



Chapitre de livre

2019

Published version

Open Access

This is the published version of the publication, made available in accordance with the publisher's policy.

---

L'imposition des prestations philanthropiques transfrontalières - l'apport  
potentiel des normes de droit fiscal international, notamment des  
conventions de double imposition

---

Oberson, Xavier

**How to cite**

OBERSON, Xavier. L'imposition des prestations philanthropiques transfrontalières - l'apport potentiel des normes de droit fiscal international, notamment des conventions de double imposition. In: Vers les sommets du droit : Liber amicorum pour Henry Peter. Rita Trigo Trindade, Rashid Bahar et Giulia Neri-Castrane (Ed.). Genève : Schulthess éditions romandes, 2019. p. 557–574. (Collection genevoise. Recueils de textes)

This publication URL: <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:146531>

# L'imposition des prestations philanthropiques transfrontalières - L'apport potentiel des normes de droit fiscal international, notamment des conventions de double imposition

<b>Sommaire</b>	<b>Page</b>
<b>Introduction .....</b>	<b>558</b>
<b>I. Imposition en droit interne .....</b>	<b>559</b>
A. Impôts directs .....	559
B. Impôts sur les successions et donations.....	562
C. Conséquence .....	563
<b>II. L'évolution de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'UE.....</b>	<b>563</b>
A. En général.....	563
B. Impact en Suisse .....	566
<b>III. L'application des CDI.....</b>	<b>567</b>
A. En général.....	567
B. Le principe de non-discrimination .....	568
1. En général : l'article 24 al. 1 du Modèle OCDE .....	568
2. L'article 24 par. 4 du Modèle OCDE.....	570
<b>Conclusion.....</b>	<b>571</b>
<b>Bibliographie .....</b>	<b>574</b>

---

\* Professeur à l'Université de Genève, avocat.

## Introduction

En 2014, le Professeur Henry Peter et le soussigné avons initié à Genève les "Philanthropy series", destinées à illustrer les problèmes juridiques posés par le développement de la philanthropie et à contribuer à leur développement. Quatre ans plus tard, le Centre interdisciplinaire de philanthropie était créé par l'Université de Genève, avec, à sa direction, le Professeur Peter qui a d'emblée contribué à son rayonnement. Il nous a paru en conséquence approprié de lui dédier une contribution abordant la problématique fiscale des prestations philanthropiques transfrontières. En effet, les versements entre Etats soulèvent de nombreux problèmes et les risques d'imposition, même multiples, sont légion. Le thème mérite ainsi d'être approfondi et, comme nous le verrons, hormis le développement de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union Européenne (CJUE), une coordination internationale des règles fiscales est encore à mettre en œuvre.

La Suisse occupe une place privilégiée en matière de philanthropie. En particulier, la présence, notamment à Genève, de nombreuses organisations internationales ou non gouvernementales (ONG) a renforcé l'attractivité de notre pays. Pourtant, le droit fiscal suisse a mis du temps à reconnaître cette situation. Il a fallu de nombreuses interventions légales, notamment à partir de 2006, pour rendre la situation fiscale de la Suisse, et notamment du droit cantonal, comparable à celle de la plupart des Etats voisins. Cela dit, en l'absence de coordination internationale, les prestations philanthropiques transfrontières demeurent problématiques sous l'angle fiscal. Il est notamment fréquent que la déductibilité d'une libéralité ne soit pas admise par l'Etat du contributeur, voire même, qu'elle soit en outre imposable dans l'Etat de destination. De plus, les donations et les successions internationales, dont les bénéficiaires sont des institutions philanthropiques, demeurent potentiellement frappées de taux d'impôts élevés dans l'Etat du défunt (ou du donateur), dans l'Etat de l'héritier ou du bénéficiaire, voire même, parfois, dans l'Etat du lieu de situation du bien.

Notre propos est donc d'analyser plus avant comment les règles de droit fiscal international sont susceptibles d'appréhender ces prestations et, éventuellement, d'assurer un traitement fiscal cohérent et favorable à la philanthropie. Après un bref rappel des règles internes de droit fiscal suisse en matière de versements internationaux à but philanthropique (ci-après I.), nous nous proposons de présenter la situation en droit européen (ci-après II.). L'évolution de la jurisprudence de la CJUE offre en effet une perspective favorable aux dons

transfrontières<sup>1</sup> et pourrait avoir un impact favorable en droit suisse. Enfin, on examinera dans quelle mesure les conventions de double imposition (CDI) ne peuvent pas être invoquées dans ce contexte afin d'offrir un cadre favorable aux libéralités transfrontières à but philanthropique (ci-après III.).

## I. Imposition en droit interne

### A. Impôts directs

Il importe de distinguer la position de bénéficiaire de celle du donateur. En général, l'entité *bénéficiaire* est une fondation ou une association. La fondation, dans sa forme ordinaire, est normalement assujettie à l'impôt sur le *bénéfice* au niveau fédéral (art. 49 al. 1 lit. b LIFD), cantonal et communal (art. 20 al. 1 LHID). Le taux d'imposition du bénéfice net est de 4.25% en droit fédéral. Les bénéfices inférieurs à 5000 frs sont exonérés (art. 71 LIFD). En droit cantonal, les taux sont variables d'un canton à l'autre (à Genève, le taux progresse pour atteindre 23 % au maximum ; art. 25 LIPM). De plus, la fondation est soumise à un impôt cantonal et communal sur le capital (art. 29 LHID). L'impôt sur le capital, dont le taux est de la compétence des cantons, a pour objet la fortune nette, déterminée selon les dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 lit. c LHID).

