



14.470

Initiative parlementaire
Renforcer l'attractivité de la Suisse pour les fondations
Rapport de la Commission des affaires juridiques du Conseil des États

du 21 novembre 2019

Condensé

A l'heure actuelle, les fondations disposent déjà d'un environnement favorable grâce à un droit des fondations libéral. En effet, celles-ci peuvent compléter et soutenir l'action de l'Etat. La culture, la formation, la recherche et les sciences ainsi que l'aide sociale pourraient également bénéficier de l'aide supplémentaire apportée par un plus grand nombre de fondations. Le présent projet de loi a pour but de renforcer encore plus l'attractivité de la Suisse pour les fondations.

La révision de la législation sur les fondations touche les domaines suivants :

- *publication régulière de données concernant les organisations exonérées d'impôts en raison de leur utilité publique;*
- *réglementation plus claire de la légitimation pour déposer une plainte auprès de l'autorité de surveillance des fondations;*
- *optimisation des droits du fondateur par l'extension de son droit de modification aux modifications portant sur l'organisation;*
- *simplification des modifications de l'acte de fondation;*
- *limitation de la responsabilité des membres bénévoles d'organes de fondation;*
- *institution d'un régime de faveur pour les libéralités consenties au débit d'une succession et possibilité de reporter un don sur des périodes fiscales ultérieures;*
- *ni refus ni retrait de l'exonération fiscale pour les organisations d'utilité publique qui versent des honoraires appropriés aux membres de leurs organes de direction stratégique.*

Ces mesures répondent à des besoins réels et sont modérées et praticables. Leur mise en œuvre garantit le maintien de bases légales qui ont fait leur preuve.

Rapport

1 Genèse

1.1 Initiative parlementaire

Le 9 décembre 2014, le conseiller aux États Werner Luginbühl a déposé une initiative parlementaire formulée en ces termes :

«Le Parlement est chargé de procéder aux modifications législatives qui s'imposent pour améliorer les conditions-cadres applicables en Suisse au secteur des institutions d'utilité publique et des fondations et assurer ainsi un fonctionnement libéral et efficace de ce secteur, notamment par les mesures suivantes:

- 1. publication régulière par l'Office fédéral de la statistique (OFS) de données concernant les organisations exonérées d'impôts en raison de leur utilité publique;*
- 2. réglementation plus claire de la légitimation pour déposer une plainte auprès de l'autorité de surveillance des fondations, prévoyant de donner qualité à agir aux personnes ayant un intérêt légitime à contrôler l'activité des organes d'une fondation;*
- 3. optimisation des droits du fondateur par l'extension du droit de modification aux modifications portant sur l'organisation, lorsque l'acte de fondation prévoit cette possibilité;*
- 4. simplification des modifications de l'acte de fondation par des procédures non bureaucratiques, sans acte notarial et par une réglementation ouverte applicable aux modifications mineures de l'acte de fondation;*
- 5. limitation de la responsabilité des membres bénévoles d'organes de fondation par l'exclusion de la responsabilité en cas de négligence légère (sous réserve d'une réglementation statutaire contraire);*
- 6. institution d'un régime de faveur pour les libéralités consenties par des héritiers au débit de la succession, en accordant à ceux-ci une augmentation unique de la déduction fiscale pour les dons l'année du décès ou l'année suivante, ou encore l'année du passage successoral;*
- 7. possibilité de reporter un don sur des périodes fiscales ultérieures si la limite maximale de la déduction pour les dons est dépassée;*
- 8. ni refus ni retrait de l'exonération fiscale pour les organisations d'utilité publique qui versent des honoraires appropriés aux membres de leurs organes de direction stratégique; cette pratique est conforme au Code civil et doit donc également être possible au regard du droit fiscal.»*

Cette initiative parlementaire était développée comme suit :

«Comme site d'établissement de fondations, avec un secteur philanthropique très développé et de nombreux sièges d'organisations internationales d'utilité publique, la Suisse revêt une importance mondiale. Pour consolider durablement cette position, il faut créer des conditions-cadres institutionnelles et juridiques qui tiennent

compte des besoins actuels du secteur des institutions d'utilité publique et des institutions non lucratives. En comparaison internationale, la Suisse occupe à cet égard une position de pointe dans le domaine de l'autorégulation des organisations d'utilité publique. Le label de qualité Zewo, la norme comptable Swiss GAAP FER 21, de même que les deux codes de gouvernance Swiss NPO-Code et Swiss Foundation Code, ont posé des jalons internationaux et contribuent de manière substantielle à l'efficacité du secteur des organisations à but non lucratif, créant ainsi une base importante pour que ce secteur socialement essentiel puisse œuvrer efficacement à atteindre les buts qu'il se donne.

La présente initiative vise à renforcer davantage les bonnes conditions-cadres applicables à ce domaine important, en demandant que les lois correspondantes – notamment le CC et la LIFD – soient modifiées et complétées. L'accent est mis principalement sur une plus grande transparence dans la branche, une meilleure efficacité de l'activité des fondations et l'optimisation des dispositions du droit des fondations et du droit fiscal.

Parallèlement aux améliorations à l'échelon fédéral, le dialogue sera également engagé avec les cantons au sujet d'autres mesures relevant de leurs compétences.»

Dans le cadre de l'examen préalable, la Commission des affaires juridiques du Conseil des États (CAJ-E) a décidé le 3 novembre 2015, par 7 voix contre 1 et 3 abstentions, de donner suite à l'initiative, conformément à l'art. 109, al. 2, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement (LParl)¹. La Commission des affaires juridiques du Conseil national (CAJ-N) s'est penchée sur l'initiative lors de ses réunions du 12 mai 2016 et du 19 août 2016 et a par ailleurs mené des auditions à ce sujet. Le 3 novembre 2016, elle a décidé, par 13 voix contre 6, de ne pas suivre la décision de son homologue du Conseil des États. Le 15 août 2017, la CAJ-E s'est par conséquent à nouveau penchée sur l'initiative dans le cadre de l'examen préalable et a décidé, par 10 voix contre 2 et 1 abstention, de proposer à son conseil de donner suite à l'initiative. Dans son rapport du 15 août 2017, elle soulignait la nécessité d'agir pour améliorer les conditions-cadres institutionnelles et juridiques des fondations établies en Suisse. Le 12 septembre 2017, le Conseil des États a décidé de donner suite à l'initiative, se ralliant sans opposition à la proposition de sa commission. À la suite de cette décision sans équivoque du Conseil des États, la CAJ-N a finalement approuvé elle aussi l'initiative, par 9 voix contre 5 et 8 abstentions, lors de sa séance du 20 octobre 2017. La CAJ-E a ainsi pu entamer ses travaux d'élaboration d'un projet.

1.2 Travaux de la commission

La commission s'est penchée sur la mise en œuvre de l'initiative parlementaire le 14 mai 2019. Ayant pris acte d'un document de travail de l'administration et de l'avis d'un groupe d'experts, elle a décidé de charger l'administration d'élaborer un avant-projet sur la base de ces travaux préliminaires.

La commission a pris acte de l'avant-projet le 28 octobre 2019, l'a examiné et adopté. Lors de sa séance du 21 novembre, elle a examiné et adopté le rapport explicatif.

¹ RS 171.10.

