucratifs.

But lucratif: « *personne morale en situation réelle de concurrence ou de monopole économique qui engage des capitaux et du travail pour obtenir un bénéfice et exige, pour ses prestations, une rétribution analogue à celle qui est payée d'ordinaire dans la vie économique.* » (cf. Circulaire AFC N°12/1994, ch. 3).

- Exigence de sacrifice de la part des membres du Conseil de fondation (= absence de rémunération des membres dirigeants).
- Interdiction de thésaurisation (ATF 2C_485/2015): Si le but principal de la fondation est la thésaurisation (e.g., constitution de réserves hors de proportion avec la réalisation des tâches futures), pas de droit à l'exonération. Aides et soutiens octroyés (CHF 62'000 s/ bénéfice de CHF 156'428) pas hors de proportion. Patrimoine composé essentiellement de titres = pas d'obligation de distribuer chaque année l'intégralité du bénéfice.

2. Portée de l'exonération fiscale

Pour la fondation

- Exonération ICC/IFD au niveau de l'impôt sur le bénéfice et le capital: durée indéterminée (principe)
- Exonération de l'impôt sur les successions et les donations
- Exonération de l'impôt immobilier selon pratiques cantonales (GE: impôt immobilier complémentaire en cas d'affectation directe au but social d'utilité publique / VD: Soumis)
- Exonération aux droits de mutation selon pratiques cantonales (GE/VD: Exonération si l'immeuble est directement affecté à la poursuite du but exonéré)
- Impôt sur les gains immobiliers : soumis dans tous les cas (cf. art. 23 al. 4 LHID)

(cf. ATF récent 9C_393/2023 : IBGI vs impôt sur le bénéfice dans le canton de GE)

Rattachement économique (établissement stable ou bien immobilier)

- Demande d'exonération effectuée auprès du siège (principe)
- Etablissement stable: exonération obtenue dans le canton du siège suffisante (principe)
- Bien immobilier: demande d'exonération à effectuer dans le canton du lieu de situation de l'immeuble.

2. Portée de l'exonération fiscale

Fondation
exonérée
(Genève)



Colonie de vacances
et exploitation non lucrative
d'un hôtel (Valais)

- Jurisprudence basée sur l'art. 23 al. 1 let. f LHID : demande d'exonération peut être présentée en tout temps, aussi longtemps qu'une décision de taxation n'a pas été rendue et n'est pas entrée en force.
- **GE:** Demande d'exonération acceptée par les autorités fiscales genevoises (5 ans avant et après la demande).
- **VS:**
 - Périodes fiscales 2015 – 2017: démarches exécutées auprès du SCC-VS postérieurement à l'entrée en force des taxations; demande de révision refusée.
 - Période fiscale 2018: conditions d'exonération à vérifier auprès du siège; pas d'exonération (totale) en Valais.

Cf. ATF 9C_674/2022 du 12.04.2023

3. Examen par l'Autorité fédérale de surveillance des fondations (« ASF »)

Rôle de surveillance (art. 84 CC)

Fondations classiques (activités à l'échelle nationale, transfrontalière ou internationale), sauf si but statutaire lié à la prévoyance professionnelle, fondations ecclésiastiques, fondations de famille.

Examen préliminaire facultatif (Formulaire F)

- Modèle de statuts (fondation classique);
- Vérification des statuts + règlement(s):
 - Contraire aux dispositions légales applicable aux fondations (art. 80 ss CC) ?
 - Règlement(s) contraire(s) aux statuts?
 - Financement de la fondation, conflits d'intérêts potentiels, anticipation des situations de blocage (prise de décision par le Conseil de fondation), etc.

Assujettissement à la surveillance

- Communication de l'inscription par l'office du registre du commerce;
- Décision sujette à recours auprès du TAF;
- Versement capital de dotation initial de min. CHF 50k (délai de 6 mois).

