UNIVERSITÉ DE GENÈVE

Archive ouverte UNIGE
https://archive-ouverte.unige.ch

Master 2020

Open Access

This version of the publication is provided by the author(s) and made available in accordance with the copyright holder(s).

Traitement juridique et fiscal d'une collection d'art en Suisse. Etude des véhicules juridiques et des pratiques cantonales fiscales répondant le mieux aux attentes des collectionneurs

Dubois, Arielle

How to cite

DUBOIS, Arielle. Traitement juridique et fiscal d'une collection d'art en Suisse. Etude des véhicules juridiques et des pratiques cantonales fiscales répondant le mieux aux attentes des collectionneurs. Master, 2020.

This publication URL: https://archive-ouverte.unige.ch/unige:141310

© This document is protected by copyright. Please refer to copyright holder(s) for terms of use.

Université de Genève — Faculté de droit

Traitement juridique et fiscal d'une collection d'art en Suisse

Étude des véhicules juridiques et des pratiques cantonales fiscales répondant le mieux aux attentes des collectionneurs

Travail effectué sous la direction

du Professeur GIAN PAOLO ROMANO et de Monsieur VITO BUMBACA

dans le cadre de la rédaction d'un mémoire hors séminaire

par

Madame ARIELLE DUBOIS

Mémoire de Master en droit économique

Reddition le 28 août 2020

L'auteure de cette étude reconnaît

que le plagiat est unanimement considéré comme une faute grave, passible de sanctions de la part de l'autorité compétente de l'Université de Genève, indépendamment des possibles poursuites pénales qu'il peut engendrer ;

que sa pratique est notamment incompatible avec le Règlement de l'Université de Genève (art. 38), le Règlement d'études de la Faculté de droit et les Directives en matière de plagiat approuvées par le Conseil de Faculté du 10 octobre 2007.

Elle déclare

avoir pris connaissance des Règlements et Directives précités,

et atteste

que dans son mémoire, toute affirmation qui n'est pas le fruit de sa réflexion personnelle est attribuée à sa source et que tout passage recopié d'une autre source est en outre placé entre guillemets.

Sommaire

Partie introductive 5

1 Avant-propos 5

2 Objectif 6

3 Démarche 6

3.1 Collectionneurs-types 6

3.1.1 Le collectionneur « classique » 6

3.1.2 Le « mécène » 6

3.1.3 Le « planificateur » 7

3.1.4 L'« investisseur » 7

3.2 Tableau de synthèse 7

4 Limites 8

Partie I : Panorama des véhicules juridiques disponibles 8

5 La détention de la collection dans le patrimoine privé du collectionneur : point de vue juridique 9

6 Les véhicules : fondations, associations et autres personnes morales 9

6.1 La fondation 9

6.2 L'association 13

6.3 Les sociétés de capitaux 14

6.4 La société anonyme (SA) 14

6.5 La société à responsabilité limitée (Sàrl) 17

Partie II : Traitement fiscal des véhicules juridiques – comparaison intercantonale 18

7 Droit fiscal et imposition 18

8 Changement du propriétaire d'une collection d'art 18

8.1 Les impôts sur les successions et donations : traitement en général 18

8.2 L'exonération fiscale et les impôts sur les successions et donations 20

8.3 Transfert d'une exploitation commerciale 21

9 Imposition de la détention d'une collection d'art 21

9.1 Détention par une personne physique : Impôt sur la fortune 21

9.2 Imposition de la détention par une personne morale : impôt sur le capital 23

9.3 Pratiques cantonales particulières 24

10 Taxation de l'activité commerciale d'une collection d'art 25

10.1 Imposition des gains lorsque la collection est détenue dans le patrimoine privé du collectionneur 25

10.1.1 En général 25
10.1.2 Impôt sur le revenu 26

10.2 Imposition des gains lorsque la collection est détenue par une personne morale : Impôt sur le bénéfice 28

10.2.1 Les fondations, associations et autres personnes morales à but idéal 28
10.2.2 Traitement fiscal d'une fondation, association et autre personne morale 29
10.2.3 Traitement fiscal des sociétés de capitaux 30

Partie conclusive 31

11 Rappel des avantages et risques d'un maintien de sa collection dans son patrimoine privé 31

12 Principaux résultats : Tableau de synthèse 33

13 Discussion 35

13.1 Sur le véhicule le plus adéquat (partie I) 35

13.1.1 Pour pérenniser sa collection (le Mécène) 35
13.1.2 Pour faciliter une répartition équitable entre ses héritiers (le Planificateur) 36
13.1.3 Pour conduire des opérations commerciale (l'Investisseur) 36

13.2 Sur la planification fiscale (partie II) 37

14 Conclusion 38

Sources 40

ANNEXES 44

Partie introductive

1 Avant-propos

Une doctrine initiée récemment par le Professeur Xavier OBERSON, et suivie par quelques auteurs, a contribué au développement d'une pratique en lien avec la fiscalité des œuvres d'art. Ainsi *« Fiscalité des œuvres d'art » (2009),* [1]*« Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques » (2011)*[2]*, « Artistes, Art et Fiscalité » (2012)*[3]*, « The Conservation of the Art Collection in Inheritance » (2014)*[4]*, « la fiscalité du collectionneur d'art » (2015)*[5]*, et « La vie fiscale d'une œuvre d'art, aspects choisis » (2020)*[6] traitent des aspects fiscaux liés à la détention d'une collection d'art dans le cadre d'un patrimoine privé.

Toutefois, pour un grand nombre de personnes possédant une collection d'art, le traitement de la seule question fiscale — dans le cadre d'un patrimoine privé — ne saurait être suffisant pour répondre à leurs attentes. En effet :

- Bien souvent en la matière, les questions successorales se posent avec beaucoup d'acuité. Il s'agit pour les uns de conserver l'intégrité de leur collection après leur décès, tandis que pour les autres, la question centrale est de faciliter un partage équitable de la valeur vénale des œuvres entre leurs différents héritiers.
- Par ailleurs, une collection d'art est également un bien « vivant » qui, pour conserver sa valeur voire l'augmenter, se doit d'évoluer dans le temps. Cette préoccupation implique de nombreuses opérations comme des achats, des ventes, des échanges, des locations, etc. qui soulèvent, elles aussi de nombreuses interrogations juridiques et fiscales.

En dépit du fait que le droit suisse offre une vaste palette de « véhicules juridiques » (par ex. fondation, association, SA, etc.) qui permet aux collectionneurs de répondre de manière différentiée à leurs attentes respectives, la détention d'une collection d'art par une personne morale est un sujet qui a été peu traité et reste à ce jour novateur. Il sera l'objet de la présente étude.

[1] OBERSON/MARAIA, Fiscalite des œuvres d'art
[2] COURT, DE LE/AXELROUD BUCHMANN.
[3] OBERSON/MARAIA, Artistes, Art et Fiscalité, SJ 2012 II 61.
[4] OBERSON, The Conservation of the Art Collection in Inheritance
[5] DEFRANCESCO.
[6] CLERC.

2 Objectif

La présente contribution cherche à déterminer quel véhicule juridique, établi dans quel canton suisse, répond le mieux aux diverses attentes d'un collectionneur d'art[7].

3 Démarche

En raison de la grande variété des attentes des collectionneurs et, a fortiori, du nombre élevé d'analyses possibles, nous avons décidé de structurer notre présentation en construisant dans un premier temps des « collectionneurs types »[8]. Grâce à leurs caractéristiques propres, ils nous aideront à délimiter notre analyse et à en retenir les aspects les plus significatifs.

- Sur cette base, la première partie de notre étude sera consacrée à la présentation des différentes structures juridiques (véhicules), à leur avantage et inconvénient au regard d'attentes particulières en matière de gestion d'une collection d'art.
- La deuxième partie sera consacrée au traitement fiscal de cette question par les différents cantons.
- Enfin, une synthèse finale sera réalisée. Elle devrait permettre, en fonction des attentes propres à chaque collectionneur, d'orienter celui-ci vers le véhicule et le canton idoine.

3.1 Collectionneurs types

3.1.1 Le collectionneur « classique »

Le Classique ne se préoccupe ni de la planification successorale ni de la planification fiscale de sa collection. Acquise par héritage ou à la suite d'achats pour nourrir sa passion de l'art, il considère ses œuvres d'art comme ses autres objets mobiliers. Il ne souhaite pas « structurer juridiquement sa collection » et reste indifférent à son sort. Ce collectionneur nous aide à comprendre ce qui se passe si rien n'est entrepris.

3.1.2 Le « mécène »

Le Mécène souhaite pérenniser sa collection d'art qui est le résultat du dévouement d'une vie. Agissant comme un « philanthrope de l'art » et un « patron », il souhaite continuer à soutenir les arts et les artistes et partager avec un large public sa collection d'art. Sa préoccupation principale est de garantir l'intégrité de sa collection après sa mort et/ou le

[7] Le terme « collectionneur » recoupe tant les détenteurs que détentrices de collections d'art : 59% des personnes achetant de l'art seraient des femmes. A ce propos voir : Contemporary Art. « Swiss Collectors Survey Presented by Art Economics and UBS ». Consulté le 12 août 2020. https://www.ubs.com/global/en/our-firm/art/2019/swiss-collectors-survey.html.

[8] Notre démarche est inspirée des écrits de Max Weber. Nos collectionneurs-types sont, à l'image des idéaux-type, des outils qui nous aide à comprendre certains phénomènes complexes. Ici, le traitement juridique des collections d'art.

maintien de ses activités philanthropiques.

3.1.3 Le « planificateur »

Le Planificateur souhaite prévoir la succession de sa collection d'art de manière la plus optimale possible en garantissant un partage équitable de ses œuvres entre ses héritiers. Afin d'éviter une future bataille de succession et la vente de certaines de ses œuvres pour générer des liquidités, sa préoccupation principale est de connaître le mécanisme de planification successorale et fiscale le plus opportun pour permettre ce partage.