Conformément à la loi du 18 mars 2005 sur la consultation (VLG)², une consultation sera menée sur cet avant-projet.

Comme l'art. 112, al. 1, LParl le lui permet, la Commission s'est fait assister dans son travail par le Département fédéral de justice et police, le Département fédéral des finances et les experts suivants (par ordre alphabétique): Dr. Christoph Degen, proFonds, l'association faîtière des fondations d'utilité publique de Suisse; Prof. Dr. Dominique Jakob, professeur ordinaire à l'Université de Zurich; Prof. Tit. Dr. Hans Lichtsteiner, professeur titulaire à l'Université de Fribourg; Prof. Dr. Georg von Schnurbein, professeur associé à l'Université de Bâle.

2 Grandes lignes du projet

Les fondations disposent aujourd'hui déjà d'un environnement favorable grâce à un droit des fondations libéral. La commission tient cependant à renforcer encore l'attractivité de la Suisse pour les fondations, et cet dans cet esprit qu'elle a décidé de soutenir les huit mesures proposées dans l'initiative parlementaire :

- publication régulière de données concernant les organisations exonérées d'impôts en raison de leur utilité publique (ch. 1 de l'Iv.Pa.);
- réglementation plus claire de la légitimation pour déposer une plainte auprès de l'autorité de surveillance des fondations (ch. 2 de l'Iv.Pa.);
- optimisation des droits du fondateur par l'extension de son droit de modification aux modifications portant sur l'organisation (ch. 3 de l'Iv.Pa.);
- simplification des modifications de l'acte de fondation (ch. 4 de l'Iv.Pa.);
- limitation de la responsabilité des membres bénévoles d'organes de fondation (ch. 5 de l'Iv.Pa.);
- institution d'un régime de faveur pour les libéralités consenties au débit d'une succession et possibilité de reporter un don sur des périodes fiscales ultérieures (ch. 6 et 7 de l'Iv.Pa.);
- ni refus ni retrait de l'exonération fiscale pour les organisations d'utilité publique qui versent des honoraires appropriés aux membres de leurs organes de direction stratégique (ch. 8 de l'Iv.Pa.).

La commission estime que ces mesures répondent à des besoins réels et qu'elles sont modérées et praticables. En outre, leur mise en œuvre ne nécessite pas une révision totale du droit des fondations, garantissant ainsi le maintien de bases légales qui ont fait leur preuve.

² RS 172.061.

3 **Commentaire des dispositions**

3.1 **Publication régulière de données concernant les organisations exonérées d'impôts en raison de leur utilité publique (ch. 1 de l'Iv.Pa.)**

3.1.1 **Grandes lignes du projet**

Afin de promouvoir la transparence de la branche et des statuts, il est urgent d'introduire un registre national des organisations d'utilité publique exonérées de l'impôt.

L'introduction d'un registre de ce genre tient compte du fait que la confiance accordée par la société à des institutions est fortement liée à leur transparence. Actuellement, l'accès aux informations relatives aux organisations d'utilité publique en Suisse est réglé de manière très hétéroclite. Alors que les fondations (d'utilité publique ou non) sont inscrites au registre du commerce, les associations ne le sont qu'à certaines conditions. Par ailleurs, les autorités de surveillance gèrent des registres organisés de différentes manières dans lesquels elles répertorient les fondations classiques qui sont soumises à leur surveillance. Les autorités fiscales cantonales, de leur côté, tiennent des listes des institutions auxquelles des libéralités déductibles sur le plan fiscal peuvent être versées. Elles y inscrivent cependant aussi des institutions publiques notamment, telles que des universités et des musées. Enfin, il existe une série de listes établies par des privés, dont la composition diffère en fonction de l'objectif³.

La multiplicité des services entrave davantage la transparence qu'elle ne l'améliore. Cela est d'autant plus vrai que les différents répertoires présentent des informations lacunaires. Par exemple, le registre du commerce ne fournit aucune indication sur l'éventuel caractère d'utilité publique d'une organisation, et les listes des administrations fiscales cantonales ne contiennent généralement que les organisations d'utilité publique qui ont leur siège dans le canton. Or, selon l'art. 33a de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD)⁴ et l'art. 9, al. 2, let. i, de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID)⁵, la déduction des dons vaut pour toutes les organisations reconnues d'utilité publique en Suisse. La publication demandée favorise en outre l'harmonisation fiscale en ce qui concerne la reconnaissance intercantonale de l'exonération fiscale.

Il est donc dans l'intérêt public de créer un registre national des organisations exonérées de l'impôt en raison de leur utilité publique, afin de garantir la transparence de la branche et des statuts. Un registre national permettra aux donateurs de vérifier facilement si une organisation est effectivement exonérée de l'impôt et réduira les possibilités pour une organisation d'attirer les donateurs en diffusant de fausses informations sur son statut fiscal. Il fournira en outre aux milieux politiques et

³ Le Center for Philanthropy Studies de l'Université de Bâle propose un accès sous forme agrégée au contenu de sa banque de données sur les fondations d'utilité publique à l'adresse www.stiftungsstatistik.ch. Outre les registres de fondations tenus dans un but commercial, tels que www.fundraiso.ch ou www.stiftungschweiz.ch, qui s'adressent principalement aux collecteurs de fonds et aux organismes à but non lucratif à la recherche de fonds, il existe les listes des services privés de certification, comme la Zewo ou Code d'honneur, qui répertorient les organisations certifiées.

⁴ **RS 642.11.**

⁵ **RS 642.14.**

scientifiques et à la population une vue d'ensemble des organisations d'utilité publique exonérées de l'impôt en Suisse. De plus, les organisations qui ne sont pas d'utilité publique, par exemple les associations poursuivant des buts idéaux, ne seront pas concernées par une nouvelle obligation d'enregistrement.

Afin de satisfaire à ce besoin de transparence générale, le registre devra inclure une série de données, qui sont déjà connues et qui peuvent être collectées sans générer de charge administrative supplémentaire pour les organisations concernées, à savoir:

- la raison de commerce,
- la forme juridique,
- le siège et adresse,
- la date de fondation,
- la date de l'exonération de l'impôt,
- le but et le champ d'activité.

Les autorités fiscales cantonales seront tenues de transmettre ces informations à l'Office fédéral de la statistique (OFS) en vertu des dispositions qui sont ajoutées dans la LIFD et la LHID.

Elles devront collecter et communiquer ces données chaque année, au titre de l'obligation de collaborer du droit fiscal.

Le registre prévu dans le cadre de ce projet présente l'avantage d'alléger la charge de travail des autres services. De nos jours, les donateurs institutionnels tels que les fondations, les offices fédéraux et les institutions cantonales demandent souvent que les organisations soutenues soient immatriculées au registre du commerce afin de protéger leur activité d'encouragement. Si les organisations d'utilité publique sont systématiquement répertoriées dans un registre public, cette demande sera satisfaite.

3.1.2 Commentaire des modifications de la loi fédérale sur le numéro d'identification des entreprises

Pour remplir les objectifs poursuivis par l'initiative parlementaire Luginbühl (ch. 1 de l'initiative) le plus simplement possible, une modification de la loi fédérale sur le numéro d'identification des entreprises (LIDE)⁶ est nécessaire. Elle permettra l'enregistrement des informations sur les entités exonérées de l'impôt conformément à la LIFD et à la LHID et la publication annuelle d'une liste de toutes les entités exonérées de l'impôt en Suisse et des informations requises dans l'initiative parlementaire.

