Septembre 2016

TAX BRIEFING

Fiscalité du mécénat en faveur d'institutions culturelles en Suisse et à l'étranger

Julie Wynne

Vous êtes amateur d'art domicilié en Suisse et souhaitez soutenir des institutions culturelles en Suisse et à l'étranger. Quel régime fiscal s'applique au mécénat culturel ?

Deux éléments entrent en compte d'un point de vue fiscal : d'une part, l'exonération des droits de donation/succession pour le don en faveur de l'institution culturelle, d'autre part la déductibilité du don des revenus du donateur.

Nous allons revoir deux situations, celle du mécénat en faveur d'institutions culturelles en Suisse (1.) puis celle du mécénat en faveur d'institutions culturelles à l'étranger (2.).

1. Mécénat en faveur d'institutions culturelles en Suisse

Nous examinerons d'abord le régime applicable au mécénat en faveur d'institutions culturelles en Suisse. Ce régime est réglé tant par le droit cantonal que fédéral.

Peuvent bénéficier de ce régime soit les institutions culturelles sous la forme d'établissements publics, tels que musées, opéras ou théâtres, détenus par l'Etat, ou alors sous la forme d'institutions privées reconnues d'utilité publique.

Pour être reconnue **d'utilité publique**, une institution doit poursuivre un but d'intérêt général ; les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel peuvent être considérées comme étant d'intérêt général. De plus, outre l'élément objectif de l'intérêt général, la notion d'utilité publique comprend un élément subjectif, le désintéressement. Une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle sert l'intérêt public et se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité[1].

En matière culturelle, l'intérêt général – condition nécessaire à la reconnaissance d'utilité publique – est reconnu si la manifestation culturelle est accessible à chacun. Un intérêt général est notamment admis pour les productions d'un haut niveau artistique qui sont offertes à un large public, celles qui revêtent un caractère de formation générale et celles favorisant l'intérêt commun ainsi que celles qui, à la rigueur, d'un point de vue religieux, forment le caractère[2]. En ce qui concerne la notion de désintéressement en matière culturelle, elle est interprétée en ce sens que les manifestations publiques à caractère culturel et artistique sont d'utilité publique lorsqu'elles ne poursuivent pas les intérêts propres de la personne morale et de ses membres mais qu'elles sont tournées vers les intérêts des tiers et du grand public. Au vu de la pratique fiscale, le but d'intérêt général d'une institution culturelle n'est pas toujours retenu facilement selon les activités déployées par cette dernière et le public visé ; une

[1] Circulaire no 12 de l'AFC du 8 juillet 1994.

[2] Pour des détails sur cette notion, voir la circulaire de la Conférence suisse des impôts d'août 2010 intitulée « Exonération des institutions poursuivant des buts culturels ».

préparation minutieuse de la demande d'exonération fiscale est par conséquent nécessaire.

Les cantons, qui sont seuls à prélever des droits sur les successions et les donations, prévoient une exonération des droits d'enregistrement des donations ainsi qu'une exonération des droits de succession sur les institutions d'héritiers, legs et autres libéralités à cause de mort à des organisations caritatives reconnues d'utilité publique et à des établissements publics, tels que dans le domaine culturel musées, opéras ou théâtres.

En sus de cette exonération des droits de donation/succession pour le don en faveur d'une institution culturelle étatique ou une institution culturelle privée reconnue d'utilité publique, tant le droit fédéral que le droit cantonal prévoient à certaines conditions la déductibilité du don des revenus du donateur.

Au niveau fédéral, il existe, dans le cadre de l'impôt sur le revenu pour les particuliers et de l'impôt sur le bénéfice pour les personnes morales, une exonération fiscale des dons en faveur d'organisations qui poursuivent des buts d'utilité publique ainsi qu'en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. Les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales (telles que biens immobiliers ou œuvres d'art) par des particuliers à des organisations d'utilité publique qui ont leur siège en Suisse ou à des établissements publics sont déductibles du revenu jusqu'à concurrence de 20% des revenus et à condition que ces dons s'élèvent au moins à CHF 100 par année fiscale (voir art. 33a LIFD). En ce qui concerne les personnes morales, des dons jusqu'à 20% du bénéfice sont considérées comme des charges justifiées par l'usage commercial (voir art. 59, al. 1, let. c, LIFD).

Le principe de la déductibilité des dons à des organisations caritatives suisses et des établissements publics suisses existe dans tous les **cantons** conformément à la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (art. 9 al. 2 let. I LHID), chaque canton pouvant déterminer le cadre de la déductibilité en matière d'impôts cantonaux et communaux. La majorité des cantons s'est alignée sur la règle fédérale de déductibilité jusqu'à 20% des revenus/bénéfice ; toutefois, certains cantons offrent une déductibilité différente tels que Bâle-Campagne qui permet 100% de déductibilité des versements bénévoles effectués par les particuliers ou des personnes morales ou alors Neuchâtel qui offre une déductibilité limitée à 5% des revenus pour les dons de particuliers et de 10% pour les dons de personnes morales.