3.1.4 L'« investisseur »

L'Investisseur se distingue des autres collectionneurs par son comportement actif en lien avec sa collection d'art. Il traite cette dernière comme un autre actif de son patrimoine et cherche à obtenir une certaine rentabilité de cette dernière en dégageant du profit. Par des opérations de vente, de location, d'organisation d'évènements à but lucratif ou autre mécanisme, l'investisseur déploie une activité commerciale avec sa collection d'art. La préoccupation principale de l'investisseur est que les gains qu'il tire de ses activités commerciales bénéficient d'un traitement fiscal intéressant. Il souhaite également pouvoir exercer ses activités commerciales le plus librement possible.

3.2 Tableau de synthèse

	Le classique	Le mécène	Le planificateur	L'investisseur
Garantir l'intégrité de sa collection après son décès (conserver la collection dans son état initial)		■		
Faciliter un partage équitable de la collection entre ses héritiers			■	
Conduire des opérations commerciales avec sa collection (achat, vente, location, etc.)				■
Payer le moins d'impôt sur les opérations commerciales relatives à sa collection (Optimisation fiscales sur les gains)				■
Payer le moins d'impôt possible sur la valeur vénale de sa collection d'art (Optimisation fiscale générale)		■	■	■
Pérenniser les activités philanthropiques du collectionneur		■		

4 Limites

Cette étude exclut volontairement de son champ de recherche les domaines suivants :

- Les divers arrangements fiscaux (ruling fiscaux) qui ont lieu fréquemment dans la pratique.
- Les aspects de blanchiment d'argent.
- Les sujets du droit en lien avec le marché de l'art comme la vente, l'achat, le transfert d'œuvres d'art.
- Toutes les problématiques en lien avec les donations ou legs à des musées ou institutions préexistantes.
- Les sociétés de personnes (société simple, société de personnes).
- Les conditions auxquelles doit répondre une personne morale ou physique pour qu'elle puisse établir son siège ou son domicile dans un canton.

En matière de droit fiscal, cette recherche portera exclusivement sur les aspects liés à :

- L'impôt sur les bénéfices pour les personnes morales,
- L'impôt sur le revenu des personnes physiques
- L'impôt sur les successions et donations
- Les impôts sur la fortune et sur le capital seront abordés de manière très sommaire.
- Les autres types d'impôts ne sont volontairement pas traités, comme la TVA ou l'impôt ancipité, entrant dans d'autres problématiques (achat et vente des œuvres d'art, distribution des dividendes, intérêts et redevances).

Partie I : Panorama des véhicules juridiques disponibles

Le droit fédéral légifère de manière exhaustive le droit des sociétés, son application est ainsi unifiée en Suisse. Pour des raisons de célérité, il serait vain de vouloir décrire dans le détail chaque personne morale, ainsi seuls certains points particuliers de chaque structure en lien avec l'affectation d'une collection d'art seront étudiés.

Il est d'emblée nécessaire de mentionner que le collectionneur perdra la propriété de sa collection d'art une fois attribuée à sa propre personne morale, cette dernière ayant respectivement une personnalité juridique et étant l'unique propriétaire des droits sur la fortune sociale. A contrario, dans le cas où la collection appartient au patrimoine privé du collectionneur, il jouira d'une pleine propriété sur cette dernière. Cette différence a des répercussions cruciales d'un point de vue successoral, commercial et fiscal, mais également sur la responsabilité du collectionneur.

5 La détention de la collection dans le patrimoine privé du collectionneur : point de vue juridique

D'un point de vue juridique, le fait de détenir sa collection d'art dans sa fortune privée, c'est-à-dire, *« de ne rien prévoir juridiquement »* implique que cette dernière fasse partie intégrale du patrimoine du contribuable. Cela signifie que les œuvres d'art — composantes de cette collection — sont traitées individuellement comme des choses mobilières selon les articles 713ss Code Civil (CC), et font partie de l'inventaire des objets dont le contribuable est propriétaire.[9] Une partie de la doctrine considère qu'une collection d'œuvres d'art, au même titre qu'un mobilier de salon, une bibliothèque professionnelle sont des objets qui par leur nature forment un tout[10] et répondent ainsi au principe énoncé à l'article 613 alinéa 1 CC : *« Les objets qui par leur nature forment un tout sont considérés, dans le cadre du partage, comme un bien unique, du moins lorsque l'un des héritiers le demande »*[11]. D'emblée, il faut mentionner la nature de droit dispositif et controversée en doctrine de cette disposition légale, et la possibilité laissée aux héritiers, de déroger à l'unanimité à cette règle ou pour le de cujus de prévoir une disposition à cause de mort contraire.[12]

Le collectionneur peut prévoir par testament ou pacte successoral un partage équitable de sa collection entre ses héritiers. Cependant, les héritiers fréquemment remettent en cause le caractère équitable de ce partage, et cela engendre des conflits familiaux et batailles judiciaires, qui sont contraires aux principes d'une planification successorale réussie. De plus, la pérennité de la collection ne pourra être garantie, sauf en cas d'accord contraire des héritiers, chose très rare en pratique.

Le collectionneur peut librement disposer de sa collection d'art de son vivant, sous réserve de certaines règles du régime matrimonial et du droit successoral. Au contraire des personnes morales, qui répondent de certaines obligations légales, il peut utiliser sa fortune comme bonne lui semble et ainsi organiser, avec les œuvres d'art dont il est propriétaire, des expositions, des dons, des ventes. Ces opérations seront néanmoins traitées de manière défavorable d'un point de vue fiscal (voir partie II).

6 Les véhicules : fondations, associations et autres personnes morales

6.1 La fondation

Comme mentionné par OBERSON et MARAIA, *« un grand nombre de personnes morales qui ont pour but de promouvoir des activités artistiques, tel que l'octroi de bourses, de*

[9] L'œuvre d'art est traitée comme un objet impersonnel et corporel, existant pour elle-même et qui peut être soumis à la maîtrise de l'homme et se qualifie comme une chose mobilière.; CR CC II-PANNATIER KESSLER, 713 N 6
[10] CR CC II-SPAHR, Art. 613 N 3
[11] Ibidem N 3
[12] Ibidem N 2; BSK ZGB II-SCHAUFELBERGER/KELLER LÜSCHER, CC 613 N 2.

subsides ou la création de musées d'art privés prennent la forme juridique de fondations ou d'associations ».[13] En 2020, 279 fondations classiques, en lien avec l'art, étaient assujetties à la surveillance de la Confédération.[14] En 2019, elles étaient au nombre de 264.[15] Un très grand nombre d'entre elles sont actives sur le plan cantonal ou communal, laissant ainsi penser que leur présence est beaucoup plus importante que ce nombre précité.[16] La fondation Beyeler sise à Riehen ou la Fondation Pierre Gianadda[17], sise à Martigny, sont deux exemples emblématiques de fondations suisses dédiées à l'art.

S'agissant des motivations sous-jacentes à la création d'une fondation, elles seraient les suivantes[18] : 1) S'assurer que l'argent bénéficiera très longtemps à un but précis (48,6 %) ; 2) Léguer quelque chose à la postérité grâce à ma fondation (37,6 %) ; 3) Profiter d'une forme juridique particulièrement attrayante sur le plan fiscal (20,3 %).

Pour de plus amples informations chiffrées sur les fondations, voir l'annexe (cf. *infra* A1).

D'un point de vue juridique, les articles 80ss CC posent le cadre des fondations et les définissent comme étant des masses de biens affectées en faveur d'un but spécial et ayant la personnalité juridique.[19] Selon l'article 81 CC, la fondation est constituée par acte authentique du vivant du disposant ou par disposition à cause de mort (alinéa 1) et est inscrite au registre du commerce à teneur de l'acte de fondation (alinéa 2)[20]. Ainsi comme souligné par SwissFoundations : *« une fondation, juridiquement, est considérée comme un patrimoine affecté à un but déterminé, et géré à titre fiduciaire par un conseil de fondation »*[21]. À la différence des associations ou des sociétés de capitaux, elle n'a pas de membres ou d'actionnaires, mais des bénéficiaires, similairement au trust. Son organe suprême, le conseil de fondation a pour mission de réaliser le but de la fondation.

La particularité de ce véhicule juridique est, à de nombreux égards, son but. Le droit suisse est libéral à cet égard, ainsi le fondateur est libre de fixer le but de sa fondation, tant qu'il n'est pas de nature illicite ou contraire aux mœurs (art. 52 al 3 CC). Son but peut être de nature idéale ou économique et est déterminé du vivant du disposant et est fixé, en principe de manière définitive dans l'acte de fondation. Cela représente un grand avantage pour le collectionneur qui souhaite pérenniser sa collection d'art dans le temps et être certain du

[13] OBERSON/MARAIA, Traitement fiscal du mécénat
[14] DFI, Département fédéral de l'intérieur. « Répertoire des fondations ». Consulté le 4 août 2020. https://www.edi.admin.ch/edi/fr/home/fachstellen/eidgenoessische-stiftungsaufsicht/stiftungsverzeichnis.html.
[15] STUDEN.