En matière philanthropique, les personnes morales récipiendaires de fonds sont en général exonérées d'impôts. Dans la mesure où elles poursuivent un but *d'utilité publique*, elles sont exonérées de l'impôt sur le bénéfice et sur le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts.<sup>2</sup> L'exonération ne peut être accordée que sur demande, le respect des conditions légales devant être prouvé par le requérant. L'utilité publique vise une activité altruiste qui sert exclusivement et directement au bien public. Il doit s'agir d'institutions dont le but intéresse la collectivité dans son ensemble et qui atteignent cet objectif grâce aux sacrifices désintéressés de leurs membres.<sup>3</sup> En substance, les conditions cumulatives pour obtenir l'exonération sont les suivantes<sup>4</sup> : (i) la poursuite d'un

---

<sup>1</sup> OBERSON, XAVIER, p. 237.

<sup>2</sup> Art. 23 al. 1 lit. f LHID ; 56 lit. g LIFD.

<sup>3</sup> Voir la Circulaire AFC no 12 du 8 juillet 1994, p. 3 (ci-après Circulaire AFC n° 12).

<sup>4</sup> Voir notamment la Circulaire de la Conférence Suisse des Impôts (CSI) « *Exonération des personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels / Déductibilité des libéralités* » de 18 janvier 2008, p. 38 ss. (ci-après Circulaire CSI 2008) ; voir aussi Circulaire AFC n° 12 ; OBERSON, XAVIER, Droit fiscal Suisse, p. 221.

*but d'intérêt général* ; (ii) le désintéressement ; (iii) l'exercice d'une activité effective ; (iv) l'irrévocabilité de l'affectation des fonds. Selon la pratique, sont en général considérées comme des buts d'utilité publique, les activités à caractère caritatif, humanitaire, sanitaire, écologique, éducatif, scientifique et culturel. L'intérêt général d'une activité est déterminé selon les conceptions générales de la population. Pour que le but soit d'intérêt général, l'activité déployée doit s'adresser à un cercle indéterminé de personnes. En revanche, l'intérêt général ne se limite pas aux activités exercées en Suisse ; une fondation suisse qui déploie des activités dans le monde peut aussi être exonérée si les conditions de généralité sont réalisées.<sup>5</sup>

En droit interne, les possibilités d'exonération pour les entités philanthropiques se sont d'ailleurs récemment élargies. En effet, suite à la réforme du 20 mars 2015 sur l'exonération des personnes morales poursuivant des buts idéaux, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2018,<sup>6</sup> les personnes morales, soit notamment les fondations ou les associations qui poursuivent des *buts idéaux*, sont également exonérées de l'impôt fédéral direct, pour autant que leurs bénéficiaires n'excèdent pas 20 000 frs. et qu'ils soient affectés exclusivement et irrévocablement à ces buts (art. 66a LIFD). Au niveau cantonal, une règle semblable a été introduite, étant entendu que la détermination du montant maximum applicable est du ressort du droit cantonal (art. 26a LHID). Un délai de deux ans a aussi été accordé aux cantons pour l'introduire, à défaut duquel le droit fédéral deviendrait directement applicable (art. 72s LHID). La notion de « but idéal » mérite clarification. Selon le Message du Conseil fédéral, « il est impossible de définir le « but idéal » de façon exacte et exhaustive ».<sup>7</sup> En revanche, l'art. 60 al. 1 CC offre une piste, dès lors que les tâches remplies par des associations politiques, religieuses, scientifiques, artistiques, de bienfaisance, de récréation ou autres, qui n'ont pas de but économique, y sont caractérisées comme poursuivant des buts idéaux. En d'autres termes, est considéré comme but idéal, tout but qui n'est pas économique.<sup>8</sup> Une activité qui vise à apporter à ses membres (ou à des proches) un « avantage économique concret et appréciable en argent » est en revanche traitée comme liée à un but économique. Les personnes qui poursuivent un but idéal ont toutefois le droit d'exercer une activité économique, mais seulement dans la mesure où celle-ci est

---

<sup>5</sup> URECH, NICOLAS, impôt fédéral direct, n° 63 ad art. 56.

<sup>6</sup> RO 2015, 2947.

<sup>7</sup> Message du Conseil fédéral concernant la loi fédérale sur l'exonération des personnes morales poursuivant des buts idéaux, du 6 juin 2014, FF 2014, p. 5219 ss, 5228 (ci-après Message FF 2014).

<sup>8</sup> Message FF 2014, p. 5228.

d'importance secondaire et constitue un moyen et non pas une fin en soi.<sup>9</sup> On notera que le but idéal est toutefois plus large que le but d'utilité publique, qui lui justifie également une exonération.<sup>10</sup>

Une fois exonérée, l'entité bénéficiaire n'est donc notamment pas imposable sur ses revenus, indépendamment de leur source, suisse ou étrangère. De surcroît, et de toute manière, les donations reçues par des personnes morales en Suisse ne sont pas non plus imposables (art. 60 lettre c LIFD ; art. 24a LHID). Il en découle également que des donations provenant de l'étranger, effectuées en faveur d'entités philanthropiques sises en Suisse, ne sont pas imposables. On constate donc que, du point de vue des entités bénéficiaires, le droit suisse, dans la mesure où les conditions légales sont réalisées, ne traite pas différemment les versements reçus de Suisse ou de l'étranger.

La situation est toutefois très différente du point de vue de la personne qui effectue le don en faveur des entités philanthropiques. En général, les *donateurs* résidant en Suisse peuvent déduire les versements bénévoles à des personnes morales, avec siège en Suisse, qui poursuivent un but d'utilité publique et sont exonérés d'impôt à ce titre. Le donateur peut être une personne physique (art. 33a LIFD ; art. 9 al. 2 lit. i LHID), ou une personne morale (art. 59 al. 1 lit. d LIFD ; art. 25 LHID). Le montant maximum de la déduction est variable d'un canton à l'autre. En droit fédéral et dans la plupart des cantons, le montant maximum est limité à 20% du revenu net taxable. A noter que Bâle-Campagne permet une déduction des dons illimitée. Il découle de ce qui précède, que les dons versés à des institutions d'utilité publique *sises à l'étranger* ne sont en principe pas déductibles.