3. Examen par l'Autorité fédérale de surveillance des fondations (« ASF »)

Contrôle annuel des rapports de gestion

- Remise du rapport annuel dans les 6 mois suivants la clôture de l'exercice :
 - Rapport d'activité avec description complète des activités de la fondation et événements importants de l'année sous revue; liste exhaustive des bénéficiaires/projets soutenus et montants accordés individuellement;
 - Procès-verbal complet approuvant les comptes et le rapport d'activité.

→ Contrôle de la gestion du patrimoine + revue des activités de la fondation.

Modification des statuts et des règlements

- Soumis obligatoirement à l'ASF pour examen.

Lien entre autorité de surveillance et autorités fiscales

- Collaboration possible (art. 112 LIFD; art. 39 LHID);
- Signalement spontané des cas qui pourraient faire l'objet d'une imposition incomplète;
- Autorités fiscales, en principe, soumises au secret fiscal.

4. Buts économiques

- « *Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public* » (art. 56 let. g, 2^{ème} phrase LIFD).
- ATF 147 II 287 (Arrêt 2C_166/2020 du 10.05.2021) : Une exonération fiscale reste possible tant que les objectifs de bienfaisance de la fondation ne sont pas altérés par un intérêt à la préservation de l'entreprise détenue, et que la détention de participations ne représente réellement qu'un moyen d'atteindre ces objectifs (et non un but en soit).
- Pas rempli pour fondation dont le seul actif est une participation de 100%:
 - Qui représente 87% des actifs de la fondation
 - Et 94% de ses revenus (intérêts et dividendes)
- Intérêt au maintien de l'entreprise sous-jacente = trop fort pour que l'on puisse considérer qu'il s'agit d'une activité économique à caractère subalterne.
- Doctrine: très critique sur cet arrêt.

4. Buts économiques

Location immobilière (jurisprudence récente)

- GE, ATA/375/2024: Fondation dont la seule activité consiste à louer un bâtiment à une association reconnue d'utilité publique (exploitant un EMS).
- Le TAPI a fait une application analogue de l'ATF 147 II 287: la Fondation a besoin que l'association survive (interdépendance trop forte).
- CACJ: utilité publique reconnue, problématique pas assimilable à celle de la détention d'une participation. La location de l'immeuble à un EMS contribue à un but d'utilité publique. En cas de disparition de l'association, location de l'immeuble à une autre entité, dans un but similaire serait envisageable.

4. Buts économiques

Soutien entrepreneurial / *impact investment*

- Plutôt que de procéder à un apport à fonds perdu, la Fondation finance un projet par l'un des moyens suivants:
 - Prêt (avec ou sans intérêt)
 - Prêt convertible
 - Prise d'une participation
 - Autre instrument – ex: impact bond – remboursement / intérêt que si un résultat est atteint
- Admissibilité au regard de l'expectative de retour de fonds ? Oui, selon OPEL, pratique ZH, si:
 - But d'utilité publique
 - Absence de marché pour financer le projet: investissement qu'un tiers (agissant à but lucratif) n'effectuerait pas
- ATA 375/2024 : prêt à des tiers admissibles, tant que ne crée pas de conflit d'intérêt mettant en cause le désintéressement + part raisonnable du patrimoine de la Fondation.

5. Fondations holding et membre de liaison

Fondations holding

« L'acquisition et l'administration de **participations en capital importantes** à des entreprises ont un caractère public lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées. » (art. 56 let. g, 3^{ème} phrase LIFD).

- Principe: détention d'une participation majoritaire voire détenue à 100% confirmé par le TF (cf. ATF 2C_166/2020, consid. 8.2.).
- Soumis à deux conditions cumulatives:
 - Absence d'activités dirigeantes; et
 - Subordination au but d'utilité publique.

5. Fondations holding et membre de liaison

Absence d'activités dirigeantes

« Les purs placement de capitaux – même s'il s'agit de participations de plus de 50% à des entreprises – ne s'opposent plus à l'exonération de l'impôt, lorsque ces placements **ne permettent pas d'exercer une influence sur la direction de l'entreprise**. C'est notamment le cas lorsqu'un autre sujet de droit détient les droits de vote.» (cf. Circulaire AFC N°12/1994).