[16] Au niveau cantonal et communal, il n'existe pas de répertoire centralisé pouvant indiquer leur nombre exact.
[17] Inaugurée en 1978 à Martigny et créé par l'initiative du promoteur immobilier Léonard Gianadda incarne également un modèle à suivre, avec ses expositions temporaires à la renommée internationale mais aussi pour son parc de sculptures dans les jardins de la Fondation et dans la ville « Présentation – FONDATION PIERRE GIANADDA ». Consulté le 4 août 2020. https://www.gianadda.ch/230_fondation/231_presentation/.
[18] SWISSFOUNDATIONS/PWC, PRICEWATERHOUSECOOPERS AG.
[19] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Imposition des personnes morales, Juin 2020, N 4.4
[20] Son inscription est constitutive, en soi qu'elle lui permet d'acquérir la personnalité juridique (art. 52 al 1 CC).
[21] SWISSFOUNDATIONS/PWC, p. 5

maintien de son musée privé après sa mort, en vue de la nature « éternelle » du but. Néanmoins, le collectionneur devrait ainsi fixer un but relativement large et éviter d'imiter Oskar Reinhart qui, selon Goran Studen, aurait fixé un but très étroit pour sa fondation, en imposant de maintenir l'exposition des œuvres telle qu'il l'avait dictée. En effet, le but de la fondation ne peut être modifié que dans des situations très particulières et suivant des procédures longues et couteuses.[22] Il est ainsi nécessaire de rédiger un acte de fondation correctement et en faisant preuve de créativité pour le futur. L'acte de fondation de *Can Art Change the World ? Foundation*[23] mentionnant une réserve de modification du but en faveur des fondateurs est un bon exemple.

Différentes solutions existent afin que le collectionneur puisse maintenir un contrôle sur sa collection d'art. Il peut par exemple se réserver la présidence de la fondation de son vivant ou prévoir qu'en cas de dissolution de la fondation, le solde de l'actif revienne à lui ou à sa famille. Ces dispositions doivent être entérinées dans l'acte de fondation.[24] En pratique, souvent les autorités de surveillance imposent au fondateur d'exclure de l'acte de fondation le retour des biens au fondateur ou aux membres de sa famille. Cette clause de non-retour est une condition pour un accord d'exonération fiscale.

Une des problématiques récurrentes en lien avec les fondations est leur financement sur le long terme. Selon le Secrétariat d'État à l'économie (SECO)[25], peu d'entre elles bénéficieraient d'un patrimoine qui leur garantit un soutien pérenne. Par conséquent, la plupart sont paralysées depuis de nombreuses années, incapables de réaliser le but prévu par le fondateur. Il faut noter que 36 % des fondations suisses ont un patrimoine inférieur à un million de francs suisses et que le nombre de leur liquidation ne cesse d'augmenter.[26]

D'un point de vue successoral, la constitution d'une fondation est perçue comme une donation conformément à l'article 82 CC. Ainsi, cette structure ne permet pas d'échapper aux actions des héritiers dans le cas où les réserves héréditaires ne sont pas respectées[27]. La dotation de capital d'une fondation se fait sous forme de donation ou legs et non sous celle de l'apport, comme pour les sociétés de capitaux. Dans le cas où la fondation a uniquement comme bénéficiaires des membres de la famille du fondateur, la fondation pourrait être considérée potentiellement comme une fondation d'entretien — structure interdite en Suisse. Cette fondation serait traitée par les autorités fiscales en totale transparence, selon le principe de la levée du voile social, « le Durchgriff ». Selon le Tribunal fédéral[28], il sera

[22] Lorsque la fondation ne répond manifestement plus aux intentions du fondateur (art. 86 al. 2 CC) et après une durée de vie de 10 ans et lorsque l'acte de fondation prévoit cette possibilité (art 86a al 1 CC). Pour plus d'information sur ce sujer voir : PFISTER.
[23] SERVICE DU REGISTRE DU COMMERCE FRIBOURG, Extrait de: Can Art Change the World ! Foundations https://adm.appls.fr.ch/hrcmatic/hrcintapp/externalCompanyReport.action?companyOfrcId13=CH-550-1072862-0&ofrcLanguage=4 (consulté le 12 août 2020)
[24] MÜLLER/SLADECZEK; CR CC I-XOUDIS, art. 57-58 N 19-21
[25] SECRÉTARAT D'ETAT À L'ÉCONOMIE SECO.
[26] Ibidem, N 2
[27] Les héritiers peuvent agir à son détriment par une action en réduction selon articles 522ss CC, si la fondation a été constituée moins de 5 années avant le décès du de cujus (527 ch 3 CC) ; CR CC I-XOUDIS, 57-58 N 19-20; CR CC I-VEZ, N 1164 s.
[28] Arrêt du Tribunal fédéral 5A_205/2016 du 7 juin 2016, consid. 7.2

admis que conformément à la réalité économique, il y a identité de personnes et que les rapports de droit liant l'une lient également l'autre. Leurs patrimoines respectifs seront traités comme un seul et imposés chez le contribuable (personne physique).

En 2020, le régime juridique des fondations s'est durci. En réponse aux pressions internationales, le Conseil fédéral a prévu d'étendre aux fondations d'utilité publique la réglementation relative à l'échange automatique de renseignements (EAR), projet qui a été pour le moment écarté (en fin 2019). Par ailleurs, dans le contexte de la révision du droit des sociétés,[29] des obligations supplémentaires sont mises à la charge des fondations, telles des obligations de communication et d'avertissement.[30]

Une doctrine moderne cherche à contrer ce problème en proposant des solutions innovantes. La théorie des « umbrella foundations » ou des fondations « abritantes »[31] est une première possibilité. Selon ce modèle, une fondation d'art servirait à la fois de musée d'art et de plateforme pour d'autres donateurs souhaitant rendre accessible au public leur collection d'art privée tout en s'assurant que leurs collections soient prises soin d'une manière professionnelle.[32] Les œuvres données par ces donateurs constitueront des sous-fondations qui seront séparées des actifs de la fondation mère et traitées séparément dans la comptabilité.[33] Ils partageront ensemble les coûts liés à la fondation abritante. À titre d'exemple, le Dachstiftung Kunstmuseum Bern — Zentrum Paul Klee » administre la « fondation Kunstmuseum Bern » et le « Zentrum Paul Klee-Maurice E. et Martha Müller ».[34] Un autre modèle intéressant est celui des fondations « actionnaires » développées en Suisse par Delphine BOTTGE[35]. Sa particularité est que la fondation détiendrait des parts importantes dans des sociétés de capitaux[36] ce qui lui permettrait de répondre aux besoins économiques en lien avec ses activités.

En résumé, le véhicule juridique de la fondation permet de répondre à l'attente du collectionneur qui souhaite garantir la pérennité de sa collection dans le temps. Affecter sa collection à une fondation, permet d'octroyer une personnalité juridique propre à la collection d'art et de lui assurer une « vie éternelle » indépendante de celle de son créateur. Nombreux sont les collectionneurs qui souhaitent partager leur collection avec un large public en créant leur propre musée privé. Dans cette hypothèse, la fondation est le véhicule

[29] approuvé par les autorités législatives fédérales le 19 juin 2020, l'entrée en vigueur de ce projet de loi est estimée au début de l'année 2022.
[30] En effet, il est prévu que l'organe suprême de la fondation doit communiquer chaque année à l'éventuelle direction et à l'autorité de surveillance séparément le montant global des indemnités au sens de l'art. 73a al 2 CO qui lui ont été versée directement (nouvel art. 84b CC). De plus, le conseil de fondation a l'obligation d'avertir, en vertu du nouvel art. 84a CC, l'autorité de surveillance en cas de menace d'insolvabilité et de surendettement, similairement à ce qui est prévu dans le droit des sociétés; SWISSFOUNDATIONS, La révision du droit des sociétés et ses répercussions pour les fondations , https://www.swissfoundations.ch/fr/actualites/revision-droit-des-societes/ (Consulté le 4 août 2020).
[31] STUDEN.
[32] Ibidem
[33] Ibidem
[34] Ibidem
[35] BOTTGE.
[36] PETER ET AL.

adéquat pour développer cette activité, car elle leur permet de prévoir à l'avance la stratégie et la destinée de leur collection. Les problématiques liées au financement des activités de la fondation et à sa nature rigide doivent néanmoins être prises en compte par le collectionneur.

6.2 L'association

L'association est une personne morale, prévue par le Code civil aux articles 60ss CC. À la différence de la fondation, le but de l'association ne peut pas être de nature économique, mais uniquement de nature idéale, comme explicitement mentionné par la loi (art. 60 al.1 CC). Le droit et la pratique des associations sont très libéraux et conviennent pour des projets « communautaires ». Les activités de l'association sont déterminées par l'assemblée générale, composée de ses membres comme le prévoit l'art 66 al 1 CC : *« les décisions de l'association sont prises en assemblée générale »*. Son fonctionnement n'est ainsi pas dicté par la volonté du fondateur comme c'est le cas pour la fondation, avec l'acte de fondation (83 CC).

Il est possible de prévoir un cercle fermé des membres dans les statuts et le collectionneur pourra être nommé à la direction de l'association, par l'assemblée générale (65 CC), par cooptation ou par un tiers si les statuts le prévoient.[37] Néanmoins, il ne pourra agir librement sans le consentement des membres de l'association. Le véhicule juridique de l'association est ainsi intéressant pour un collectionneur qui est flexible par rapport à la destinée de sa collection et qui apprécie la décision communautaire. Le collectionneur pourrait ainsi former une association avec des membres de sa famille, avec lesquels il a de bonnes relations, et décider ensemble du sort de la collection. Un collectionneur « promoteur de projets » pourrait bénéficier d'un tel véhicule dans le cas où les membres de l'association mettraient leurs efforts communs pour la promotion de cette collection.