De même, la position des donateurs résidant à l'étranger est également problématique en ce qui concerne les dons transfrontières. En fonction des règles du droit interne de leur Etat de résidence, il arrive fréquemment, à l'instar du droit suisse, que les dons effectués en faveur d'institutions philanthropiques sises dans un autre Etat ne soient pas déductibles. Il existe certes des réseaux internationaux de nature privée, tels que *Transnational Giving Europe (TGE)*,<sup>11</sup> qui permettent, à certaines conditions, d'effectuer des versements en droit interne, qui sont finalement destinés à un bénéficiaire étranger tout en obtenant une déduction. Les conditions sont toutefois strictes et limitées au réseau concerné. De surcroît,

---

<sup>9</sup> Message FF 2014, p. 5228 qui donne l'exemple d'une buvette à l'occasion d'un match de football.

<sup>10</sup> Voir aussi, GIEDRE, LIDEIKYTE-HUBER, p. 210.

<sup>11</sup> Voir [www.transnationalgiving.eu](http://www.transnationalgiving.eu).

l'intermédiaire charge normalement des frais, souvent déduits du montant initial du don, pour couvrir les coûts d'administration du « cash pool charity ».<sup>12</sup>

## B. Impôts sur les successions et donations

Dans ce domaine, comme la compétence de taxer appartient exclusivement aux cantons, les règles sont très différentes d'un canton à l'autre. On rappellera que les cantons de Schwyz et Obwald ne prélèvent pas d'impôt sur les successions et les donations. Pour les autres, sous réserve d'exceptions, les dévolutions de biens et les libéralités faites à des personnes morales qui ont leur siège *dans le canton* et poursuivent des buts d'utilité publique sont en général exonérées. S'agissant des dévolutions ou donations à des personnes morales d'utilité publique sises *dans un autre canton*, l'exonération est parfois soumise à la condition supplémentaire que le canton bénéficiaire accorde la réciprocité.<sup>13</sup>

En revanche, les donations de résidents suisses, ou les successions ouvertes en Suisse, en faveur d'institutions d'utilité publique qui ont leur siège à l'étranger sont généralement taxées au taux maximum. Il existe quelques rares exceptions. Par exemple, en droit genevois, l'exonération, partielle ou totale, des droits sur les successions ou donations en faveur de personnes morales qui ont leur siège à l'étranger et qui poursuivent un but de service public ou d'utilité publique, peut être accordée mais uniquement sur décision du Conseil d'Etat.<sup>14</sup> En pratique, cette décision est difficile à obtenir. De même, Bâle Ville, accorde l'exonération aux institutions d'utilité publique, indépendamment de leur lieu de domicile.<sup>15</sup> On constate donc une grande disparité dans les régimes fiscaux cantonaux et surtout un risque important d'imposition des libéralités ou dévolutions suite à une succession en faveur d'institutions philanthropiques sises à l'étranger.

Certes, divers accords ou déclarations de réciprocité concernant le traitement fiscal de libéralités faites dans des buts religieux, d'utilité publique ou de bienfaisance ont été conclus dans le domaine des impôts sur les successions et sur les donations. Le nombre des Etats concernés est toutefois restreint. A l'heure

---

<sup>12</sup> HEIDENBAUER, SABINE / HEMELS, SIGRID / MUEHLMANN, BIRGITTE W. / STEWART, MIRANDA/ THOMMES, OTHMAR/ TINA TUKIC, TINA, p. 624.

<sup>13</sup> CSI, Informations fiscales, Les impôts sur les successions et les donations, décembre 2016, p. 19.

<sup>14</sup> Voir art. 6 al. 2 de la loi genevoise sur les droits de succession ; art. 28 al. 2 de la loi genevoise sur les droits d'enregistrement.

<sup>15</sup> CSI, Informations fiscales, Les impôts sur les successions et les donations, décembre 2016, p. 19.

actuelle, 23 cantons ont adopté de tels accords mais uniquement avec l'Allemagne, la France, Israël et le Liechtenstein.<sup>16</sup>

## C. Conséquence

Le droit interne n'offre pas de solution adéquate aux nombreux obstacles fiscaux des prestations transfrontières en matière philanthropique. Les donations versées en faveur d'institutions philanthropiques sises dans un autre Etat que celui du donateur risquent de se voir refuser toute déduction.<sup>17</sup> Dans l'Etat d'arrivée, il existe même un risque que ces prestations soient en outre imposables, ce qui, heureusement, n'est pas le cas du droit suisse. De même, les successions et donations transfrontières seront souvent frappées d'imposition, potentiellement au taux maximum, dans le canton de départ. Les régimes fiscaux sont très différents d'un Etat, voire même d'un canton à l'autre.

## II. L'évolution de la jurisprudence de la Cour de Justice de l'UE

### A. En général

Les potentiels problèmes de multiples impositions des prestations transfrontières ont toutefois été atténués à l'intérieur de l'UE. Dans une jurisprudence très intéressante, illustrée notamment par trois arrêts importants, la CJUE a en effet posé un cadre contraignant aux règles d'imposition sur les donations et les attributions transfrontalières,<sup>18</sup> sur la base du principe de la libre circulation des capitaux. Il convient d'en résumer les traits saillants.

Dans l'arrêt *Stauffer*, rendu en 2006, un centre de musicologie, sous la forme d'une fondation au bénéfice d'une *exonération* d'impôt en Italie, recevait des loyers sur un immeuble dont elle était propriétaire en Allemagne. L'Allemagne a refusé l'exonération des revenus immobiliers, au motif que la bénéficiaire n'était pas résidente en Allemagne. La CJCE a estimé que cette discrimination n'était pas

---

<sup>16</sup> La liste, mise à jour, se trouve sur le site de l'AFC.