- Détention de participations doit se limiter à la **simple gestion de fortune**.
- Gestion de la fortune = tâche du Conseil de fondation. Principes applicables = principe de la sécurité, de la rentabilité, de la liquidité, de la répartition des risques et de la préservation du capital (ATF 124 III 97).
- Exercice du droit de vote attaché aux actions = « bonne pratique » pour les fondations d'utilité publique. Exercice actif des droits d'actionnaire recommandé, notamment avec l'objectif d'inciter les entreprises à adopter une pratique commerciale plus durable (cf. Swiss Foundation Code 2021, p. 161).

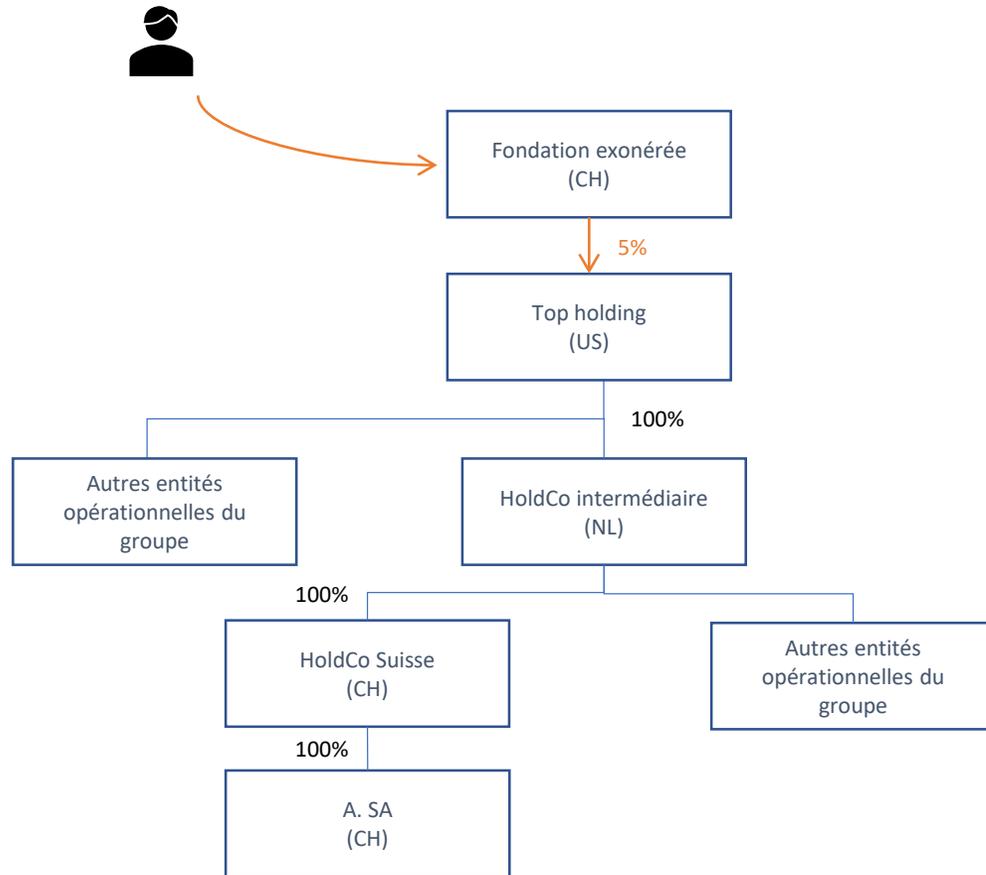
« la simple possibilité d'assumer une activité dirigeante ne suffit pas à refuser une exonération; il faut au contraire qu'une telle activité soit effectivement exercée par la personne morale requérant l'exonération » (cf. ATF 2C_166/2020, consid. 8.2).