Le plus souvent, plusieurs collectionneurs ont recours à ce véhicule juridique pour acquérir ensemble des œuvres d'art, au nom et pour le compte de cette dernière. L'association ensuite soutient des projets culturels, à titre philanthropique, par exemple en faisant des dons ou prêts à des institutions culturelles. Le Kunsthaus de Zurich bénéficie ainsi du soutien de plus de 800 membres de l'association *Vereinigung Zürcher Kunstfreunde* qui s'engagent, tant financièrement et idéalement, à l'expansion de la collection du musée.[38]

Ce véhicule juridique ne permet cependant pas la distribution des gains entre ses membres et, comme le mentionnent explicitement JEANNERET et HARI : *« Une association est réputée avoir un but économique lorsque, cumulativement, elle exerce une activité industrielle ou commerciale et que le bénéfice qui en est retiré est partagé entre ses membres, sous forme d'argent ou en nature, par exemple sous forme de prestations de service »*[39]. Ainsi, si une association vend certaines des œuvres d'art de sa collection, les gains ne pourront pas être partagés entre ses membres. Ils devront être affectés au fonctionnement de l'association uniquement. La structure souple de l'association permet

[37] CR CC I-JEANNERET/HARI, 69 N 2
[38] KUNSTFREUNDE ZÜRICH, http://kunstfreunde-zuerich.ch/ueber-uns (consulté le 12 août 2020).
[39] CR CC I- JEANNERET/HARI, 60 N 7

une adaptation aux circonstances concrètes en comparaison à la fondation dont l'acte de fondation ne peut être modifié. Néanmoins, une perte de contrôle sur la collection d'art est fort probable et le caractère purement altruiste de cette activité pourrait décourager certain.

6.3 Les sociétés de capitaux

L'attribution d'une collection d'art à une société de capitaux peut paraître dénouée de bon sens, l'art et la recherche de bénéfices n'étant en principe pas liés. Néanmoins, pour des raisons commerciales, fiscales et successorales, ces entités juridiques procurent de véritables atouts, tels que la liberté économique (art. 27 al. 2 Cst).

Ces dernières années ont marqué la restructuration de certaines fondations d'art en société de capitaux. La *Fondation Beyeler* fait dorénavant partie d'une société anonyme sous le nom de Beyeler Museum AG établie en 2007 afin que cette collection d'art soit exploitée à but non lucratif avec son restaurant et son art shop[40]. Il en est de même pour le *Musée Tinguely* qui détient la collection de l'artiste défunt[41]. Son but est de garantir le fonctionnement du musée et, comme indiqué sur son extrait du registre du commerce, *« ses tâches principales sont la présentation permanente et la supervision des œuvres de Jean Tinguely, l'organisation d'expositions spéciales et le prêt d'œuvres à d'autres institutions. La société peut exploiter une boutique de musée et un restaurant de musée, participer à d'autres entreprises et acquérir, gérer et vendre des droits de propriété intellectuelle et des terrains »*[42]

Le but de la *Hess Art Collection GmbH* à Köniz (Berne), illustre la grande liberté dont peut bénéficier une collection d'art lorsqu'elle est détenue par une société de capitaux : *« L'objectif de la société est de collecter, d'acheter, de vendre et de louer des objets d'art. La société peut créer des succursales et des filiales en Allemagne et à l'étranger et peut acquérir des participations dans d'autres sociétés en Allemagne et à l'étranger. La société peut acquérir, détenir, gérer, exploiter et vendre des biens immobiliers et des droits de propriété intellectuelle en Suisse et à l'étranger. La société peut se livrer à toutes les activités commerciales, financières et autres qui paraissent propres à promouvoir l'objet de la société ou qui lui sont directement ou indirectement liées. Elle peut également s'engager dans des financements pour son propre compte ou pour le compte de tiers et peut conclure des garanties et des cautions pour des filiales et des tiers »*[43].

6.4 La société anonyme (SA)

Le droit suisse de la société anonyme, prévu aux articles 620ss Code des Obligations (CO), est libéral et permet par conséquent la création d'une large variété de type de sociétés sous

[40] REGISTRE DU COMMERCE DU CANTON DE BÂLE-VILLE, AG, DV Bern, Beyeler Museum AG, https://bs.chregister.ch/cr-portal/auszug/auszug.xhtml?uid=CHE-113.707.931(consulté le 10 août 2020)
[41] REGISTRE DU COMMERCE DU CANTON DE BÂLE-VILLE, AG, DV Bern, Museum Tinguely AG, https://bs.chregister.ch/cr-portal/auszug/auszug.xhtml?uid=CHE-113.341.155 (consulté le 10 août 2020)
[42] Ibidem
[43] REGISTRE DU COMMERCE DU CANTON DE BERNE AG, DV Bern, Hess Art Collection GmbH, https://be.chregister.ch/cr-portal/auszug/auszug.xhtml?uid=CHE-100.921.159 (consulté le 10 août 2020.

cette forme juridique. Son but est le plus souvent de nature économique, cherchant à réaliser des bénéfices afin de les distribuer aux associés sous forme de dividendes par la suite.[44] Très exceptionnellement, une telle société peut être utilisée pour la poursuite de buts idéaux, comme explicitement prévu à l'article 620 al 3 CO.

Le collectionneur bénéficie d'une liberté totale quant aux activités qu'il souhaite entreprendre avec sa société. Il peut ainsi organiser des expositions, vendre ou louer ses œuvres, soutenir des artistes, créer un musée ou des plateformes d'art. Ces activités sont néanmoins soumises au contrôle, certes limité, des actionnaires, qu'ils exercent à travers leur vote (698ss CO).

Les sociétés anonymes peuvent être ouvertes ou fermées au public, dans ce dernier cas les actions étant détenues par un cercle limité d'actionnaires. En Suisse, la société anonyme fermée est la forme la plus répandue. De nombreuses petites et moyennes entreprises (PME) choisissent cette forme pour exercer leur activité contrairement aux pratiques étrangères.[45] Les entreprises familiales représentaient en 2004, 88,14 % de ces entreprises privées.[46] Les sociétés à un seul actionnaire, appelées aussi sociétés unipersonnelles, sont soit des alter ego d'un entrepreneur individuel soit des filiales intégrées au sein d'un groupe de sociétés, sont également un type de sociétés anonymes fermées.[47] Ces deux modèles de sociétés anonymes répondent aux attentes de certains collectionneurs.

Une collection d'art peut être l'objet d'un apport en nature à la société ou être transférée à titre de créance. Pour rappel, un apport ne peut être restitué ou remboursé sous aucune forme (680 al 2 CO), même sous forme de distribution de dividendes.[48] Ainsi, une fois la collection attribuée à la société sous forme d'apports en nature, elle en sera propriétaire de manière définitive et pourra en disposer librement dès son inscription au registre du commerce (634 al 2 CO) ; le collectionneur en perdra définitivement la propriété. De plus, les principes propres en lien avec une fondation qualifiée[49] seront appliqués : cette dernière sera expressément, selon le principe de publicité, mentionnée dans les statuts (628 CO), au registre du commerce (642 CO) et dans le rapport de fondation (634 ch 3 et 635 CO).[50] En outre, afin d'éviter toute situation de surévaluation de la société et la nullité de l'opération, la collection devra être estimée, à l'aide d'une expertise faite par un spécialiste[51] et ensuite vérifiée par un réviseur qui donnera son acceptation (635 a CO). L'actionnaire peut également agir comme un tiers à l'égard de la société et ainsi avoir des créances envers

[44] MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, §16 N 41
[45] En Suisse, contrairement aux pays voisins, la forme de la société anonyme n'est pas réservée aux multinationales. ROUILLER P.5.
[46] D'après une étude faite par l'Institut suisse pour les PME de l'Université de Saint-Gall publiée MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER,§16 N 673
[47] Ibidem §16 N 39
[48] Ibidem N 71-72
[49] Une société anonyme fondée «avec apport en nature » (Sacheinlagegründung), est appelée une fondation qualifiée dans le cas où un des actionnaires ou tous libèrent leur apport en nature, est tolérée pour les sociétés anonymes, à certaines conditions strictes posées entre autres à l'article 628 al 1 CO et 634 CO
[50] ROUILLER, N 67a
[51] Pour les objets d'art, une estimation détaillée par un expert est souvent exigée par les autorités fiscales en lien avec les impôts sur les successions et donations et impôts directs; JEANDIN, Not@lex2013 p24.

cette dernière.[52] Cependant dans le cas de dotation insuffisante de la société et d'une utilisation fréquente de cette méthode de créances, une application potentielle de la théorie de la transparence, le Durchgriff, pourrait être considérée.[53] Ce mécanisme paraît intéressant pour le collectionneur qui souhaite maintenir la propriété sur sa collection.

D'un point de vue successoral, le régime est particulièrement intéressant et constitue souvent, pour les petites entreprises, une des motivations principales au choix de cette forme juridique.[54] Celle-ci permet de partager les actions entre les héritiers en fonction de leurs droits successoraux. De ce fait, la SA s'avère intéressante pour un collectionneur qui détient une œuvre d'art à forte valeur, qui serait impossible de partager (par ex. un van Gogh). Cette œuvre pourra être partagée entre ses héritiers en leur attribuant des parts à chacun. Une vente sera évitée. Le partage de l'entier de sa collection, à parts égales, entre ses descendants est également possible avec la société anonyme familiale. Au regard de la succession d'entreprise, attribuer des parts minoritaires à chaque actionnaire paraît pertinent. En théorie, ces dernières sont bien évidemment librement cessibles et transmissibles selon la théorie de la libre transmissibilité de l'article 684 al 1 CO, malgré une convention d'actionnaires prévoyant des droits d'emption ou préemption réciproques. Des réserves statuaires peuvent être prévues dans les limites de la loi. D'un point de vue pratique, ces parts sont peu attractives sur le marché et ont peu de chances d'être vendues.