<sup>17</sup> Voir, HEIDENBAUER, SABINE / HEMELS, SIGRID / MUEHLMANN, BIRGITTE W. / STEWART, MIRANDA / THOMMES, OTHMAR/ TUKIC, TINA, p. 611 ; KOELE, INEKE, p. 409.

<sup>18</sup> Voir European Foundation Centre, *Taxation of Cross-border philanthropy*, in *Europe after Persche and Stauffer*, 2014 ; MERKT, BENOIT / ZYSSET, ESTHER, p. 33 ss.

justifiable car contraire au principe de proportionnalité.<sup>19</sup> Pour arriver à cette conclusion, la Cour a suivi le raisonnement suivant. Tout d'abord elle a considéré que le principe de la liberté d'établissement ne pouvait être invoqué. En effet, il est nécessaire pour pouvoir appliquer ce principe que l'entreprise dispose d'une présence permanente dans l'Etat hôte, dans lequel la propriété immobilière est activement gérée. En l'espèce, la fondation ne disposait d'aucune infrastructure en Allemagne à cet effet. En revanche, le principe de la liberté de circulation des capitaux est applicable. Pour définir la notion de mouvement des capitaux, la nomenclature figurant dans la Directive 88/361 a une valeur indicative pour définir cette notion, même si la liste n'est certes pas exhaustive. L'investissement immobilier figure dans cette liste et, dès lors, constitue une circulation de capitaux. Dans ce contexte, le fait de n'accorder d'exemption qu'aux entités caritatives qui, en principe, ont leur siège en Allemagne, place les fondations non résidentes dans une position défavorable, ce qui constitue une *restriction*. La différence de traitement, pour être compatible avec le principe libre circulation des capitaux, doit viser des situations qui ne sont pas objectivement comparables ou être justifiée par des raisons prépondérantes d'intérêt général, telle que le besoin de maintenir la cohérence du système fiscal ou une supervision fiscale effective. En l'espèce, cette justification fait défaut et le principe de libre circulation des capitaux a par conséquent été violé. Le Gouvernement Allemand invoquait toutefois un argument intéressant pour justifier la différence de traitement. Selon lui, une fondation résidente effectue des tâches qui auraient autrement dû être prises en charge par des autorités nationales et auraient grevé le budget local. En l'espèce, les activités de la fondation non résidente ne concernaient que l'Italie et la Suisse. La Cour n'a toutefois pas suivi ces arguments. En particulier, la nécessité d'un lien entre la fondation et les activités exercées a été jugée sans pertinence.

Après avoir examiné la portée des règles de libre circulation des capitaux sur l'exonération de l'entité bénéficiaire, la Cour a ensuite dû se pencher sur le traitement du *donateur*, résident d'un Etat de l'UE, qui effectue un don vers un autre Etat de l'UE. Dans l'arrêt *Persche*, un allemand avait effectué un don en faveur d'une entité caritative au Portugal. Les autorités allemandes ont refusé la déduction au motif que le bénéficiaire n'était pas résident en Allemagne et que les justificatifs produits ne correspondaient pas à ceux du droit allemand.<sup>20</sup> Saisie

---

<sup>19</sup> Arrêt (de la Cour de justice des communautés européennes ou de la CJCE) du 14 septembre 2006 C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer contre Finanzamt München für Körperschaften*.

<sup>20</sup> Arrêt (de la Cour de Justice des Communautés européennes ou de la CJCE) du 27 janvier 2009 C-318/2007 *Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*.

<sup>21</sup> Art. 56 traité UE.

dans le cadre d'une question préjudicielle, la CJCE a tout d'abord confirmé que lorsqu'un contribuable sollicite, dans un Etat membre, la déductibilité fiscale de libéralités destinées à des organismes établis et reconnus d'intérêt général dans un autre Etat membre, ces dons relèvent des dispositions du traité relatives à la libre circulation des capitaux<sup>21</sup> même s'ils sont effectués en nature sous forme de biens courants de consommation. En l'absence de définition de la notion de mouvement de capitaux dans le Traité de Rome, la Cour s'est référée aux indices contenus dans la directive 88/361/CEE du Conseil du 24 juin 1988, qui prévoit expressément que les dons sont protégés par la libre circulation des capitaux, même s'ils n'ont aucun lien avec une activité économique. Ensuite, la Cour a confirmé que la non-déductibilité, en Allemagne, des dons versés à des organismes, reconnus d'intérêt général, établis dans d'autres États membres, constitue une restriction à la libre circulation des capitaux. La Cour a cependant estimé qu'il n'est pas contraire au principe de proportionnalité de contraindre l'État membre du donateur à vérifier ou faire vérifier que l'organisme, reconnu d'intérêt général, bénéficiaire de l'attribution, remplit les conditions imposées par la législation de l'État du donateur. En revanche, si l'organisme d'intérêt général, bénéficiaire de l'attribution, remplit ces conditions, il ne saurait faire l'objet de discrimination au seul motif qu'il n'est pas établi sur le territoire de cet État.

Enfin, l'arrêt *Missionswerk* aborde la problématique fiscale d'un legs effectué par une résidente belge, au moment de son décès, en faveur d'une association religieuse sise en Allemagne.<sup>22</sup> Les autorités fiscales belges entendaient taxer le legs au taux de 80%, alors que le même legs destiné à une entité locale aurait été frappé au taux de 7%. La Cour a confirmé la position prise dans ses arrêts précédents. Tout d'abord, elle a considéré que les successions transfrontières constituent des mouvements de capitaux au sens de l'art. 63 TFUE. En imposant plus lourdement une succession dont le bénéficiaire est un organisme sans but lucratif dans un autre Etat membre, la législation querellée a pour effet de restreindre les mouvements de capitaux en diminuant la valeur de ladite succession. De plus, cette réglementation tend à dissuader les résidents belges à désigner comme légataires des personnes établies dans un autre Etat membre que celui de résidence. De surcroît, cette restriction n'est pas justifiée. Certes, selon le

---

<sup>21</sup> Art. 56 traité UE.