Au vu de ce qui précède, vous pouvez verser des dons en Suisse tant à des institutions culturelles étatiques, telles que musées, théâtres, bibliothèques, indépendants ou dépendants de la Confédération, des cantons ou des communes, qu'à des institutions culturelles privées reconnues d'utilité publique, et ceux-ci seront déductibles de vos revenus jusqu'à concurrence de 20% de vos revenus.

2. Mécénat en faveur d'institutions culturelles à l'étranger

Comme une des conditions pour pouvoir bénéficier de la déductibilité fiscale du don à une institution culturelle d'utilité publique est qu'il soit effectué en faveur d'une personne morale qui a son siège en Suisse, les donations faites directement par des personnes physiques ou morales suisses à des organisations caritatives étrangères ne sont en principe pas exonérées en Suisse.

Quand bien même l'Union européenne soumet désormais, suite à l'arrêt *Persche* de la CJCE[3], les dons transnationaux en son sein à un meilleur régime, compte tenu de l'obligation pour les Etats membres de l'Union européenne d'avoir une approche non discriminatoire dans le domaine du traitement fiscal des fondations d'intérêt public et de leurs donateurs, cette pratique n'a pour l'instant pas encore été reconnue pour les dons transnationaux avec la Suisse alors même qu'elle se justifierait selon le principe

[3] Arrêt de la CJCE du 27 janvier 2009 dans l'affaire C-318/07 *Hein Persche / Finanzamt Lüdenscheid*. Voir aussi l'Arrêt de la CJCE du 14 septembre 2006 dans l'affaire C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer contre Finanzamt München für Körperschaften*.

de la libre circulation des capitaux.

Aussi comment structurer de manière optimale fiscalement son soutien à une institution culturelle à l'étranger afin de pouvoir bénéficier tant de l'exonération des droits de donation/succession du don que de la déductibilité du don des revenus du donateur ?

Don par l'entremise de Transnational Giving Europe

Une option pour soutenir une institution culturelle dans un pays d'Europe est de passer par le truchement du réseau transnational européen privé, Transnational Giving Europe (TGE)[4], qui s'appuie sur des fondations dites « référentes » dans chacun des pays ouverts au système permet aux donateurs, particuliers ou entreprises, de soutenir des organisations caritatives d'autres pays membres tout en bénéficiant des avantages fiscaux prévus par la législation de leur pays de résidence. Le partenaire de TGE en Suisse est la Swiss Philanthropy Foundation[5].

Par ce biais le don est versé à une entité reconnue d'utilité publique suisse qui peut par conséquent remettre une attestation de don permettant une déductibilité du don des revenus du donateur. Le don est ensuite reversé à la fondation référente dans le pays du siège de l'entité bénéficiaire qui le remet finalement à l'entité bénéficiaire.

Don par l'entremise de l'association des amis ou de la fondation suisse de fundraising

Une autre option est de verser le don à une association ou une fondation suisse ayant comme but exclusif ou non de soutenir l'institution culturelle en question. Il est ainsi courant d'avoir des organisations suisses telles que l' « Association suisse des Amis de … » qui regroupent les amis et mécènes de telle institution culturelle étrangère. Ces associations peuvent bénéficier de l'exonération pour raison d'utilité publique pour autant que leurs statuts et leur demande d'exonération fiscale démontrent suffisamment que l'activité de l'association est désintéressée et que le cercle de destinataires des prestations est suffisamment ouvert pour pouvoir justifier l'intérêt général.

Il est ainsi possible de verser son don à l'organisation caritative suisse qui, elle, pourra dans le cadre de ses activités déployer des actions à l'étranger et soutenir l'institution culturelle étrangère. En effet, le système libéral suisse permet d'exonérer les activités mondiales d'une organisation caritative suisse dans la mesure où ses activités poursuivent des buts d'intérêt général et sont désintéressés.

Dans le cas d'organisations caritatives suisses qui agissent dans l'intérêt de collectivités étrangères («fund raising») et pour octroyer l'exonération fiscale pour raison d'utilité publique, l'autorité fiscale requiert une transparence maximale en ce qui concerne les relations entre l'entité suisse et l'entité étrangère bénéficiant des donations. Il est de fait nécessaire d'obtenir la décision d'exonération de l'Etat étranger, les statuts de l'entité étrangère et les bilans. De même, l'entité étrangère doit respecter les conditions et les critères de l'utilité publique selon le droit suisse[6].