5. Fondations holding et membre de liaison

Membre de liaison

- Nécessite une séparation claire entre le conseil de fondation et le conseil d'administration (qui doivent être indépendants l'un de l'autre), même si une **personne assurant la liaison** est tolérée (cf. Circulaire AFC N°12/1994).
- Limites du membre de liaison?
 - Membres du conseil de fondation qui siègent au conseil d'administration de la société détenue par la fondation ;
 - Domination de ces membres ;
 - Exercice effectif des activités dirigeantes.

5. Fondations holding et membre de liaison



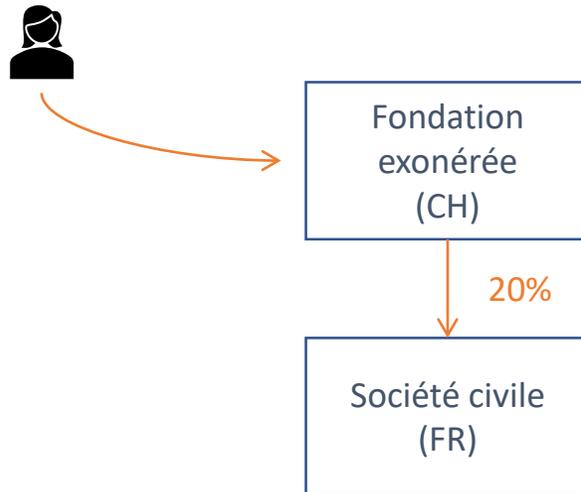
Structure de détention simplifiée / Groupe = plus de 100 sociétés.

Exemple 1:

- Souhait du fondateur d'apporter une partie de sa participation (5%) détenue dans le groupe D à la fondation existante;
- Fondateur =
 - Président du Conseil de fondation;
 - Fonction de haute direction opérationnelle au sein du groupe D;
 - Conseil d'administration de 3 filiales du groupe D, dont 2x filiales suisses (HoldCo suisse; A. SA) et 1x filiale américaine.

→ Pas de position dirigeante auprès des sociétés contrôlant le groupe D.

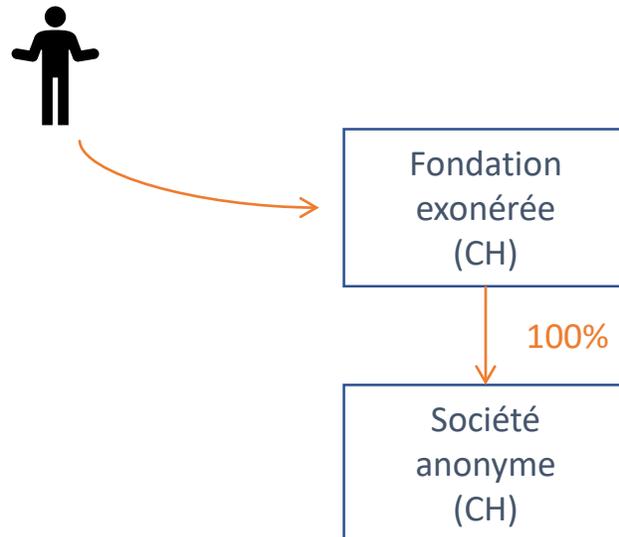
5. Fondations holding et membre de liaison



Exemple 2 :

- Souhait de la fondatrice d'apporter l'intégralité de sa participation minoritaire (20%) détenue dans la société civile française à la fondation existante;
 - Société civile française (+ de 100 ans) constituée historiquement par deux familles. Prise de décision par 2x associés-gérants (1 représentant par famille).
 - Fondateur =
 - Présidente du Conseil de fondation;
 - Associée-gérante pour son groupe familial.
- Absence de domination au sein de la direction de l'entreprise donc pas d'influence suffisante.

5. Fondations holding et membre de liaison



Exemple 3 :

- Souhait du fondateur d'apporter l'intégralité de sa participation (100%) détenue dans la société anonyme suisse à une nouvelle fondation;
- SA constituée historiquement par le fondateur;
- But = organisation de sa succession / pas d'enfants;
- Fondateur =
 - Président du Conseil de fondation;
 - Président du Conseil d'administration.