Le recours à des actions nominatives privées présente également certains avantages. Elles garantissent une sorte de contrôle sur l'actionnariat et sur la transmissibilité des actions. En effet, comme prévu par l'article 685c al 1 CO, le transfert de parts sociales nécessite l'approbation de la société, sous réserve des exceptions de l'article 685c al 2 et 3 CO. Un mécanisme de blocage du transfert de ces actions peut être mis en place en permettant à la société de s'opposer à tout transfert en invoquant des justes motifs, explicitement prévus dans les statuts de la société (art. 685 b al 1 CO).[55] Le maintien du lien de parenté peut être un de ces motifs. Ces actions nominatives non cotées garantissent au collectionneur une sorte de contrôle sur l'actionnariat et sur la transmissibilité des parts.

Au regard du droit comptable, l'amortissement d'une œuvre d'art jouera un rôle uniquement lorsque la valeur de l'œuvre diminue. En pratique, cette opération est très difficile, car la valeur vénale d'une œuvre est difficile à déterminer, et de plus en principe la valeur d'une œuvre augmente avec le temps sauf dans le cas où l'œuvre subit une décote importante, aspect qui devra être prouvé par le collectionneur.

La société anonyme, lorsque les dispositions précitées sont prises, apparaît comme un véhicule juridique qui répond à de nombreuses motivations du collectionneur : la pérennité du but initial, une liberté dans la conduite des opérations commerciales et un partage

[52] ROUILLER, N 76
[53] ROUILLER, N 76
[54] MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER,§ 16 N 675
[55] Ces justes motifs peuvent être l'exclusion de l'acquisition d'actions par des concurrents, ou garantir certaines qualités personnelles chez les actionnaires, comme leur lien de parenté, permettant ainsi de garantir le maintien des sociétés anonymes en société de famille, pratique fortement critiquée par un certain courant doctrinal. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, §16 N 586

successoral adéquat.

6.5 La société à responsabilité limitée (SÀRL)

La Sàrl est une société de capitaux à caractère personnel[56] qui s'adresse aux sociétés de petites tailles, laissant une grande marge de manœuvre à ses associés. Elle est une forme hybride entre la société anonyme et la société en nom collectif avec leurs caractéristiques respectives d'entreprises capitalistes et personnalistes.[57] La Sàrl d'utilité publique est une forme nouvellement créée qui est particulièrement intéressante pour un collectionneur.[58]

Un devoir de loyauté est prévu pour les associés de la Sàrl — différence majeure avec le droit de la SA. En vertu de l'article 803 al 2 CO : *« les associés doivent, même en l'absence d'obligation expresse dans les statuts, s'abstenir de tout ce qui porte préjudice aux intérêts de la société »*. De plus, les associés gérants ont une véritable prohibition de concurrence (803 al 2 CO in fine, 776 a al 1 ch 3 CO), sous réserve de règles dérogatoires prévues dans les statuts ou de votes unanimes dérogatoires de l'ensemble des associés. Une autre particularité est celle de prévoir dans les statuts que les associés soient contraints à fournir des prestations accessoires, si ceux-ci, conformément à l'article 796 al 2 CO : *« servent le but de la société ou qui visent à assurer le maintien de son indépendante ou de la composition du cercle des associés »*.[59] Des prestations accessoires telles que l'obligation de maintenir l'unité de la collection d'art, de l'entretenir et d'assurer son maintien, d'organiser des expositions peuvent ainsi être prévues.

L'avantage principal de la Sàrl est le droit de contrôle que possède chaque associé sur les activités de la société. L'article 802 CO octroie à l'associé le droit d'exiger des gérants des renseignements sur toutes les affaires de la société, ceci indépendamment de l'importance de sa participation dans la société et en tout temps. Il détient, d'une manière comparable, un droit égal à un membre du conseil d'administration d'une SA.[60] En principe, l'associé est lié de manière durable à la société. En effet, selon l'article 786 alinéa 1 CO : « la cession de parts sociales requiert l'approbation de l'assemblée des associés. Cette dernière peut refuser son approbation sans en indiquer les motifs ». Cependant, les statuts peuvent prévoir des dérogations à cette réglementation par exemple exclure toute cession de parts sociales (art. 786 al 2 ch. 4 CO) ou déterminer des motifs précis pour refuser une cession de parts sociales (art. 786 al 2 ch. 2 CO).

À titre de synthèse, la Sàrl octroie au collectionneur d'une part une grande liberté dans le choix du management et des activités en lien avec sa collection d'art et d'autre part un certain contrôle sur le destin de sa collection d'art. Cette « double facette » est très bénéfique et permet de répondre à diverses attentes du collectionneur (cf. *infra* Chap. 11).

[56] art 772 al 1 CO; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, §18 N 13a
[57] Un capital social de 20'000 CHF doit être entièrement libéré lors de sa fondation (773 CO et 777c al 1 CO).
[58] SECRÉTARAT D'ETAT À L'ÉCONOMIE SECO « La fondation comme option du processus de succession » ; Pour plus d'information :PETER/MERKT.
[59] Ibidem
[60] MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER.

Partie II : Traitement fiscal des véhicules juridiques — comparaison intercantonale

7 Droit fiscal et imposition

En lien avec les différents mécanismes de planification fiscale, la problématique de l'évasion fiscale joue un rôle important et doit à tout prix être évitée. L'annexe (cf. *infra* A2) donne une brève introduction sur cette problématique et pose les conditions qui doivent être respectées par le collectionneur afin de prévenir une telle considération par les autorités fiscales. Toutefois, la recherche de l'économie d'impôt est un procédé qui est admis par la jurisprudence constante du Tribunal fédéral.[61] En suivant les propos de Xavier OBERSON : *« il est loisible à chacun, dans les limites du cadre fixé par le droit applicable, d'organiser son activité de façon à payer le moins d'impôts possible »*.[62] Le contribuable est ainsi libre de choisir parmi plusieurs situations envisageables, ou structures juridiques à disposition, le véhicule le moins onéreux fiscalement.[63] Le changement de domicile dans un autre canton[64] est ainsi parfaitement toléré, tout comme la constitution de sociétés. Néanmoins, la limite de l'interdiction de l'abus de droit ne doit pas être franchie par le contribuable, au risque d'être tenu responsable d'un schéma d'évasion fiscale.[65]

De nombreux impôts entrent en ligne de compte avec une collection d'art.[66] Cette partie s'attache à déterminer quels cantons offrent le traitement fiscal le plus intéressant dans les cas de figure suivants : a) lors du transfert d'une collection d'art à une personne morale ; b) lors de sa détention ; c) et lorsque des gains sont générés par des opérations commerciales portant sur celle-ci. Pour faire cela, nous nous focaliserons sur deux types d'impôts : les impôts sur les successions et donations en lien avec l'opération d'affection ou de dévolution et les impôts directs en lien avec la structure elle-même.

8 Changement du propriétaire d'une collection d'art

8.1 Les impôts sur les successions et donations : traitement en général

Sous réserve des cas où le transfert de la collection d'art est fait sous forme d'apport en nature (dans les SA et Sàrl), le changement de propriétaire d'une collection est qualifié de donation ou de legs, impliquant nécessairement des impôts sur les successions et les donations. Ces impôts peuvent avoir des conséquences fiscales très importantes en fonction du degré de parenté entre le donateur et le donataire ou le de cujus et son successeur, dans

[61] OBERSON "L'interprétation du droit fiscal", N 19
[62] Ibidem, N 19
[63] Ibidem N 19; ATF 102 Ib 157
[64] Ibidem N 19
[65] Ibidem N 20
[66] Pour plus d'information à ce sujet voir CLERC.

le cas où le donateur ou le de cujus est domicilié en Suisse.[67] Généralement, les impôts sur les successions et les donations sont progressifs non seulement en fonction du montant de l'héritage, mais aussi du degré de parenté.[68]

Pour rappel, les impôts sur les successions et les donations relèvent de la compétence cantonale et communale exclusivement, aucun impôt dans ces domaines n'est prélevé au niveau fédéral.[69] Au regard de la présente problématique, il est opportun de porter une attention particulière aux disparités cantonales et à leurs particularités propres, car cela peut être bénéfique au collectionneur d'art s'il les considère de manière adéquate.[70] En effet, certains cantons ne connaissent pas ce type d'impôt dans leur législation cantonale et communale, d'autres imposent ces opérations très faiblement et certains autres au contraire très fortement.

En 2020, les cantons de Obwald et de Schwyz sont les seuls à ne pas connaître d'impôts sur les successions et les donations, de manière générale[71]. Nidwald jusqu'en 2019 ne connaissait pas ces impôts, mais impose dorénavant à un taux de 5 % les donations et successions entre des frères et sœurs d'une valeur supérieure à 20 000 CHF et à un taux de 15 % les autres personnes (tiers, personne morale)[72]. Lucerne, pour sa part, ne perçoit pas d'impôts sur les donations, sous réserve des donations effectuées dans les cinq années précédant le décès du donateur qui seront assujetties à l'impôt sur les successions.[73]

Parmi les cantons pratiquant cet impôt, on relèvera qu'aucun canton ne le perçoit lorsque la dévolution se fait en faveur du conjoint du donateur ou de cujus. De plus, tous les cantons à l'exception d'Appenzell Rhodes-Intérieures (1 %), Vaud (1,2 %-7 %), Neuchâtel (3 %) et Genève (uniquement pour les personnes imposées selon la dépense, 0-7, 2 %), exonèrent d'impôts les donations et successions faites à ses descendants.[74] Au regard des autres parentèles, les pratiques cantonales sont variées : pour les père et mère, le taux varie de 0 % à 10 % ; pour les frère et sœur, le taux peut s'élever jusqu'à 20 %. Pour des personnes tierces (hors du cercle familial proche, comme les tantes, cousins, amis), les écarts sont encore plus importants. Sous réserve de certaines législations cantonales qui prévoient des montants minimum exonérés d'impôts, les taux maximums d'imposition sont les suivants : à Bâle-Ville (49,5 %), Berne (40 %), Genève (26 % +110 % de centimes additionnels en 2019 : 54,6 %), Grisons (10 % + 25 % communal : 35 %), Nidwald (15 %), Schaffhouse

[67] (Cf. Annexe *infra* A5)
[68] BANQUE CANTONALE VAUDOISE
[69] Une récente initiative populaire, datant de 2013 visant à introduire un impôt sur les successions au niveau fédéral a été rejetée par la population en 2015; Imposer les successions de plusieurs millions pour financer notre AVS (Réforme de la fiscalité successorale) du 15 février 2013, rejetée à 71% des votants et par tous les cantons le 14 juin 2015. ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC « Impôts sur les successions et donations Décembre 2016 » §2.
[70] Pour plus d'information à ce sujet voir: ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, les impôts sur les successions et les donations.
[71] CREDIT SUISSE, ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Brochures fiscales pour la période fiscale 2019: Impôts sur les gains de fortune et impôts sur les successions et les donations, pp. 1,5,7,8.
[72] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts en vigueur , N 3.1.6 ; CREDIT SUISSE.
[73] Ibidem
[74] Ibidem

(40 %), Vaud (25 % + 100 % de l'impôt cantonal au niveau communal : 50 %), Zoug (20 %) et Zurich (36 %)[75]. L'annexe présente un tableau de ces différents taux (cf. *infra* A5).