Pour les activités exercées en dehors de la Suisse, l'Autorité fédérale de surveillance des fondations et l'autorité fiscale exercent un contrôle accru auprès de l'organisation caritative suisse et exigent en particulier la preuve de la réalisation des buts par des moyens appropriés (rapports d'activité, comptes annuels,..).

[4] Pour plus d'informations, voir le site web de Transnational Giving Europe http://www.transnationalgiving.eu/.

[5] Pour plus d'informations, voir le site web de la Swiss Philanthrophy Foundation http://www.swissphilanthropy.ch/.

[6] Circulaire de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 intitulée « Exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts cultuels – Déductibilité des libéralités », pp. 14ss.

Particularité : don à une institution française

Une particularité existe avec la France avec laquelle a été conclu un accord bilatéral avec plusieurs cantons suisses concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés[7].

Selon ce dernier, les donations et successions portant sur des biens mobiliers ou immobiliers consenties ou dévolues à la République française (Etat, collectivités territoriales et régions) sont exonérées, dans les cantons parties au présent accord, de l'impôt sur les donations et sur les successions. La même exonération s'applique aux donations et successions consenties ou dévolues aux organismes français à buts exclusivement désintéressés, exerçant leur activité notamment dans le domaine scientifique, artistique, culturel ou charitable, à condition que cette exonération soit admise en faveur d'organismes de même nature créés ou organisés dans les cantons parties au présent accord (art. 2).

Toutefois, il convient de relever que cet accord ne permet qu'une exonération des droits de donation ou de succession mais non une déductibilité du don des revenus du donateur.

3. Conclusion

Le mécénat culturel dispose d'un régime assez favorable en Suisse, quand bien même il n'est pas aussi incitatif que celui existant dans d'autres pays, tels que les Etats-Unis et la France, en raison de la déductibilité inférieure des dons.

Nous attendons désormais surtout une amélioration du régime fiscal applicable aux dons transfrontaliers, en particulier avec les pays de l'Union européenne, qui devraient pouvoir appliquer à la Suisse le régime de l'eurodonateur développé suite à la jurisprudence de la CJCE dans les arrêts *Stauffer* et *Persche*.

En parallèle, il serait souhaitable que la Suisse conclue des accords bilatéraux spécifiques relatif au traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés, similaires à celui qui existe avec la France, ou alors que soient intégrées dans les conventions de double imposition des règles de non-discrimination avec déductibilité fiscale pour les dons transfrontaliers.

Rien ne justifie que le mécénat en Suisse reste local et national et ne puisse être soutenu pour un déploiement à l'étranger, à l'heure des amateurs d'art globe-trotters et à une époque de synergies entre institutions culturelles de plusieurs pays.

[7] RS 0.642.034.91.

QUI EST FRORIEP?

Créée en 1966, Froriep est l'une des Etudes d'avocats leaders en Suisse. Elle compte environ 90 avocats et est présente à Zurich, Genève et Zoug, mais aussi à l'étranger, avec des bureaux à Londres et à Madrid. Elle assiste ses clients sur des questions de droit suisse et de fiscalité.

Nous avons développé une clientèle allant des grandes multinationales à la clientèle privée locale et internationale. Notre structure unique, totalement intégrée, y compris au niveau international, reflète l'importance que nous portons aux questions comportant des aspects transnationaux. Nous valorisons et favorisons la continuité d'une relation forte avec nos clients. Nos équipes sont formées "sur mesure", à partir de chaque secteur de la pratique et parmi notre réseau de bureaux.

Nombre de nos avocats et conseillés fiscaux sont reconnus comme leaders dans leur domaine d'activité, ainsi nos clients bénéficient de nos connaissances approfondies et de notre large diversité de talents, langues, et cultures qui font de nos juristes des professionnels polyvalents et flexibles.

ZURICH
Bellerivestrasse 201
CH-8034 Zurich
Tel. +41 44 386 60 00
Fax +41 44 383 60 50
zurich@froriep.ch

GENEVA
4 Rue Charles-Bonnet
CH-1211 Geneva 12
Tel. +41 22 839 63 00
Fax +41 22 347 71 59
geneva@froriep.ch

ZUG
Grafenaustrasse 5
CH-6302 Zug
Tel. +41 41 710 60 00
Fax +41 41 710 60 01
zug@froriep.ch

LONDON
17 Godliman Street
GB-London EC4V 5BD
Tel. +44 20 7236 6000
Fax +44 20 7248 0209
london@froriep.ch

MADRID
Antonio Maura 10
ES-28014 Madrid
Tel. +34 91 523 77 90
Fax +34 91 531 36 62
madrid@froriep.ch

© FRORIEP SA 2016. Ce blog contient des informations d'ordre général concernant les développements dans le domaine juridique en Suisse et ne fournit aucun conseil sur des sujets particuliers. La reproduction est autorisée avec mention de la source.