<sup>22</sup> Arrêt (de la Cour de Justice des Communautés européennes ou de la CJCE) du 10 février 2011 C\_25/2010 *Missionswerk Werner Heukelbach contre Belgien*.

<sup>23</sup> Arrêt (de la Cour de Justice des Communautés européennes ou de la CJCE) du 10 février 2011 C\_25/2010 *Missionswerk Werner Heukelbach contrev. Belgien*, point 31 ; voir aussi l'arrêt (de la Cour de Justice des Communautés européennes ou de la CJCE) du 27 janvier 2009 C-318/2007 *Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*, point 46.

Gouvernement belge, la justification découle de l'exigence d'un lien suffisamment étroit entre les organismes d'utilité public et les activités qu'elles visent à promouvoir. En l'espèce, la collectivité belge tire avantage de cette législation. Pour autant, selon la Cour, l'éventualité pour un Etat d'être déchargé de certaines de ses responsabilités ne permet pas à celui-ci d'établir une différence de traitement au motif que les legs effectués au profit des organismes dans un autres Etat membre ne peuvent conduire à une compensation budgétaire dans l'Etat de source. En effet, selon la Cour, la nécessité de prévenir une réduction de recettes fiscales ne figure ni parmi les motifs énoncés à l'art. 65 TFUE, ni dans les raisons impérieuses d'intérêt général susceptibles de justifier une restriction à une liberté instituée par le traité TFUE.<sup>23</sup> A nouveau, suivant sa jurisprudence précédente, la CJCE a jugé la réglementation belge en matière de successions et donations discriminatoire.

## B. Impact en Suisse

La jurisprudence de la CJCE, dans le contexte de la libre circulation des capitaux, peut avoir un impact en Suisse. En effet, l'art. 63 TFUE prohibe les restrictions aux mouvements de capitaux, non seulement entre Etats membres, mais aussi entre Etats membres et Etats tiers. En conséquence, un don effectué depuis un Etat de l'UE vers la Suisse devrait pouvoir bénéficier de cette jurisprudence.

A cela s'ajoute que, quand bien même la Suisse n'est pas membre de l'UE, elle poursuit une politique européenne fondée sur des accords sectoriels bilatéraux. Ces accords créent un accès étendu et réciproque aux marchés et forment la base d'une collaboration étroite dans divers domaines. Dès lors, bien que ne faisant pas partie de l'UE, la Suisse intègre à sa pratique fiscale les principes d'interdiction de la double imposition et la prohibition du traitement discriminatoire, que ce soit sur la base des principes jurisprudentiels découlant de l'interdiction de la double imposition intercantonale, ou par la conclusion de conventions fiscales bilatérales.

A notre sens, des attributions faites à des institutions d'utilité publique à partir d'un Etat membre vers la Suisse devraient être soumises à la jurisprudence de la CJUE, développée dans l'arrêt *Persche*. Certes, l'Etat de résidence du donateur doit encore être en mesure, à la lumière de cette jurisprudence, d'obtenir des informations pertinentes auprès de l'Etat récipiendaire. Cette condition nous

---

<sup>23</sup> Arrêt (de la Cour de Justice des Communautés européennes ou de la CJCE) du 10 février 2011 C\_25/2010 *Missionswerk Werner Heukelbach contrev. Belgien*, point 31 ; voir aussi l'arrêt (de la Cour de Justice des Communautés européennes ou de la CJCE) du 27 janvier 2009 C-318/2007 *Persche v. Finanzamt Lüdenscheid*, point 46.

paraît désormais nettement moins problématique que par le passé car la Suisse, conformément à sa politique instaurée à partir du 13 mars 2009, accorde désormais un échange de renseignements sur demande conforme au standard de l'OCDE sur la base de ses CDI.<sup>24</sup> En conséquence, à ces conditions, sur la base du principe de la libre circulation des capitaux, un contribuable résident de l'UE devrait être en mesure d'obtenir, en droit interne, la déductibilité de dons effectués en faveur de personnes morales d'utilité publique résidentes en Suisse.<sup>25</sup>

La question est plus délicate de savoir si le même traitement peut s'appliquer dans le sens inverse, à savoir dans le cas de donations de la Suisse en faveur d'une institution établie dans un Etat de l'UE. A cet égard, le principe de la libre circulation des capitaux ne fait pas partie des accords bilatéraux conclus à ce jour par la Suisse avec l'UE. Il convient toutefois d'examiner l'impact potentiel d'une CDI sur une éventuelle déduction.

### III. L'application des CDI

#### A. En général

En général, les CDI en matière d'*impôts* directs s'appliquent aux personnes (art. 3 du Modèle OCDE) qui sont résidentes d'un Etat partenaire (art. 4 al. 1 du Modèle OCDE).

Selon le Commentaire OCDE, le terme « *personne* » de l'article 3 du Modèle OCDE qui donne les définitions générales, doit être interprété dans un sens large. Ainsi, conformément au Commentaire OCDE, une fondation ou une association est couverte par la définition du terme « *personne* ». Est considérée comme *résidente*, une entité qui remplit les conditions d'un assujettissement illimité selon le droit interne. Il est par contre sans importance que l'Etat de résidence fasse usage ou non de son droit d'imposer.<sup>26</sup> L'art. 4 protège ainsi contre la double imposition virtuelle et englobe une limite à l'égard de l'autre Etat, même si l'Etat de résidence n'impose pas. Il en va ainsi en cas d'exonération en faveur d'entités à but philanthropique. En conséquence, nonobstant l'exonération, les personnes morales, poursuivant des buts d'utilité publique, religieux ou culturels, qui ont

---

<sup>24</sup> Voir à ce propos, OBERSON, XAVIER, Précis de droit fiscal international, p. 349 ss.