Ces taux précités sont déterminants également dans le cas où le collectionneur d'art souhaite affecter sa collection à une personne morale, celle-ci étant traitée fiscalement comme une « autre personne ». Ainsi, les cantons d'Obwald, Schwyz et Lucerne sont fiscalement très attrayants pour la création de véhicules juridiques dédiés à des collections artistiques, car ils ne prévoient pas d'impôt sur les donations (ni succession pour les deux premiers). Le taux d'imposition de Nidwald est également très favorable.

8.2 L'exonération fiscale et les impôts sur les successions et donations

L'enjeu de l'exonération fiscale d'une personne morale relève d'une grande importance en relation avec les donations et successions. Certains cantons exonèrent les dévolutions et libéralités faites à ces entités uniquement si elles sont domiciliées sur leur territoire ou dans un autre canton qui accorde la réciprocité.[76] D'autres l'octroient uniquement pour certains buts d'utilités publiques. Par exemple Zurich prévoit explicitement l'exonération des dons et legs en faveur d'établissements à buts culturels, alors que Lucerne les impose s'ils sont donnés à des établissements culturels sis dans d'autres cantons.[77] Chaque canton a ses spécificités qui ne sont pas légiféré de manière claire.

Ceci étant, il est admis qu'un don ou un legs fait à une institution à but idéal (c.-à-d. exonérée d'impôts), n'est pas imposé pour cette institution et peut être ensuite déduit de la base fiscale imposable du contribuable, au maximum à hauteur de 20 % de son revenu ou bénéfice annuel (art. 23 al 1 lit. f de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID][78], art. 33a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD][79] et art. 59 al.1 let. c LIFD). Les personnes morales et physiques sont pour le moment traitées de la même manière face à cette problématique.[80] Ainsi, pour un collectionneur d'art qui souhaite faire don de sa collection artistique, ou de certaines de ses œuvres, à une fondation d'art bénéficiant d'une exonération fiscale, cette dévolution ne sera pas imposée pour la personne morale et le collectionneur pourra déduire une partie de cette libéralité de ses propres impôts. On relèvera que pour le collectionneur, cette déduction reste cependant minime et n'est pas susceptible de le motiver à donner ou léguer sa collection d'art, du point de vue de son propre intérêt fiscal.[81]

[75] CREDIT SUISSE
[76] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, les impôts sur les successions et donations, N 6
[77] Ibidem N 6
[78] RS 642.14
[79] RS 642.11
[80] Pour plus d'information à cet égard : LIDEIKYTE HUBER
[81] Dans certains pays étrangers comme Singapour ou les États-Unis, les déductions possibles sont beaucoup plus importantes.

La situation est tout autre lorsque le contribuable souhaite créer une personne morale afin d'y attribuer sa collection d'art. La caractéristique de l'exonération fiscale prend tout son sens pour le contribuable, surtout lorsque les véhicules utilisés ont leur siège dans des cantons imposant fortement ces opérations comme à Genève, Bâle-Ville ou Vaud, où les taux d'imposition avoisinent les 50 % (cf. Supra. 8,1). Cela peut freiner, à raison, tout collectionneur d'attribuer sa collection à une fondation classique s'il doit prendre en compte cette taxation dans la dotation du capital initial du véhicule.

8.3 Transfert d'une exploitation commerciale

Dans l'hypothèse où le collectionneur exerce avant la constitution d'une société une activité commerciale en lien avec sa collection d'art, la problématique de la transformation d'une entreprise de personne en société de capitaux entre en ligne de compte. Cette transformation implique pour le contribuable de transférer des d'éléments qu'il détenait dans sa fortune commerciale à une personne morale, dans laquelle il détient des participations (comptabilisées dans sa fortune privée). Ce type de transformation est en principe exonérée d'impôts lorsqu'elle remplit les conditions posées à l'article 19 alinéa 1 et 2 LIFD et par la Circulaire no 5.[82] Ces conditions sont les suivantes : *« 1) la personne morale reprenante maintient son assujettissement en Suisse ; 2) les dernières valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu sont reprises ; 3) la fortune commerciale transférée constitue une exploitation ou une partie distincte d'exploitation ; 4) un délai de blocage de 5 ans est respecté. »* Ce transfert sera ainsi exonéré de toute imposition uniquement dans le cas où le collectionneur est reconnu avoir une exploitation commerciale en lien avec sa collection d'art, ce qui limite les cas d'applications de cette exonération.

Certains cantons accordent des allègements fiscaux sur les impôts sur les successions et donations en cas de reprise de l'entreprise par la famille. C'est le cas d'Argovie, Berne, Bâle-Campagne, Glaris, les Grisons, Nidwald, St-Gall, Thurgovie, Vaud et Zurich.[83]

9 Imposition de la détention d'une collection d'art

9.1 Détention par une personne physique : Impôt sur la fortune

Les collections d'art, à certaines conditions strictes, peuvent être traitées comme du « mobilier de ménage », autrement appelées « meubles meublants » et ainsi ne pas être imposées dans la fortune nette du contribuable. L'article 13 alinéa 3 LHID prévoit explicitement que : *« le mobilier de ménage et les objets personnels d'usage courant ne sont pas imposés »*[84]. Il faut d'emblée mentionner que cette exonération est réservée aux collections d'art qui sont détenues dans la fortune privée du contribuable et dans le cas où le collectionneur a une activité indépendante en lien avec sa collection d'art (cf. *infra* Chap. 10.1), elle sera comprise dans sa fortune commerciale et sera imposable (art. 8 al. 2

[82] Circulaire n05 du 1er juin 2004 de l'Administration fédérale des contributions
[83] CREDIT SUISSE.
[84] Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), du 14 décembre 1990 RS 642.14

et 14 al. 1 et 3 LHID).

La doctrine suisse définit ce terme ainsi *« le mobilier de ménage doit être compris de façon assez stricte comme l'ensemble du contenu de l'habitation et servant au ménage, ainsi que les affaires personnelles (habits, montres, mobilier, affaires de sport...)* »[85]. Le droit français définit également ce terme.[86] En lien avec les collections d'art, Xavier OBERSON considère que lorsque des photographies ou tableaux font partie du mobilier de maison du contribuable et servent à la « décoration », les critères d'exonération prévus par la LHID sont remplis.[87] Le critère déterminant étant celui de l'usage du bien : il est nécessaire que la collection soit destinée à l'usage du contribuable et soit utilisée de manière effective par ce dernier ; ces conditions étant respectées pour les œuvres « décorant » la résidence (à priori principale) du collectionneur. Dès lors, si une collection d'art est dans un autre lieu, comme un lieu d'exposition, une maison secondaire, un port franc, elle sera assimilée à de la fortune nette du contribuable et ne sera plus considérée comme « biens meublants » au bénéfice de l'exonération[88], mais comme un placement et non comme un bien pouvant être utilisé dans la vie de tous les jours.[89]

De manière similaire à ce qui se pratique pour l'impôt sur le revenu, les autorités fiscales admettent dorénavant restrictivement la notion « décorative » d'une collection artistique ainsi que sa qualification en tant que « meubles meublants ». Il semblerait qu'il existe une présomption réfragable qu'une œuvre d'art, dépendant de sa valeur, soit un placement financier et dès lors ne réponde plus à l'exonération prévue à l'article 13 alinéa 4 LHID. Ce sont les contribuables qui doivent apporter la preuve que l'objet d'art est exonéré et qu'il ne constitue pas une sorte d'investissement — démarche qui ne serait pas évidente et semblerait complexe.[90] À ce propos, une partie de la doctrine défend le principe que l'exonération d'une œuvre d'art ne doit pas dépendre de sa valeur.[91] Autrement dit, qu'il s'agisse d'une peinture d'un artiste moderne tel que Picasso, ou d'un artiste émergent, sa valeur marchande ne devrait pas être prise en compte, tant que cette œuvre est affichée dans le domicile du contribuable. On relèvera que l'article 14 alinéa 1 LHID considère la valeur vénale comme étant déterminante pour l'impôt sur la fortune alors même qu'une une œuvre d'art, en principe, ne possède pas une telle valeur, en raison de sa rareté et de son caractère unique, [92] et sera souvent taxée à sa valeur de vente, d'assurance ou vénale selon les