De ce fait, il faut modifier l'art. 6, al. 2, let. b, LIDE et inclure les informations relatives à l'activité économique dans les caractères clés pour qu'elles puissent être publiquement accessibles. L'initiative parlementaire Luginbühl ne demande la publication de ces informations que pour les personnes morales exonérées de l'impôt. Les informations relatives à l'activité économique ne sont pas des informations sensibles et sont déjà largement connues. Il s'impose donc de les inclure parmi les

6 **RS 431.03.**

caractères clés pour l'ensemble des entités IDE afin de pouvoir les rendre accessibles.

En outre, il faut ajouter dans les caractères clés la date de l'inscription et de la radiation au registre de commerce, le statut de personne morale exonérée de l'impôt conformément à la LIFD et à la LHID, la forme juridique selon le standard eCh0097⁷ et la date de fondation. Ces informations doivent être publiées pour les personnes morales exonérées de l'impôt. Elles doivent de ce fait être définies comme des caractères clés (voir art. 11, al. 1, LIDE). Ces informations ne sont pas des informations sensibles et permettent d'identifier les entités IDE. Il est donc opportun de les rendre publiquement accessibles pour toutes les entités IDE. Toutefois, la consultation de ces informations restera limitée à des requêtes individuelles pour les entités IDE qui ne sont pas exonérées de l'impôt pour buts de service public ou d'utilité publique.

La modification de l'art. 11 est nécessaire pour indiquer de manière transparente que les personnes morales exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique feront l'objet d'une publication annuelle sous forme de liste.

Une partie des informations qui seront publiées dans la liste figurent déjà parmi les caractères clés dans la LIDE, d'autres sont ajoutées par ce projet de modification de la loi. Les données prévues pour apparaître sur la liste publiée annuellement sont le nom, la raison de commerce ou la dénomination et l'adresse de l'entité (déjà présent dans les caractères clés), la forme juridique (nouveau), le siège (déjà présent dans les caractères clés), l'adresse (déjà présent dans les caractères clés), la date de fondation (nouveau), la date de l'exonération de l'impôt (nouveau), le but de l'entité d'après les statuts ou l'acte de fondation juridique (nouveau), l'activité économique selon une nomenclature uniforme (nouveau).

En ce qui concerne les deux derniers éléments, notons que la description du but figure déjà dans la LIDE mais sous les caractères additionnels et devra apparaître à l'avenir sous les caractères clés. Il est proposé en outre d'utiliser la nomenclature générale des activités économiques (NOGA)⁸ pour les informations relatives à l'activité économique. La NOGA 2008 est un outil de travail fondamental pour structurer, analyser et présenter des informations statistiques. Elle permet de classer les unités statistiques «entreprises» et «établissements» en fonction de leur activité économique et de les regrouper en des ensembles cohérents. Elle sert à reproduire la réalité le plus fidèlement possible, de manière exhaustive et suffisamment détaillée. Il s'agit d'une nomenclature qui est reliée aux nomenclatures internationales, la NACE au niveau européen, l'ISIC au niveau mondial. Cette nomenclature est déjà utilisée dans la LIDE. Les partenaires qui seront appelés à fournir des informations sur les personnes morales exonérées de l'impôt ne verront donc pas leur charge de travail augmenter.

Notons que la LIDE utilise l'expression «activité économique», tirée de la NOGA, pour désigner le champ d'activité d'une organisation; son acception dans ce contexte

⁷ eCH-0097 – Norme concernant les données Identification des entreprises:
<https://www.ech.ch/dokument/034c4b17-7935-4be8-9ab3-5bbab28441b6>.

⁸ <https://www.bfs.admin.ch/bfs/fr/home/statistiques/industrie-services/nomenclatures/noga.html>

ne doit pas être confondue avec celle qui en est faite parfois dans le domaine de l'exonération fiscale.

3.1.3 Commentaires des dispositions de la LIFD et LHID

Art. 110a LIFD

La disposition prévoit que les autorités fiscales cantonales transmettent au moins une fois par année certaines informations sur les personnes morales qui sont exonérées de l'impôt dans le canton en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique (art. 56, let. g, LIFD) à l'OFS en vue de l'établissement d'une liste pour l'ensemble de la Suisse.

Des informations ne devront être collectées que pour les personnes morales exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique. Les autres personnes morales et institutions mentionnées à l'art. 56 LIFD ne seront pas concernées.

Pour satisfaire au besoin de transparence générale présenté sous chiffre 2.1, les informations suivantes devront être consignées:

- a. raison de commerce;
- b. forme juridique;
- c. siège et adresse;
- d. date de fondation;
- e. date de l'exonération de l'impôt;
- f. but de l'organisation et champ d'activité.

Les données indiquées sous les lettres a à e sont claires et n'ont pas besoin d'explications supplémentaires. S'agissant du but de l'organisation et du champ d'activité, la nomenclature de la LIDE doit être utilisée (NOGA; voir également le commentaire de l'art. 11, al. 1^{bis}, LIDE). Cette nomenclature doit être respectée dans tous les registres cantonaux et dans le registre national. Dans la LIDE, le champ d'activité d'une organisation est désigné par l'expression «activité économique», tirée de la NOGA; son acception dans ce contexte ne doit pas être confondue avec celle qui en est faite parfois dans le domaine de l'exonération fiscale. C'est pourquoi l'art. 110d LIFD privilégie l'expression «but et champ d'activité».

Sachant que ces données sont saisies par les autorités fiscales cantonales dans le cadre de l'exécution de la LIFD, qu'elles ne sont pas toutes accessibles au public (en particulier l'indication de l'exonération) et qu'elles sont soumises au secret fiscal (art. 110, al. 1, LIFD), une base légale claire doit être créée afin que le secret fiscal puisse être levé (art. 110, al. 2, LIFD). L'art. 110a LIFD doit donc non seulement préciser que les autorités fiscales cantonales doivent transmettre les informations sur les personnes morales exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, mais aussi indiquer en détail les données qu'elles doivent publier.

L'OFS est responsable de l'établissement de la liste nationale.

Art. 207c LIFD Disposition transitoire relative à l'art. 110a LIFD

Les autorités fiscales cantonales devront transmettre à l'OFS les informations visées à l'art. 110a pour la première fois l'année suivant l'entrée en vigueur de la modification, ce qui laisse suffisamment de temps aux cantons pour se préparer.

Art. 39b LHID

Nous renvoyons au commentaire de l'art. 110a LIFD.

Art. 78h LHID

Nous renvoyons au commentaire de l'art. 207c AP-LIFD.

Art. 72a LHID

La LHID étant une loi-cadre, les cantons doivent adapter leur législation fiscale aux modifications de cette loi.

En règle générale, les cantons ont besoin d'au moins deux ans. Le Conseil fédéral en tient compte lorsqu'il fixe la date de l'entrée en vigueur d'une révision de la LHID et de la LIFD. De cette manière, il s'assure que les modifications entrent en vigueur simultanément pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonaux.

3.2 Réglementation plus claire de la légitimation pour déposer une plainte auprès de l'autorité de surveillance des fondations (ch. 2 de l'Iv.Pa.)