<sup>25</sup> En ce sens également, Rapport 2013 du CF, ch. 3.2.4, p. 2005, qui estime toutefois qu'il n'est pas certain qu'en pratique les déductions correspondantes seront effectivement accordées.

<sup>26</sup> ZWEIFEL, MARTIN/ HUNZIKER, SILVIA, n° 15 ad art 4 OECD-MA.

leur siège en Suisse sont considérées comme résidentes.<sup>27</sup> Certains Etats estiment en revanche que les institutions exonérées ne sont pas « résidentes » au sens de la CDI.<sup>28</sup> Selon le Commentaire OCDE, il est alors loisible à ces Etats de régler le statut de ces entités dans des accords bilatéraux.<sup>29</sup> Une fois applicable, la CDI va attribuer, selon les règles de partage, le droit d'imposer les revenus, le cas échéant la fortune, entre les Etats parties. En principe, les CDI n'offrent pas de traitement fiscal particulier pour les déductions ou attributions en faveur d'institutions d'utilité publique. On examinera toutefois la portée éventuelle du principe de non-discrimination.

Il existe également quelques CDI en matière d'impôts sur les *successions*. La Suisse a notamment conclu 9 CDI en ce domaine, mais en général elles n'offrent pas de traitement spécifique aux donations ou successions en faveur d'institutions philanthropiques. Par contre, on l'a vu, 23 cantons ont conclu des accords de réciprocité sur les libéralités à buts religieux, d'utilité publique ou de bienfaisance, mais seulement avec cinq Etats. La liste des Etats est donc lacunaire.

## **B. Le principe de non-discrimination**

### **1. En général : l'article 24 al. 1 du Modèle OCDE**

Les CDI en matière d'impôts directs contiennent généralement une clause de non-discrimination, calquée sur l'art 24 par. 1 du Modèle OCDE, selon laquelle, les nationaux d'un Etat contractant ne peuvent être soumis dans l'autre Etat contractant à une imposition qui est autre ou plus lourde que celle auxquelles sont ou pourraient être soumis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation, notamment au regard de la résidence. Cette règle vise tous les types d'imposition, à savoir non seulement les impôts directs sur le revenu et la fortune, mais aussi les impôts sur les successions et les donations.<sup>30</sup> En revanche, elle s'applique selon le critère de la nationalité. En d'autres termes, contrairement à la jurisprudence de la CJUE, l'art. 24 al. 1 du Modèle OCDE ne protège que contre les discriminations ouvertes et directes basées sur la nationalité.<sup>31</sup> Sur ce point, le principe de non-discrimination se distingue du droit communautaire qui protège également contre les discriminations dites « cachées » lesquelles, bien que

---

<sup>27</sup> OBERSON, XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4e éd. 2014, p. 115.

<sup>28</sup> ZWEIFEL, MARTIN / HUNZIKER, SILVIA Kommentar zum internationalen Steuerrecht, 2015, n° 15 ad art. 4 OECD-MA.

<sup>29</sup> Voir, par exemple, art. 4 al. 1 lit. c [ii] CDI avec les Etats-Unis.

<sup>30</sup> OBERSON, XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4e éd. 2014, p. 282.

<sup>31</sup> RUST, ALEXANDER, n° 26 ad art. 24.

ne reposant pas sur le critère de la nationalité, ont pour effet de discriminer principalement les nationaux.<sup>32</sup> Dès lors, notamment pour les personnes physiques, cette règle n'a pas eu jusqu'ici une grande importance en pratique car la plupart des Etats distinguent le traitement fiscal des personnes physiques en fonction de la résidence et non pas de la nationalité.<sup>33</sup>

En droit actuel, on l'a vu, les règles de partage d'une CDI ne permettent de fonder ni une exonération des libéralités faites en faveur d'institutions d'utilité publique étrangères, ni la déduction des dons qui leur sont prodigués. On peut cependant se demander si un traitement moins favorable des libéralités en faveur d'institutions d'utilité publique sises dans un Etat étranger, partie à une CDI, est compatible avec l'interdiction de la discrimination contenue dans la plupart des CDI conclues par la Suisse.

D'emblée, on constate que cette position se heurte au fait que les institutions d'utilité publique sont traitées différemment, sur la base du critère de la résidence, c'est-à-dire de leur siège. De plus, l'interprétation historique de l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE semble confirmer que les rédacteurs de l'art. 24 n'entendaient pas offrir aux entités sans but lucratif d'autres Etats, les mêmes avantages que les établissements comparables locaux.<sup>34</sup> Le Commentaire OCDE du Modèle de CDI va dans la même direction. En effet, il précise que l'art. 24 par. 1 du Modèle OCDE ne saurait être interprété comme obligeant les Etats qui accordent certains privilèges fiscaux à des institutions privées qui ne recherchent pas le profit d'étendre ce privilège à des institutions similaires qui poursuivent des activités non destinées à réaliser des bénéfices.<sup>35</sup> A ce stade, la jurisprudence ne paraît pas non plus avoir interprété ce principe en ce sens. Seule une interprétation évolutive de l'art. 24 du Modèle OCDE, à la lumière des arrêts de la CJCE, qui opèrerait pour une protection contre les discriminations cachées ou indirectes basées sur la nationalité, pourrait justifier un tel élargissement.

Concrètement, le principe de non-discrimination signifie que « l'impôt appliqué aux nationaux et aux étrangers se trouvant dans une situation identique doit revêtir la même forme, que ses modalités d'assiette et de liquidation doivent être semblables, son taux égal et, enfin, que les formalités relatives à l'imposition (déclaration, paiement, délais, etc.) ne peuvent être plus onéreuses pour les

---

<sup>32</sup> OBERSON, XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4e éd. 2014, p. 283 ; RUST, ALEXANDER / KLAUS VOGEL on Double Taxation Convention, 4e éd. 2015, n° 14 ad art. 24.