[85] ZIEGERLIG/JUD.251; DEFRANCESCO.
[86] A titre de comparaison, le droit français prévoit à son article 534 de son code civil que « les mots meubles meublants ne comprennent que les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements, comme tapisseries, … Les tableaux et les statuts qui font partie du meuble d'un appartement y sont aussi compris, mais non les collections de tableaux qui peuvent être dans les galeries ou pièces particulières… » ; Code Civil Français ; CHAMBAUX, pp. 172–173.
[87] OBERSON. « Le fisc a t'il du goût ? »
[88] Ibidem
[89] OBERSON.« The Conservation of the Art Collection in Inheritance »; DEFRANCESCO.; COURT, DE LE/AXELROUD BUCHMANN.
[90] OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes, Art et Fiscalité.
[91] OBERSON/MARAIA, Fiscalité des œuvres d'art.
[92] OBERSON.« The Conservation of the Art Collection in Inheritance »;

pratiques cantonales.[93] La valeur d'assurance de l'œuvre sera prise comme valeur repère ou sera prise à défaut dans le cas où il n'y a pas de valeur de marché pour une œuvre d'art.[94]

Nous avons volontairement écarté une comparaison des impôts cantonaux sur la fortune, les variations étant trop importantes. L'AFC a édité un rapport traitant en détail ces problématiques, auquel la présente étude renvoie.[95]

9.2 Imposition de la détention par une personne morale : impôt sur le capital

À l'égard de l'impôt sur le capital, il faut distinguer les fondations et associations et les sociétés de capitaux, auquel des régimes fiscaux différents s'appliquent. Les fondations et associations à but idéal exonérées d'impôts ne sont pas taxées sur leur capital, ce qui peut représenter un gros avantage. Lorsqu'elles n'ont pas de but idéal et ne bénéficient pas d'une exonération fiscale, les pratiques cantonales varient.

Au regard de l'impôt sur le capital, selon les brochures fiscales de l'AFC,[96] il paraît nécessaire de séparer les pratiques cantonales en trois catégories :

1) Les cantons possédant le même taux pour toutes les personnes morales : Zurich (0,75 ‰), Berne (0,3 ‰)[97], Lucerne (0,5 ‰), Obwald (2,0 ‰), Nidwald (0,1 ‰), Zoug (0,5 ‰), Bâle-Ville (1 ‰), Argovie (0,1 ‰), Soleure (0,8 ‰) Tessin (1,5 ‰).
2) Les cantons ayant un taux préférentiel pour les associations, fondations et autres personnes morales : Schaffhouse : 1,0 ‰ pour les personnes morales/0,3 ‰ pour les associations, fondations et autres et
3) Les cantons prévoyant un taux préférentiel pour les sociétés de capitaux et coopératives. À titre d'exemple :
   - Schwyz : aucun impôt sur le capital pour les personnes morales/pour les associations, fondations et autres : un impôt sur le capital à un taux de 0,4 ‰.
   - Fribourg : 1,5 ‰ pour les personnes morales/2,55 ‰ pour les associations, fondations et autres
   - Grisons : 2,3 ‰ – 2,5 ‰ (minimum et maximum : taux progressif) pour les personnes morales/2,3 ‰ – 5,7 ‰ pour les associations, fondations et autres.

[93] Ibidem
[94] Ibidem ;BOESCH/FISCHER/BANDLE.« Switzerland » N 6.1
[95] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC. « Impôt sur la fortune des personnes physiques Mars 2018 »
[96] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôt sur le capital pour les associations, fondations et les autres personnes morales »; ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts sur le bénéfice et capital des personnes morales
[97] Selon les brochures fiscales de l'AFC 2019. Selon la nouvelle loi sur les impositions (LI) entrée en vigueur rétroactivement le 01.01.2020, délai référendaire échu le 01.07.20. L'article 106 al 1 nLI prévoit comme taux d'impôt capital 0,05‰ pour toutes les personnes morales.

- Vaud : 0,6 ‰ pour les personnes morales/0,24-3,39 ‰ (taux maximum et minimum) pour les associations, fondations et autres
- Valais : 1 ‰ jusqu'à 500 000 CHF et 2,5 ‰ à partir de 500 001 CHF pour les personnes morales/d'après les taux de l'impôt sur la fortune des personnes physiques : art 60 Loi fiscale VS — pour les associations, fondations et autres
- Genève : 1,8 ‰ — 2 ‰ pour les personnes morales/0,75 ‰ - 4,25 ‰ (taux minimum et maximum) pour les associations, fondations et autres.

En raison de sa trop grande diversité, nous n'avons pu considérer l'imposition communale, bien que celle-ci ait un impact important sur ce point.

9.3 Pratiques cantonales particulières

Plusieurs cantons ont développé des dispositifs spécifiques eu égard à la fiscalité des collections d'art. Sans prétendre à l'exhaustivité, mais en raison de leur grand intérêt pour les collectionneurs, nous survolons les dispositifs mis en place par les cantons de Genève, Berne et Vaud.

Genève a une imposition particulière au regard de l'impôt fortune pour les collections d'art. Il s'agit d'une pratique unique en Suisse et probablement au monde. À l'article 55 let. a de la loi genevoise du 27 septembre 2009 sur l'imposition des personnes physiques (LIPP)[98], il est explicitement prévu que les collections artistiques sont exonérées de l'impôt fortune lorsqu'elles sont considérées comme « meubles meublants ». Jugée trop favorable, cette disposition a été l'objet d'un projet parlementaire visant à son abolition qui a été rejeté en 2012.[99] Selon OBERSON et MARAIA,[100] cette législation apparaît comme compatible avec la LHID. Ainsi, à la différence des autres cantons, Genève ne qualifie pas une collection d'art comme « biens meublants » au cas par cas, mais admet l'exonération de manière générale dès que les œuvres sont exposées à la résidence du contribuable. Le critère « décoratif » n'entre pas en ligne de compte.

Le canton de **Berne** prévoit explicitement sur son site internet les particularités réservées au traitement fiscal des collections d'art.[101] À titre d'exemple, les collections d'art exposées dans les salles de cabinets ou de conférences des professionnels libéraux (avocats, médecins, notaires, architectes), sont imposées dans la fortune commerciale du collectionneur malgré qu'elles appartiennent à la fortune privée du collectionneur. Dans le cas où les collections sont affectées à leur propre véhicule juridique, mais qu'elles sont exposées dans des locaux privés du contribuable (dans sa résidence), cette opération est une

[98] RS/GE D 3 08
[99] Projet de loi modifiant la loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) du 14 décembre 2011 ; BOESCH/FISCHER/BANDLE. « Switzerland », N 6.1
[100] OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61. Artistes, Art et Fiscalité.
[101] Version du 14.11.2011 ; « Objets d'art - fortune privée ou fortune commerciale? - TaxInfo - Canton de Berne ». http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/Objets+d%27art+-+fortune+priv%C3%A9e+ou+fortune+commerciale%3F.

prestation appréciable en argent, qui sera taxée comme un revenu pour le contribuable. [102]

Dans le **canton de Vaud**, l'exonération des œuvres d'art de l'impôt fortune n'est en principe pas admis pour les œuvres d'art produites par des artistes reconnus, néanmoins le fisc est souple concernant leur évaluation.[103]

Dans le canton de **Zurich**, la jurisprudence est riche en lien avec les problématiques liées à considérer des collections d'art comme des meubles meublants.[104]

En matière d'impôt sur les successions, les considérations en lien avec le mobilier de ménage diffèrent.[105] Certains cantons[106] soumettent les collections d'art - faisant parties du mobilier de ménage du *de cujus* - à l'impôt sur les successions, en les estimant à leur valeur vénale.[107]

10 Taxation de l'activité commerciale d'une collection d'art

10.1 Imposition des gains lorsque la collection est détenue dans le patrimoine privé du collectionneur

10.1.1 En général

Dans l'hypothèse où le collectionneur conserve les œuvres de sa collection dans sa fortune privée et n'effectue aucune opération de vente, l'impôt sur le revenu n'entre pas en ligne de compte. A contrario, lorsque le collectionneur achète ou vend des œuvres d'art dans le but de se libérer, de compléter ou modifier sa collection artistique, l'enjeu est de qualifier la vente et de déterminer si elle entre dans le cadre d'un hobby, d'une gestion de fortune privée ou d'une activité indépendante du collectionneur d'art.[108] Cette qualification est importante, car en droit suisse, les gains en capitaux sur la fortune privée sont exonérés (art. 16 al 3 LIFD ; art. 7 al 4 let b LHID), alors qu'ils sont imposables s'ils résultent de l'aliénation d'un élément de la fortune commerciale (18 LIFD ; 8 LHID).[109]

En principe, lorsque le collectionneur vend à de très rares occasions certaines de ses œuvres d'art détenues dans sa fortune privée, la plus-value d'une vente sera considérée comme un

[102] TAXINFO - CANTON DE BERNE, Objets d'art - fortune privée ou fortune commerciale?, http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/display/taxinfofr/Objets+d%27art+-+fortune+priv%C3%A9e+ou+fortune+commerciale%3F> (Consulté le 24.07.2020).
[103] OBERSON. « Le fisc a-t'il du goût ? »
[104] Pour plus d'information à ce sujet voir : OBERSON. « Le fisc a-t-il du goût? »; OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61. Artistes, Art et Fiscalité.
[105] Pour plus d'information à ce sujet voir : ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts sur les successions et donations, N 6.5 pp.30-31
[106] Comme par exemple Soleure, Schaffhouse, Appenzell Rhodes-Intérieures, Saint-Gall, Zurich, Berne.
[107] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts sur les successions et donations, N 6.5 pp.30-31
[108] DEFRANCESCO.
[109] OBERSON/MARAIA, Fiscalité des œuvres d'art

gain en capital exonéré selon l'article 16 al 3 LIFD et son activité sera perçue comme un « hobby » ou une simple gestion de fortune privée.