Art. 84, al. 3, CC

Le droit des fondations actuel prévoit de nombreuses voies de droit permettant d'assurer la protection juridique et la bonne gouvernance des fondations. La plainte à l'autorité de surveillance des fondations est la principale de ces voies de droit. Il s'agit d'une requête à l'autorité de surveillance qui confère à son auteur la qualité de partie et lui donne le droit d'obtenir une décision⁹. Le droit de plainte à l'autorité de surveillance découle de l'art. 84, al. 2, CC, selon lequel l'autorité de surveillance pourvoit à ce que les biens des fondations soient employés conformément à leur destination¹⁰. La plainte à l'autorité de surveillance n'est pas ouverte à tous ; ce n'est pas un droit de plainte populaire¹¹. La jurisprudence du Tribunal fédéral exige «un

⁹ Arrêt B-383/2009 du TAF du 29 septembre 2009, consid. 2.1; ATF 112 Ia 180 consid. 3/c/aa et 107 II 385 consid. 3 avec d'autres références et GRÜNINGER Harold, Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, 6^e édition 2018, Art. 84, N 17 (cit. GRÜNINGER, BSK-ZGB I) et ATF 112 Ia 190 avec d'autres références

¹⁰ GRÜNINGER, BSK-ZGB I, Art. 84, N 17 et ATF 112 Ia 190 avec d'autres références

¹¹ Cf. ATF 107 II 385 consid. 4; RIEMER Hans Michael, Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60-89^{bis} ZGB), Stämpflis Handkommentar, Berne 2012, Art. 84, N 25.

intérêt personnel du plaignant à ce que la mesure qu'il demande soit prise». Est ainsi légitimée à déposer une plainte toute personne «qui sera effectivement un jour dans une position lui permettant d'obtenir une prestation ou un autre avantage de la fondation». Le Tribunal fédéral exige donc que la personne «puisse aujourd'hui déjà donner des indications concrètes sur la nature de son intérêt futur¹²». Cette description peut recouvrir des destinataires (potentiels) qui ont une certaine probabilité de se trouver un jour en situation de bénéficier de la fondation et qui sont dans un rapport concret avec les buts de celle-ci¹³. La définition vise ainsi principalement les ayants droit et ne tient pas suffisamment compte du but principal de la plainte à l'autorité de surveillance, qui est de protéger la volonté du fondateur et de garantir que l'administration de la fondation respecte les statuts de celle-ci et la loi.

Après avoir discuté de l'opportunité de biffer la disposition, la commission a décidé de maintenir l'art. 84 al.3 et ainsi soumettre à la consultation la possibilité de déposer une plainte auprès de l'autorité de surveillance des fondations. La commission souhaite donc régler de manière plus concise le droit de recours en améliorant la description de la qualité pour recourir par la voie de la plainte à l'autorité de surveillance des fondations, afin de protéger plus efficacement les fondations et d'écarter les menaces. Elle propose donc de régler plus clairement la plainte à l'autorité de surveillance des fondations dans un troisième alinéa de l'art. 84 CC qui donnerait le droit de déposer une plainte à toute personne ayant un «intérêt légitime à contrôler». Il ne s'agit pas de l'obtention d'avantages personnels, mais d'un intérêt à ce que l'administration de la fondation soit conforme aux statuts et à la loi, intérêt qui gagne une légitimité particulière sur la base de la relation – de nature juridique, professionnelle ou personnelle – du plaignant avec la fondation, ce qui permet également d'éviter de créer un droit de plainte populaire, qui n'est pas souhaité. Un intérêt légitime à contrôler peut ainsi être reconnu non seulement à l'ayant droit ou au créancier, qui peuvent faire valoir une prétention concrète à l'égard de la fondation, ou une expectative, mais aussi au fondateur lui-même, dont la volonté doit être mise en œuvre par les organes, et donc protégée par l'autorité de surveillance. Les contributeurs ultérieurs au capital de la fondation et les donateurs ultérieurs peuvent aussi se prévaloir d'un intérêt légitime à contrôler, par exemple lorsque leurs contributions ou dons ne sont pas utilisés conformément à leur destination. Il en va de même pour les personnes proches du fondateur et les membres de sa famille, notamment ses descendants, qui peuvent avoir un intérêt légitime à contrôler suite au décès du fondateur, ou qui peuvent faire valoir une proximité particulière avec le fondateur ou avec la fondation, les légitimant à répondre de l'administration conforme à la loi et de la protection de la fondation. En outre, un «intérêt légitime à contrôler» peut aussi être reconnu aux membres des organes, pour autant que leurs intérêts soient protégés par le droit des fondations. Ne pourraient en revanche pas déposer une plainte les

¹² ATF 107 II 385 consid. 4. Cf aussi arrêt du Tribunal fédéral du 23.3.2012, 9C_823/2011, consid. 2.1; arrêt 5A_97/2018 du Tribunal fédéral du 10.9.2018; arrêt B-2948/2017 du TAF du 21.12.2017, consid. 4.7.

¹³ Cf. JAKOB Dominique, Kurzkommentar ZGB, Basel 2012, Art. 84 N 11 (cit. JAKOB, KUKO-ZGB).

personnes n'ayant qu'un intérêt abstrait aux actes de la fondation¹⁴. Pour le reste, le projet renonce à inscrire dans la loi une définition de la notion d'«intérêt légitime à contrôler». Il appartiendra à la jurisprudence et à la doctrine de préciser les contours de cette notion d'une manière qui réponde aux enjeux de la pratique.

3.3 Optimisation des droits du fondateur par l'extension de son droit de modification aux modifications portant sur l'organisation (Ch. 3 de l'Iv.Pa.)

Art. 86a, al. 1, CC

La commission entend donner plus de flexibilité aux fondations et renforcer les droits du fondateur en rendant la modification de leur organisation plus simple qu'elle ne l'est aujourd'hui selon l'art. 85 CC. L'idée est d'étendre le droit de modification accordé au fondateur concernant le but de la fondation (art. 86a CC) pour inclure les modifications portant sur l'organisation, par exemple la création ou la suppression d'un organe consultatif, d'un conseil familial ou d'une réglementation des élections. Une modification de l'organisation doit être possible lorsque le fondateur a prévu un droit de modification dans l'acte de fondation, lorsqu'il en fait la requête auprès de l'autorité fédérale ou cantonale compétente et lorsqu'au moins dix ans se sont écoulés depuis la constitution de la fondation ou depuis la dernière modification requise par le fondateur. Cette extension du droit de modification qu'il est proposé d'inscrire à l'art. 86a, al. 1, CC est aussi judicieuse parce que bien souvent, une modification du but d'une fondation implique aussi une modification de son organisation. L'extension du droit de modification ne devrait pas entraîner une multiplication des interventions du fondateur dans les affaires de la fondation, car le droit en vigueur lui permet déjà d'exercer une influence concernant le but de la fondation. Les délais de dix ans pour les modifications du but et de l'organisation doivent courir indépendamment les uns des autres, ce qui signifie qu'une modification du but d'une fondation qui ne s'accompagne pas d'une modification de son organisation n'exclut pas le droit du fondateur de modifier l'organisation de la fondation.