→ Domination, mais sacrifice important peut être reconnu si l'objectif est la poursuite du but d'intérêt public.

5. Fondations holding et membre de liaison

Subordination au but d'utilité publique

- Obligation de distribution de la société détenue vs interdiction de thésaurisation;
- « *L'entreprise détenue doit donc fournir des **contributions régulières et importantes** à la fondation qui doit les consacrer effectivement à une activité altruiste et d'intérêt général, donc d'utilité publique.* » (cf. Circulaire AFC N°12/1994).
- Exigence de diversification?

*« Il en serait peut-être allé autrement si, ..., la fondation avait placé sa fortune conformément aux principes de sécurité, de liquidité et de **répartition des risques**, comme l'exige en principe l'art. 84 al. 2 CC, et, partant **investi dans diverses entreprises**, plutôt que de conserver un lieu économique et juridique étroit et exclusif avec son ancienne entreprise »* (cf. ATF 2C_166/2020, consid. 8.6).

6. Désintéressement – rémunération du conseil de fondation

État de la pratique

- Pratique développée dans la plupart des cantons:
 - Aucune rémunération
 - Uniquement dédommagement (montant très bas)
 - Pas de cumul avec une fonction d'employé de la fondation
- GE: Règle = Bénévolat exigé
 - Sous réserve du remboursement des frais effectifs
 - Et de la perception de jetons de présence du montant de ceux perçus pour siéger dans des commissions officielles (env. CHF 65.-/heure pour un membre, CHF 85.-/heure pour présidence)
 - Aucun défraiement pour le temps consacré à la préparation
- VD: *Directives en matière d'indemnisation des membres d'organes d'entités exonérées des impôts en raison de leur but de pure utilité publique* du 29 janvier 2024
 - Jusqu'à 60 h/an: bénévolat, remboursement des frais selon règlement approuvé par ACI
 - Au-delà de 60 h/an: rémunération possible, sujette à ruling de l'ACI

6. Désintéressement – rémunération du conseil de fondation

État de la pratique

- Très critiqué: aucune exigence de la sorte ne ressort du droit civil, ni de la LIFD/LHID.
- Rémunérer le conseil n'exclut pas que la fondation elle-même agisse de façon désintéressée.
- Swiss Foundation Code (2021): « *L'exigence du bénévolat imposée aux membres du conseil de fondation est en contradiction radicale avec la lourde charge de la responsabilité civile individuelle illimitée qui leur est dévolue* ».

6. Désintéressement – rémunération du conseil de fondation

Nouvelles perspectives

- Nouvelles directives du canton de ZH, basées sur le rapport émis par A. OPEL.
- Une rémunération des membres du conseil est désormais possible. Cette dernière doit être adéquate / conforme au marché.
- Critères appliqués (sujets à interprétation...):
 - Liés à la fondation: surface économique de la fondation, rapport entre la rémunération perçue et (i) autres coûts de fonctionnement, (ii) projets soutenus, (iii) fortune fondation.
 - Liés au mandat: temps consacré, complexité des tâches, cahier des charges, position au sein du conseil.
 - Liés à la personne: expérience professionnelle, plus-value apportée par sa présence (à l'interne comme à l'externe – relationnel)
- Procéduralement: le canton de ZH semble disposé à ne pas remettre en cause la rémunération perçue, si cette dernière ne suscite pas de remarque de l'autorité de surveillance des fondations (sauf abus manifeste).

6. Désintéressement – rémunération du conseil de fondation

Nouvelles perspectives

- Perspectives dans d'autres cantons?
 - Pas contraire au Code civil
 - Rémunération du conseil n'exclut pas une activité désintéressée de la part de la fondation
 - Exclusion de la rémunération pour le fondateur / ses proches ?
 - Augmentation de la qualité des organes de la fondation
 - Renforcer / maintenir l'attractivité du canton

Des questions ?

Merci pour votre attention