<sup>33</sup> RUST, ALEXANDER / KLAUS VOGEL on Double Taxation Convention, 4e éd. 2015, n° 26 ad art. 24.

<sup>34</sup> VAN RAAD, KEES / LANDIM CAROLINA, n° 62 ad art. 24.

<sup>35</sup> VAN RAAD, KEES / LANDIM CAROLINA, Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014, n° 11 ad art. 24.

étrangers que pour les nationaux ». <sup>36</sup> Or, en l'espèce, l'exonération (partielle ou totale) revient, en réalité, à une diminution du taux qui serait refusée aux institutions étrangères, en raison de leur Etat d'incorporation. Il y a donc bien une discrimination, mais celle-ci n'est pas ouvertement basée sur le critère de la nationalité. L'interprétation actuelle de l'art. 24 du Modèle OCDE tend à ne pas exiger d'un Etat qu'il étende aux entités étrangères sans but lucratif les mêmes avantages qu'il accorde à ses propres entités.

## 2. L'article 24 par. 4 du Modèle OCDE

Selon l'art. 24 par. 4 du Modèle OCDE, les intérêts, redevances et *autres dépenses* payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination du bénéfice imposable de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat. Cette règle introduit cette fois une interdiction de discrimination *indirecte*, basée sur la résidence, en ce sens que la clause concerne la (non-)résidence de la personne destinataire du paiement et non de celle qui invoque la non-discrimination. <sup>37</sup>

Il importe donc de vérifier si cette vision différente de la non-discrimination ne peut pas remettre en cause la différence de traitement entre les libéralités à but philanthropique payées dans l'Etat de résidence ou dans un Etat étranger. On peut notamment se demander si le refus d'admettre la déduction de libéralités destinées à des entités philanthropiques situées dans un autre Etat que celui du donateur n'est pas contraire à l'art 24 par. 4 du Modèle OCDE. La réponse est délicate. Tout d'abord, il faut s'assurer que les « dons » ou autres « libéralités » sont inclus dans la notion des « autres dépenses » visées à cette disposition. Selon la doctrine, des contributions – comme des donations – qui ne constituent pas des contreparties ne sont pas visées car la norme OCDE tend à s'appliquer aux intérêts, redevances et autres dépenses présentant la rémunération d'une transaction (services) ou d'un capital. <sup>38</sup> Cette interprétation n'est toutefois pas la seule concevable. Ainsi, le Commentaire OCDE envisage que cette disposition puisse englober des versements à un fonds de pension par l'employeur. <sup>39</sup> Il n'empêche que son élargissement aux dons est assurément sujet à caution. Ensuite, cette disposition ne s'applique qu'aux dépenses payées par une *entreprise*.

---

<sup>36</sup> VAN RAAD, KEES / LANDIM, CAROLINA, Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014, n° 15 ad art. 24.

<sup>37</sup> VAN RAAD, KEES / LANDIM, CAROLINA, Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, 2014 n° 97 ad art. 24.

<sup>38</sup> RUST, ALEXANDER / KLAUS VOGEL on Double Taxation Convention, 4e éd. 2015, n° 95 ad art. 24.

<sup>39</sup> Commentaire OCDE, n° 37 ad art. 18 ; RUST, ALEXANDER, n° 95 ad art. 24.

Selon l'art. 3 par. 1 lit. c du Modèle OCDE, ce terme vise « l'exercice de toute activité ou affaire ». Les termes « activité » par rapport à entreprise, et « affaires » comprennent l'exercice de professions libérales ou d'autres activités de caractère indépendant.<sup>40</sup> Cette notion est difficile à interpréter et d'une « grande ambiguïté ».<sup>41</sup> Selon le Commentaire, le point de savoir si une activité est exercée dans le cadre d'une entreprise ou si elle est censée en elle-même constituer une entreprise a toujours été tranché conformément aux dispositions de la législation interne des Etats contractants.<sup>42</sup> Il en découle en tous cas que la déduction de versements effectués par une personne privée, agissant à ce titre, ne saurait bénéficier de cette disposition.

On constate donc que le principe de non-discrimination pourrait être invoqué, mais dans d'étroites limites, dans le cadre de déductions en faveur d'institutions à but d'utilité publique, effectuées par des personnes morales,<sup>43</sup> ou des personnes agissant dans le cadre de l'activité indépendantes,<sup>44</sup> mais uniquement si l'on parvient à faire admettre par l'Etat de résidence du contributeur que les dons entrent dans le champ d'application de la notion « d'autres dépenses » de l'art. 24 al. 4 du Modèle OCE. En outre, seuls les versements effectués par des entreprises pourraient bénéficier de cette règle. Dans cette mesure, les paiements devraient alors être déductibles dans les mêmes conditions que des dons effectués à des résidents de l'Etat du payeur. Le montant de la déduction, le moment de celle-ci et les autres conditions doivent en effet être les mêmes.<sup>45</sup>

## Conclusion

En l'état actuel, les CDI n'offrent pas de protection semblable à celle du droit communautaire pour les prestations philanthropiques transfrontières. Seule une interprétation évolutive du principe de non-discrimination, ancré à l'art. 24 par 1 du Modèle OCDE, qui s'écarterait du critère de la nationalité serait à même d'offrir une vision plus large de ce principe. La position actuelle, confirmée par le Commentaire OCDE, ne permet pas d'aller dans ce contexte dans le même sens que les arrêts de la CJUE. De même, le principe de l'interdiction de la discrimination à l'égard des « autres déductions », au sens de l'art. 24 par. 2 du

---

<sup>40</sup> Art. 3 par. 1 lit. h du Modèle OCDE.

<sup>41</sup> GUTMANN, DANIEL / LAREAU, ANDRÉ, n° 29 ad art. 24.

<sup>42</sup> Commentaire OCDE, n° 4 ad art. 3.