3.4 Simplification des modifications de l'acte de fondation (ch. 4 de l'Iv.Pa.)

Art. 86b et art. 86c CC

L'actuel art. 86b CC traite des modifications «accessoires» de l'acte de fondation auxquelles l'autorité de surveillance peut procéder, après avoir entendu l'organe suprême de la fondation, lorsque ces modifications sont commandées par des motifs

¹⁴ Cf. JAKOB Dominique, *Schutz der Stiftung*, Tübingen 2006, p. 110 ss et 498 s.; JAKOB Dominique, *Das Stiftungsrecht der Schweiz im Europa des dritten Jahrtausends*, SJZ 104 (2008) N° 22, p. 538 (cit. JAKOB, *Stiftungsrecht Schweiz/Europas*) et JAKOB, KUKO-ZGB, art. 84 n° 12.

objectivement justifiés et qu'elles ne lèsent pas les droits de tiers. Sont considérées comme accessoires des modifications minimales du but ou de l'organisation de la fondation, des modifications mineures et parfois purement rédactionnelles et des modifications de nom¹⁵. L'art. 86b CC ne dit pas si de telles modifications de l'acte de fondation, que l'autorité de surveillance approuve en rendant une décision de modification, doivent faire l'objet d'un acte notarié. La manière de procéder diffère ainsi selon les cantons et les autorités de surveillance. Certains cantons exigent un acte notarié pour la modification de l'acte de fondation, d'autres non¹⁶.

La commission considère, d'une part, que la disposition actuelle est formulée de manière trop restrictive. La nouvelle formulation proposée de l'art. 86b CC n'exige donc plus que les modifications de l'acte de fondation soient «commandées par des motifs objectivement justifiés», mais simplement qu'elles soient «justifiées par des motifs objectifs». Cette révision de la loi renforce la flexibilité et la capacité d'adaptation des fondations, conçues pour durer, dans un environnement qui évolue toujours plus rapidement. La précision apportée à cette disposition permet par ailleurs de tenir compte de la pratique devenue plus libérale des autorités de surveillance des fondations. D'autre part, la modification proposée de l'art. 86c CC permettra de poser clairement que dans toute la Suisse, une modification d'un acte de fondation approuvée par une autorité de l'État par une décision de modification ne nécessite désormais pas d'acte notarié.

3.5 **Limitation de la responsabilité des membres bénévoles d'organes de fondation (ch. 5 de l'IV.pa.)**

Art. 55, al. 4, CC

Selon les indications du Centers for Philanthropy Studies (CEPS) de l'Université de Bâle, la Suisse compte quelque 13 000 fondations et 76 000 associations. Il y a donc près de 70 000 mandats à occuper dans des conseils de fondation et environ 600 000 dans des comités d'associations. Les 70 000 mandats des conseils de fondation sont assumés par quelque 62 000 personnes, ce qui signifie que la plus grande partie d'entre elles (plus de 90 %) n'ont qu'un mandat et qu'un petit nombre seulement cumulent deux mandats ou plus. Par ailleurs, le nombre de personnes qui sont disposées à assumer ces fonctions à titre bénévole est en diminution. Les organisations

¹⁵ Cf. VEZ Parisima, Commentaire Romand, Code civil I, art. 1-359 CC, Bâle 2010, art. 86b n 7. C'est aussi le point de vue des autorités de surveillance des fondations, cf. entre autres: Merkblatt BVS Zürich, BVG- und Stiftungsaufsicht, Urkundenänderung von Stiftungen unter Aufsicht des Bezirks- oder Gemeinderates (https://www.bvs-zh.ch/assets/dokumente/vorsorge_formulare_und_merkblaetter/merkblatt_zur_urkundenaenderung_falls_bvs_nur_aenderungsbehoerde_1.pdf).

¹⁶ RIEMER Hans Michael, Berner Kommentar, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, Dritter Teilband: Die Stiftungen, Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80-89^{bis} ZGB, Bern 1975, Art. 85/86 N 75 (cit. RIEMER, BK-ZGB), cf. entre autres : Merkblatt zu den beiden möglichen Verfahren bei Urkundenänderungen nach Art. 86b ZGB (resp. nach Art. 62 Abs. 2 BVG in Verbindung mit Art. 86b ZGB) gemäss § 10 der Ordnung über die Stiftungsaufsicht vom 23. Januar 2012 resp. § 7 der Ordnung über die berufliche Vorsorge vom 23. Januar 2012.

d'utilité publique sont confrontées au défi de trouver des personnes à la fois disposées à assumer ces fonctions et possédant les connaissances pour le faire. La commission veut faciliter le recrutement en nombres suffisants de personnes dans des organisations à but non lucratif notamment en créant un nouvel art. 55, al. 4, CC limitant la responsabilité personnelle des membres bénévoles d'organes de personnes morales.

Selon le droit en vigueur, la responsabilité de tous les membres des organes – même de ceux agissant à titre bénévole – est engagée pour toute faute, incluant donc les cas de négligence légère. Cette responsabilité est personnelle et illimitée, ce qui signifie que les membres des organes répondent de leurs fautes sur la totalité de leur fortune privée. La commission estime que ce régime de responsabilité est excessif s'agissant de personnes exerçant des fonctions à titre bénévole au sein d'organisations à but non lucratif. Leur responsabilité ne devrait être engagée qu'en cas de négligence grave ou de faute intentionnelle. Les membres agissant à titre gracieux pensent souvent que leur responsabilité est exclue en cas de négligence légère, en raison du caractère bénévole de leur engagement. La limitation de la responsabilité qu'il est proposé d'inscrire à l'art. 55, al. 4, CC permettra d'établir la sécurité du droit concernant cette présomption répandue, mais erronée selon le droit en vigueur. Cette limitation de la responsabilité s'appliquera non pas uniquement aux organisations d'utilité publique, mais aussi à toutes les personnes morales à but non lucratif. Le privilège de responsabilité s'appliquera donc non seulement aux fondations et aux associations, mais notamment aussi aux sociétés anonymes, aux sociétés en commandite par actions, aux sociétés à responsabilité limitée et aux coopératives, pour autant qu'elles poursuivent des buts non lucratifs et que les membres des organes agissent à titre bénévole. En effet, le recrutement de membres bénévoles est un défi non seulement pour les institutions d'utilité publique exonérées d'impôts, mais aussi pour les organisations poursuivant des buts idéaux, comme les associations sportives ou les sociétés de chants.

L'art. 55, al. 4, CC tel qu'il est proposé permet à la personne qui établit une fondation ou crée une personne morale d'exclure dans les statuts la limitation de la responsabilité des membres des organes agissant à titre bénévole et de prévoir explicitement que leur responsabilité est engagée aussi en cas de négligence légère. La commission ne s'attend cependant pas à ce que les organes travaillent avec moins de diligence qu'actuellement si leur responsabilité n'est pas engagée dans des cas de négligence légère.

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'engagement bénévole implique que les prestations fournies ne donnent pas lieu à une indemnité¹⁷. La notion de bénévolat n'exclut donc pas le remboursement des frais effectifs d'un membre d'un organe agissant à titre bénévole, mais elle est incompatible avec le versement d'honoraires pour des prestations fournies ou de frais forfaitaires ayant le caractère d'honoraires.

La responsabilité selon l'art. 52, al. 2, de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS)¹⁸ n'est pas touchée par la limitation de la responsabilité prévue ici, puisqu'il s'agit d'une *lex specialis*.

¹⁷ Cf. arrêt 9C_145/2010 du Tribunal fédéral du 15 juin 2010, consid. 5.3.

¹⁸ **RS 831.10.**

3.6

Institution d'un régime de faveur pour les libéralités consenties au débit d'une succession / possibilité de reporter un don sur des périodes fiscales ultérieures (ch. 6 et 7 de l'Iv.Pa.)

3.6.1

Grandes lignes du projet

La Suisse est un important pays donateur¹⁹. L'arrivée à la retraite des baby-boomers et l'évolution démographique de la population suisse signifieront ces prochaines années que quantité de personnes recevront des héritages à un âge où elles n'auront plus besoin de l'intégralité de la fortune héritée à des fins privées. Ce phénomène se traduira par un potentiel de dons très élevés en faveur de buts d'utilité publique ou de la création de fondations, potentiel qui, faute d'incitations fiscales, ne pourra pas être entièrement exploité.

Les héritiers (ou donataires) doivent pouvoir bénéficier d'une augmentation unique de la déduction fiscale accordée sur les dons lorsqu'ils consentent des libéralités à une organisation d'utilité publique exonérée de l'impôt ou créent des fondations l'année du décès (ou de la donation) ou l'année suivante, le but étant de créer une incitation pour qu'une part substantielle des héritages ne reste pas dans la fortune privée, mais soit utilisée pour des projets d'utilité publique. Afin d'exploiter de manière optimale le potentiel des libéralités provenant d'une succession ou d'une donation, la *déduction accordée sur les dons* ne doit pas être plafonnée.

Selon le droit actuel, les dons versés à des organisations d'utilité publique ne peuvent être déduits du revenu imposable que dans une certaine mesure. Les personnes à faible revenu (en valeur absolue) atteignent plus rapidement le plafond de la déduction. C'est pourquoi, les dons qui dépassent la limite légale de la déduction, fixée à 20 % en règle générale du revenu ou du bénéfice du donateur doivent pouvoir être reportés sur des périodes de taxation ultérieures. Le but est de soutenir les donateurs dans leur désir de mettre une part substantielle de leur revenu ou de leur bénéfice au service de la société et de s'engager en faveur de l'intérêt commun. La possibilité de reporter un don doit être autorisée pour un nombre illimité de périodes fiscales afin d'exploiter de manière optimale ce potentiel.

3.6.2

Commentaire des dispositions

Art. 33a, al. 2 et 3, LIFD

Droit actuel

Les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts (art. 56, let. g, LIFD, art. 23, al. 1, let. f, LHID). 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

¹⁹ Voir les statistiques et infographies de la Zewo, disponibles à l'adresse <https://www.zewo.ch/fr/zewo/Publications/Etudes-et-statistiques>.

service public ou d'utilité publique peuvent être déduits du revenu en vertu de l'art. 33a 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. En vertu de l'art. 9, al. 2, let. i, LHID, les cantons fixent librement la limite de la déduction des dons. De plus, les dons des personnes morales sont considérés comme des charges justifiées par l'usage commercial jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net (art. 59, al. 1, let. c, LIFD). Selon l'art. 25, al. 1, let. c, LHID, les cantons fixent aussi librement le plafond de cette déduction. Ces dispositions sont précisées dans la circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 8 juillet 1994²⁰ et dans les informations pratiques de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008²¹.

Nouvelle réglementation

L'al. 1 prévoit que la limite supérieure de la déduction, fixée à 20 % du revenu imposable, sera majorée une seule fois du montant du don que le contribuable reçoit d'une succession, d'un legs ou d'une donation. Le contribuable pourra effectuer ce don au cours de l'année de l'ouverture de la succession, du partage successoral ou de la donation, ou au cours de l'année suivante. Il devra faire valoir la déduction du revenu imposable l'année du don. Il pourra ainsi déduire une fois de son revenu imposable un don qui dépasserait la limite de 20 %.

Si un don provenant des fonds d'une succession ou d'une donation ne peut pas être déduit dans son intégralité, car il dépasse le revenu imposable, il pourra être déduit au cours des deux périodes fiscales suivantes. Autrement dit, le don pourra être reporté. La limite supérieure fixée à l'art. 33a, al. 1, LIFD devra toutefois être respectée (20 % du revenu imposable).

Ces deux mesures ont pour but de promouvoir les dons.

La possibilité de reporter un don devra en outre s'appliquer à tous les dons visés à l'art. 33a LIFD, pas uniquement aux dons provenant des fonds d'une succession ou d'une donation.

Si le montant du don dépasse 20 % du revenu imposable, le contribuable devra prouver que l'excédent provient des fonds d'une succession ou d'une donation, c'est-à-dire que le montant de la succession ou de la donation correspond au moins à celui du don. S'il est en mesure d'apporter cette preuve, il pourra bénéficier de la déduction majorée. Si le don provient d'une succession ou d'une donation, mais que son montant ne dépasse pas 20 % du revenu, le contribuable pourra faire valoir la déduction seulement une fois, l'année du don.

Dans l'exemple 1 ci-après, les dons peuvent être déduits dans leur intégralité. Dans l'exemple 2, ils sont déduits dans leur intégralité après avoir été reportés. Dans ce

²⁰ 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 (art. 56, let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h LIFD) («circulaire n° 12»).

²¹ Informations pratiques du groupe de travail Exonérations de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 relatives à l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels («informations pratiques»)

second exemple, on suppose, pour simplifier, qu'aucun autre don n'est effectué l'année du report.

Exemple 1: déduction d'un don unique provenant d'une succession et d'autres dons

Année fiscale 1 (année du don)

- Revenu net: 200 000 francs
- Don provenant des fonds d'une succession: 150 000 francs
- Autres dons au sens de l'art. 33a, al. 1: 40 000 francs (20 % de 200 000 francs)
- Dons totaux: 190 000 francs

Conséquences fiscales:

- Le contribuable peut déduire 190 000 francs de son revenu net. Le revenu imposable s'élève dès lors à 10 000 francs. Le don de 150 000 francs provenant de la succession a pu être déduit dans son intégralité, de même que les autres dons au sens de l'art. 33a, al. 1.
- Il n'y a aucun report de dons.

Exemple 2: déduction d'un don provenant d'une succession avec report du don

Année fiscale 1 (année du don)

- Revenu net: 200 000 francs
- Don provenant des fonds d'une succession: 400 000 francs
- Autres dons au sens de l'art. 33a, al. 1: 40 000 francs (20 % de 200 000 francs)
- Dons totaux: 440 000 francs
- Report des dons conformément à l'art. 33a, al. 3: 240 000 francs

Conséquences fiscales:

- Le contribuable peut déduire 200 000 francs de son revenu net. Le revenu imposable est donc nul.
- Sur le total des dons de 440 000 francs, il reste 240 000 francs, qui peuvent être reportés sur la période fiscale suivante.

Année fiscale 2 (première année suivant le don)

- Revenu net: 200 000 francs
- Report des dons: 240 000 francs
- Déduction selon l'art. 33a, al. 3: 40 000 francs (20 % de 200 000 francs)

Conséquences fiscales:

- Le contribuable peut déduire 40 000 francs de son revenu net. Le revenu imposable s'élève dès lors à 160 000 francs.
- Il y a un report de dons de 200 000 francs.