<sup>43</sup> Art. 59 al. 1 lit. c LIFD ; art. 25 LHID.

<sup>44</sup> Art. 33a LIFD ; art. 9 al. 2 lit. i LHID.

<sup>45</sup> RUST, ALEXANDER / KLAUS VOGEL on Double Taxation Convention, 4e éd. 2015n° 99 ad art. 24.

Modèle OCDE, ne semble pas viser les donations philanthropiques, même si des arguments pourraient être invoqués, en tous cas à l'égard des entreprises qui effectuent de telles prestations. Pour améliorer la situation, deux stratégies sont susceptibles d'être mises en œuvre.

En premier lieu, la Suisse, dans le but de favoriser les donations philanthropiques transfrontières, pourrait tenter d'insérer dans ses CDI des clauses permettant de reconnaître la déductibilité des donations à des entités reconnues d'utilité publique, aux mêmes conditions que celles de l'Etat de résidence du donateur. La Hollande, certes dans un cas isolé, et les Etats-Unis, avec quelques Etats étroitement liés géographiquement, ont conclu de telles clauses dans leurs CDI.<sup>46</sup> Ainsi, par exemple, l'art. 22 de la CDI entre la Hollande et la Barbade (2006) prévoit que les donations à une organisation reconnue comme caritative dans l'autre sont déductibles aux mêmes conditions que des donations à des entités reconnues comme telles dans l'Etat de résidence du donateur.<sup>47</sup>

En second lieu, et à plus long terme, une solution plus globale serait de s'inspirer du mécanisme mis en place dans le cadre du programme « Base Erosion Profit Shifting » (BEPS) de l'OCDE,<sup>48</sup> afin d'incorporer dans les CDI les normes internationales issues du plan d'action BEPS. Dans ce contexte, un instrument multilatéral (« MLI »), entré en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 2018, a été adopté pour modifier, sur la base d'un mécanisme complexe d'acceptation par les Etats parties, les CDI dites « couvertes » par l'accord MLI. La Suisse a signé cet accord et la procédure de ratification est en cours. Cet instrument vise certes un autre objectif qui est celui d'ancrer dans les CDI les règles de lutte contre la planification fiscale agressive des entreprises multinationales issues des plans d'action du programme BEPS. A l'avenir, ce genre de mécanisme multilatéral est en tous cas un modèle intéressant pour la philanthropie car il permet de modifier en une fois toutes les CDI dites « couvertes », c'est-à-dire visées par chaque Etat partie à l'accord multilatéral. On pourrait ainsi imaginer introduire des normes favorables aux

---

<sup>46</sup> HEIDENBAUER, SABINE / HEMELS, SIGRID / MUEHLMANN, BIRGITTE W. / STEWART, MIRANDA / THOMMES, OTHMAR / TUKIC TINA, Cross-Border Charitable Giving and Its Tax Limitations, Bulletin for International Taxation 2013/11p. 620.

<sup>47</sup> Voir, Convention between the Kingdom of the Netherlands and Barbados for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, 26 Novembre 2006 ; voir aussi HEIDENBAUER, SABINE / HEMELS, SIGRID / MUEHLMANN, BIRGITTE W. / STEWART, MIRANDA / THOMMES, OTHMAR / TUKIC, TINA / HEIDENBAUER, SABINE / HEMELS, SIGRID / MUEHLMANN, BIRGITTE W. / STEWART, MIRANDA / THOMMES, OTHMAR / TUKIC, TINA, Cross-Border Charitable Giving and Its Tax Limitations, Bulletin for International Taxation 2013/11 p. 620.

<sup>48</sup> Voir notamment, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfiques, Exposé des actions 2015 ; OCDE, L'élaboration d'un instrument multilatéral pour modifier les conventions bilatérales – Action 15, Rapport final 2015.

prestations philanthropiques transfrontières à l'intérieur d'un mécanisme multilatéral comparable au MLI.

## Bibliographie

- GUTMANN, DANIEL / LAREAU, ANDRÉ, Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Bâle 2014, n° 29 ss ad art. 24. OECD-MC
- HEIDENBAUER, SABINE / HEMELS, SIGRID / MUEHLMANN, BIRGITTE W. / STEWART, MIRANDA / THOMMES, OTHMAR / TUKIC, TINA, Cross-Border Charitable Giving and Its Tax Limitations, Bulletin for International Taxation 2013, p. 611 ss
- KOELE, INEKE, How will International Philanthropy Be Freed from Landlocked Tax Barriers, European Taxation 2010, p. 409 ss
- LIDEIKYTE-HUBER, GIEDRE, Philanthropy and taxation : Swiss legal framework and reform perspectives, Expert-Focus 2018, p. 209 ss
- MERKT, BENOIT / ZYSSET, ESTHER, Cross-border donations, STEP Journal mai 2009, p. 50 ss
- OBERSON, XAVIER, Droit fiscal Suisse, 4ème éd., Bâle 2011
- OBERSON, XAVIER, Précis de droit fiscal international, 4e éd., Berne 2014
- OBERSON, XAVIER, The Taxation of Philanthropy in Switzerland : Current Status and Suggestions for improvement, Bulletin for International Taxation 2015, p. 233 ss
- RUST, ALEXANDER, Klaus Vogel on Double Taxation Convention, 4e éd., Alphen aan den Rijn 2015, p. 1581 ss
- URECH, NICOLAS, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2017, n° 63 ad art. 56 LIFD
- VAN RAAD, KEES / LANDIM, CAROLINA, Commentaire du Modèle de Convention fiscale OCDE concernant le revenu et la fortune, Bâle 2014, n° 11 ss ad art. 24 OECD-MC
- ZWEIFEL, MARTIN / HUNZIKER, SILVIA, in Kommentar zum internationalen Steuerrecht, 2015, n° 15 ad art. 4 OECD-MA