Année fiscale 3 (deuxième année suivant le don)

- Revenu net: 200 000 francs
- Report des dons: 200 000 francs

-
- Déduction selon l'art. 33a, al. 3: 40 000 francs (20 % de 200 000 francs)

Conséquences fiscales:

- Le contribuable peut déduire 40 000 francs de son revenu net. Le revenu imposable s'élève dès lors à 160 000 francs.
- Il n'y a aucun autre report de dons. Sur le montant initial des dons de 440 000 francs, 160 000 francs ne peuvent pas être déduits.

Cette nouvelle réglementation s'appliquera dès l'entrée en vigueur des modifications proposées. Les dons qui auront été effectués l'année précédant l'entrée en vigueur et qui n'auront pas pu être déduits ou qu'en partie ne pourront pas être reportés.

A cette variante principale, la commission propose deux variantes additionnelles à l'art. 33a, al. 2 et 3, P-LIFD:

Dans la première variante, aucune limite temporelle n'est fixée pour le report des dons. Le contribuable peut donc faire valoir une déduction à hauteur du montant fixé à l'art. 33a, al. 1, LIFD chaque année, jusqu'à ce que le don ait été entièrement déduit selon l'art. 33a, al. 2.

Dans la deuxième variante, la commission renonce à instaurer une règle relative à une déduction des dons unique majorée et à un report des dons.

Ces deux variantes sont aussi valables pour l'art. 59, al. 3, P-LIFD et pour les dispositions correspondantes du projet de modification de la LHID (art. 9, al. 2, let. i, 2^e et 3^e phrases, et 25, al. 1^{er}).

Art. 59, al. 3 LIFD

La disposition actuelle de la LIFD prévoit que, pour les personnes morales, les dons en espèces et sous forme d'autres valeurs patrimoniales en faveur de personnes morales qui sont exonérées de l'impôt en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique sont considérés comme des charges justifiées par l'usage commercial. De telles charges peuvent être déduites jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net.

La possibilité prévue pour les personnes physiques de reporter sur les deux périodes fiscales suivantes les dons qui n'ont pas pu être pris en considération l'année où ils ont été versés doit aussi s'appliquer aux personnes morales. La limite de 20 % du revenu net vaut dans ce cas aussi pour le report.

Art. 9, al. 2, let. i, 2^e et 3^e phrase, et al. 2^{bis} / Art. 25, al. 1^{er}, LHID

Nous renvoyons au commentaire de l'art. 33a, al. 2 et 3, et de l'art. 59, al. 3, LIFD.

3.7 **Ni refus, ni retrait de l'exonération fiscale pour les organisations d'utilité publique qui versent des honoraires appropriés aux membres de leurs organes de direction (ch. 8 de l'Iv.Pa.)**

3.7.1 **Grandes lignes du projet**

Les relevés statistiques indiquent qu'il existe à ce jour déjà quantité de mandats de membre de conseils de fondations ou de comités d'associations. Cependant, le nombre de personnes disposées à assumer l'une de ces fonctions bénévolement recule. Dans le même temps, les exigences techniques auxquelles les mandataires doivent répondre ne cessent d'augmenter. Les organisations d'utilité publique sont donc de plus en plus souvent confrontées au défi de trouver des personnes qui sont à la fois disposées à assumer un mandat et compétentes pour le faire. Pour favoriser le recrutement de membres de conseils de fondations ou de comités d'associations qui ont les connaissances nécessaires, mais qui ne sont pas disposées à œuvrer bénévolement ou pas en mesure de le faire, l'auteur de l'initiative parlementaire recommande de ne pas refuser ni retirer l'exonération fiscale aux organisations d'utilité publique qui versent des honoraires appropriés aux membres de leurs organes de direction stratégique.

Les organisations d'utilité publique sont de plus en plus souvent confrontées à des défis complexes. Outre des connaissances dans le domaine d'activité de l'organisation (but et tâches de l'organisation), des connaissances toujours plus grandes sur des aspects administratifs, juridiques et fiscaux sont nécessaires. Or, ces connaissances ne s'acquièrent plus bénévolement, c'est-à-dire gratuitement. Dans ces domaines, les tâches doivent être effectuées à un niveau professionnel par les organisations d'utilité publique, une mission d'autant plus difficile que les autorités fiscales maintiennent largement l'exigence de bénévolat conditionnant l'exonération fiscale²². En Suisse, la pratique en la matière n'est cependant pas uniforme. Les personnes compétentes étant de moins en moins disposées à œuvrer bénévolement ou en mesure de le faire, les organisations sont confrontées à des situations problématiques qu'elles peuvent résoudre selon les principes de la bonne gouvernance en versant des indemnités appropriées. En outre, un bénévolat qui ne repose pas sur le volontariat, mais qui est imposé par les autorités risque de générer une attitude revendicatrice des membres à l'égard de la fondation ou de l'association, qui peut se traduire par de la négligence dans l'accomplissement des tâches. En fin de compte, le dilettantisme bénévole coûte à l'organisation davantage que l'indemnisation appropriée d'un petit nombre de membres compétents de l'organe²³.

D'un point de vue fiscal, une distinction claire doit être établie entre la personne morale et les membres de l'organe de direction. À cet égard, les autorités fiscales en particulier défendent un point de vue en partie dépassé et objectivement peu probant

²² Voir les informations pratiques de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 à l'intention des administrations fiscales cantonales relatives à l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, p. 38.

²³ SPRECHER Thomas/EGGER Philipp/VON SCHNURBEIN Georg, Swiss Foundation Code 2015 – Principes et recommandations pour la constitution et la conduite des fondations donatrices, Bâle 2015, p. 54.

selon lequel les membres de l'organe de direction doivent consentir des sacrifices, reléguant au second rang leur propre intérêt, afin que l'organisation bénéficie d'une exonération fiscale pour buts d'utilité publique. Or les conditions de l'exonération fiscale ne touchent pas personnellement les membres de l'organe de direction, mais la personne morale. Le fondateur et la fondation ou l'organisation d'utilité publique ayant déjà consenti un sacrifice, les membres de l'organe de direction n'ont pas à en faire un autre. De plus, on voit mal pourquoi une activité désintéressée ou bénévole ne serait exigée que de certains organes, c'est-à-dire les organes de direction stratégique (conseil de fondation, comité d'association). L'indemnisation conforme au marché des autres organes (organes opérationnels, organe de révision, etc.) est autorisée sans conteste et ne s'oppose pas à une exonération, selon la pratique des autorités fiscales. Enfin, le travail gratuit des organes de direction stratégique n'est ni un principe du droit des fondations ni un principe du droit des associations. L'indemnisation appropriée de l'activité ordinaire de l'organe est autorisée par le droit privé²⁴. D'ailleurs, une étude faite en 2008 indique que la majorité des fondations y ayant participé rémunèrent leur conseil de fondation²⁵. Autrement dit, l'indemnisation des conseils de fondation est une pratique largement répandue²⁶.

L'indemnité appropriée n'est pas exonérée de l'impôt pour les membres des organes de direction qui la reçoivent; elle est imposable aux conditions applicables. De plus, les autorités fiscales tolèrent à ce jour déjà une indemnisation conforme au marché de certaines tâches si celles-ci excèdent, sur le plan quantitatif ou qualitatif, l'activité ordinaire échéant à un membre d'un organe de direction ou sont exercées à titre d'activité principale²⁷. Une indemnisation appropriée de l'activité ordinaire d'un membre d'un organe de direction devrait aussi être possible.

La professionnalisation souhaitée, mais aussi nécessaire, du secteur des fondations et des organisations d'utilité publique est un objectif qui pourra être atteint à la condition, principalement, que les membres des organes de direction puissent être rémunérés de façon appropriée, ce qui implique toutefois une responsabilité pleine (même en cas de négligence légère), comme le propose l'auteur de l'initiative parlementaire et comme cela a été expliqué précédemment sous chiffre ...

En fin de compte, c'est à la fondation que devrait revenir la décision de rémunérer les membres de son conseil de fondation dans le cadre de son pouvoir d'appréciation. L'indemnisation appropriée ou conforme au marché des membres des organes de direction devrait être autorisée et une exonération fiscale devrait être refusée ou retirée uniquement en cas d'excès, de manière analogue à la réglementation de

²⁴ Aktuelle rechtliche und steuerliche Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, présentation de Christoph Degen et Roman Baumann Lorant à l'occasion de la journée suisse des fondations 2008, p. 9.

²⁵ LICHTSTEINER Hans/LUTZ Vanessa, Honorierung von Stiftungsräten, Eine empirische Untersuchung zur Honorierung von Stiftungsräten gemeinnütziger Stiftungen in der Schweiz, Fribourg 2008, p. 29 s.

²⁶ Aktuelle rechtliche und steuerliche Entwicklungen im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, présentation de Christoph Degen et Roman Baumann Lorant à l'occasion de la journée suisse des fondations 2008, p. 12

²⁷ Voir les informations pratiques de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 à l'intention des administrations fiscales cantonales relatives à l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de services public, d'utilité publique ou des buts culturels, p. 38.

l'art. 84, al. 2, du code civil, selon laquelle l'autorité de surveillance pourvoit à ce que les biens des fondations soient employés conformément à leur destination et doit donc intervenir en cas d'excès dans l'indemnisation des membres des organes de fondation²⁸.

3.7.2 **Commentaire des dispositions**

Art. 56, al. 2 LIFD

Cette disposition est complétée afin d'éviter que l'exonération fiscale soit refusée à une personne morale qui poursuit des buts de service public, d'utilité publique ou culturels (art. 56, al. 1, let. g et h LIFD) au motif qu'elle rémunère (de manière appropriée) les membres de ses organes pour leur travail.

Selon leur pratique actuelle, les autorités fiscales partent du principe qu'un organe de direction accomplit ses activités ordinaires de manière désintéressée. Cela signifie qu'elles autorisent une indemnisation uniquement des frais effectifs, en particulier des dépenses en espèces et des frais de déplacement. Elles tolèrent aussi des jetons de présence modiques, mais n'admettent une indemnisation appropriée des membres des organes de direction que s'ils assument des tâches qui vont au-delà de l'activité ordinaire leur échéant d'un point de vue quantitatif ou qualitatif²⁹. La nouvelle réglementation prévoit que l'activité ordinaire de l'organe pourra être indemnisée à l'avenir pour autant que les tarifs du marché soient respectés. Quant à savoir si une indemnisation est conforme au marché, aucune réponse générale ne peut être avancée; il faudra procéder à un examen au cas par cas, d'autant plus que les organisations concernées peuvent être très différentes (champ d'activité, taille, moyens financiers, etc.). Pour déterminer si une indemnisation est conforme au marché, il faut tenir compte en particulier de la portée et de la complexité de l'activité ainsi que de la responsabilité assumée. En fin de compte, il revient à la personne morale de fixer, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation, le montant de l'indemnisation qu'elle souhaite verser à l'organe. Les autorités fiscales ne devront intervenir que lorsque l'indemnisation est clairement excessive. Dans pareil cas uniquement, elles pourront et devront même refuser ou retirer l'exonération fiscale.

Art. 23, al. 2

Nous renvoyons au commentaire de l'art. 56, let. g, LIFD.

²⁸ Voir BAUMANN LORANT Roman, *Der Stiftungsrat – Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen*, Zurich 2009, p. 195.

²⁹ Voir les informations pratiques de la Conférence suisse des impôts du 18 janvier 2008 à l'intention des administrations fiscales cantonales relatives à l'exonération fiscale des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, p. 38.

4 Conséquences financières et conséquences sur l'état du personnel

Les nouvelles tâches relatives à la publication de données seront assurées par les autorités fiscales cantonal et par l'Office fédéral de la statistique (OFS) (cf. ch. 1 de l'Iv.Pa.).

La majoration de la déduction des dons et la nouvelle possibilité de reporter les dons se traduiront naturellement par une baisse des recettes de la Confédération et des cantons. La commission estime cependant que les montants alloués en faveur de l'intérêt général dépasseront de loin le montant de la baisse des recettes publiques et que les effets positifs sur la société compenseront donc largement cette baisse³⁰.

Pour les autorités fédérales et cantonales de surveillance des fondations, la nouvelle réglementation ne devrait en revanche pas entraîner un surcroît de travail notable. Les plaintes qu'elles traitent ne devraient pas sensiblement augmenter. Par ailleurs, sous l'empire du droit actuel, les autorités de surveillance des fondations procèdent déjà dans la pratique aux modifications légitimes de l'organisation d'une fondation et à des modifications accessoires de l'acte d'une fondation.

5 Compatibilité avec le droit européen

Le droit européen ne contient pas de dispositions de droit civil ni de droit fiscal sur la fondation.

6 Bases légales

6.1 Conformité constitutionnelle et légale

La révision proposée se fonde en partie sur l'art. 122, al. 1, de la Constitution, qui donne à la Confédération la compétence de légiférer en matière de droit civil.

La compétence de la Confédération de percevoir un impôt direct et de fixer les principes de l'harmonisation de ses impôts directs et de ceux des cantons et des communes est inscrite dans la Constitution, aux art. 128 et 129.

6.2 Compatibilité avec les obligations internationales de la Suisse

La Suisse n'est liée par aucune obligation internationale qui limiterait sa marge de manœuvre concernant son droit interne sur les fondations.

³⁰ Voir l'étude PWC «Une analyse empirique des coûts et bénéfices économiques des fondations donatrices d'utilité publique en Suisse».

6.3 Délégation de compétence législative

Le présent projet ne délègue aucune nouvelle compétence législative au conseil fédéral.

6.4 Forme de l'acte

Le projet modifie plusieurs lois fédérales. L'exigence d'unité de la matière autorise la modification de plusieurs lois dans la mesure où il existe un lien intrinsèque entre les diverses parties du projet³¹. On considère qu'il y a un lien intrinsèque entre les diverses parties du projet notamment si celles-ci poursuivent le même but. La modification du CC, LIDE, LIFD et LHID doit se faire sous la forme d'une loi fédérale.

6.5 Frein aux dépenses

Le projet n'est pas soumis au frein aux dépenses selon l'art. 159, al. 3, let. b, Cst. puisqu'il ne contient pas de dispositions relatives à des subventions et ne prévoit pas la création d'un crédit d'engagement ou d'un plafond de dépenses.

³¹ Cf. à ce sujet par ex. ATF 137 I 200, consid. 2.2, avec d'autres renvois)