Toutefois, sur ce point également les autorités fiscales suisses et la jurisprudence ont évolué ces dernières années et sont devenues plus strictes. La jurisprudence a tendance à considérer dorénavant l'art comme un bien d'investissement et ainsi part du principe que collectionner un bien d'investissement ne peut pas être considéré comme un hobby, et ainsi qualifie plus facilement le gain éventuel résultant de la vente d'une œuvre comme un revenu.[110] De plus, la délimitation entre la gestion du patrimoine privé et activité indépendante devient de plus en plus fine, les autorités ayant tendance à considérer que lorsque le collectionneur adopte un comportement actif en lien avec sa collection en vendant fréquemment ses œuvres il adopte une activité professionnelle. Les œuvres d'art sont dès lors considérées comme détenues dans la fortune commerciale du contribuable. Ainsi, conformément à l'article 18 alinéa 2 LIFD : *« tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité indépendante »,* ils sont par conséquent imposés. Ce sont les critères jurisprudentiels du commerce d'immeubles et de celui des titres qui sont déterminant pour faire cette distinction de traitement.[111] Pour délimiter l'activité indépendante imposable de la simple gestion de la fortune privée, le Tribunal fédéral se réfère aux indices suivants : le caractère systématique ou planifié des activités ; la fréquence des opérations et la courte durée de possession ; le lien entre l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation de connaissances spéciales, l'activité dans le cadre de sociétés de personnes, l'utilisation de fonds étrangers, l'utilisation des recettes, respectivement le réinvestissement.[112] Ces indices ne sont pas cumulatifs, la présence d'un seul peut suffire pour que l'activité soit qualifiée de professionnelle.[113] DEFRANSCECO reprend chacun des critères et les met en lien avec le marché de l'art.[114] Une riche jurisprudence existe en lien avec cette problématique (cf. annexe *infra* A6), son caractère instable fait régner une certaine insécurité juridique.

10.1.2 Impôt sur le revenu

Il paraît ici opportun d'avertir le collectionneur que dans ces circonstances précitées, détenir sa collection d'art dans sa fortune commerciale est désavantageux. En effet, les taux de l'impôt sur le revenu sont nettement supérieurs que ceux prévus pour le bénéfice des personnes morales. Avec la RFFA[115], l'imposition du bénéfice des personnes morales a nettement diminué (cf. *infra* Chap. 10.2.3) et devient très intéressante en Suisse. Au contraire, l'imposition de la fortune commerciale d'un individu reste traitée de la même

[110] Arrêt du Tribunal fédéral du 13 avril 2012 2C_399/2011, ; DEFRANCESCO.
[111] Le Tribunal Fédéral a déterminé dans ces domaines qu'un gain pouvait être soumis à l'impôt revenu même s'il ne résultait pas de l'exercice d'une activité professionnelle principale ou accessoire mais qu'il « provenait d'une activité du contribuable qu'il y a lieu de considéré dans son ensemble comme axées sur l'obtention d'un gain » ; Archives 59, p. 709 = RDAF 1993, 4 ; OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes, Art et Fiscalité
[112] RDAF 2003 II 599; ATF 125 II 113; RDAF 1999 II 391 ; OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes, Art et Fiscalité. ; DEFRANCESCO.
[113] OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes, Art et Fiscalité
[114] DEFRANCESCO.
[115] Réforme fiscale et financement de l'AVS (RFFA), acceptée par votation populaire du 19 mai 2019 ;

manière qu'elle l'était précédemment, les taux d'imposition à prendre en compte sont importants.

Les impôts directs des personnes physiques varient fortement entre différents cantons, il est opportun de faire cette comparaison intercantonale pour permettre au collectionneur, en vue d'une planification fiscale de déterminer au mieux son lieu de domicile, même si ces motivations sont assez théoriques en soi. En effet, les chances qu'un collectionneur détermine son domicile selon le traitement fiscal des ventes de ses œuvres d'art sont faibles.

Il est très difficile de déterminer quel canton est le plus bénéfique, le taux d'imposition variant fortement d'un canton à l'autre, mais également d'une commune à l'autre. De plus, les contribuables sont placés dans différentes catégories selon leur revenu annuel.[116] Néanmoins, les remarques suivantes peuvent être dégagées sur la base d'une étude effectuée en 2019 par PwC[117] en lien avec l'impôt revenu total (confédération, canton, commune du chef-lieu) :

- Zoug est le canton offrant la fiscalité la plus avantageuse : le taux d'imposition sur le revenu varie de 10,50 % à 22,40 % pour les hauts revenus
- Genève, au regard des revenus élevés, a le taux le plus haut de Suisse à 45 %, son taux minimum est de 21,60 %
- Les taux maximums d'imposition de Schwyz (27,50 %), Obwald (24,30 %), Nidwald (25,60 %) sont très intéressants également, car ils sont relativement bas en comparaison avec ceux des autres cantons.
- Lucerne (31,60 %), les Grisons (32,20 %) ont des taux d'imposition maximums qui sont importants
- Zurich (40 %), Tessin (40 %), Bâle-Ville (37,5 %), Berne (41,40 %), Vaud (41,50 %), Valais (36,5 %) ont des taux d'imposition maximums considérables.

N. B. Le Tableau de synthèse de l'étude est consultable dans l'annexe (cf. *infra* A7)

À la lecture des chiffres précités, on comprend que Zoug, Nidwald, Schwyz et Obwald ont une fiscalité favorable à l'égard du revenu du contribuable. Il est donc préférable pour un collectionneur d'art, qui souhaiterait faire des opérations de vente et tirer des revenus de sa collection d'art, d'être domicilié dans ces cantons. On notera que dans les cantons connaissant un taux maximal supérieur à 35 %, il est préférable de ne pas faire d'opérations de vente fréquentes et, si tel est le cas, de constituer sans hésitation des personnes morales pour y affecter sa collection d'art, car la différence d'imposition est proche du double.

[116] Respectivement : inférieur à 100'000 CHF, inférieur à 250'000 CHF ou supérieur à 250 000 CHF. PwC, PwC's international tax comparison, pp.11
[117] Ibidem

10.2 Imposition des gains lorsque la collection est détenue par une personne morale : Impôt sur le bénéfice

10.2.1 Les fondations, associations et autres personnes morales à but idéal

Dans les cas où les conditions strictes édictées dans la Circulaire n12 du 8 juillet 1994 de l'Administration fédérale des Contributions[118], et des articles 56 lettre g LIFD et 23 alinéa 1 lettre f LHID, au niveau fédéral, sont remplies, une fondation ou association à but idéal — dans notre problématique, peut bénéficier d'une exonération fiscale sur demande.[119] L'annexe traite en détail des conditions et développe de manière approfondie ce sujet (cf. *infra* A8). L'exonération fiscale permet à la personne morale d'être exonérée de l'impôt sur le bénéfice et le capital qu'elle affecte exclusivement et irrévocablement à ces buts, conformément à l'art 56, lettre g LIFD. Si une partie des bénéfices ou du capital n'est pas exclusivement et irrévocablement affectée au but idéal de la personne morale, une exonération partielle est également possible.[120] Les versements bénévoles opérés par des personnes physiques ou des personnes morales à des personnes morales à but idéal exonérées d'impôt sont déductibles, comme mentionnés précédemment (cf. *supra* 8.2).[121]

Il est nécessaire de rappeler que ces exonérations sont faites uniquement sur demande et après certaines négociations avec le fisc. En la matière, les autorités fiscales cantonales semblent procéder chacune à leur manière, ce qui concoure vraisemblablement à une certaine compétition sur le terrain de l'accueil de ces véhicules philanthropiques entre les cantons. À titre d'exemple, l'exonération des personnes morales à but idéal est une pratique longuement établie à **Genève**, terre suisse des fondations du monde entier et des sièges des organisations internationales. Nombreuses sont les documentations en lien avec ce sujet, publiées à la fois par la doctrine et par l'Administration fiscale cantonale elle-même. La brochure *Guide des demandes d'exonérations fiscale*[122] explique tous les types de demandes possibles et les procédures à suivre. Depuis le 1er novembre 2015, les décisions d'exonération des impôts cantonaux et communaux (ICC) sont accordées à durée indéterminée alors qu'avant elles l'étaient pour une période de 10 ans.[123] Dans le canton du **Valais**, la loi fiscale valaisanne prévoit à son article 79 alinéa 1 let f et g de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LFVS)[124], des conditions d'exonération similaires à celles de l'article 56 let g et h LIFD. Les autorités fiscales valaisannes précisent de manière claire leur pratique en mentionnant sur leur site internet : *« Les personnes morales dont l'activité est exercée en la forme commerciale ou orientée vers le profit ne peuvent pas être exonérées. Les associations professionnelles, les clubs philanthropiques et les associations de loisirs (clubs de sport, sociétés de chant ou de musique, classes de contemporains, etc.) ne*

[118] Ci-après nommée Circulaire no 12
[119] CRETTI.; PETER/MERKT. Utilité publique et activité économique
[120] AFC, Circulaire no12, p.5
[121] AFC, Circulaire no12, pp.6-7
[122] DIRECTION GÉNÉRALE DE L'ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE, Guide exonérations fiscales des associations et fondations.
[123] Ibidem
[124] RS/VS 642.1

poursuivent pas un but d'utilité publique au sens des art. 56 LIFD et 79 LF et ne sont donc pas exonérés ».[125]

La fondation d'un musée privé par un collectionneur qui désirerait exposer sa collection d'art à un large public pourrait, en principe, conduire à une exonération fiscale de celle-ci. Elle est toutefois conditionnée au fait que son but soit idéal et non économique et que ses activités commerciales restent minoritaires en comparaison à ses activités philanthropiques. Ces dernières peuvent prendre la forme du soutien à la culture, promotion de la scène artistique émergente. *Il semblerait qu'aujourd'hui les fondations dédiées à des collections d'art doivent fournir d'avantages d'efforts sous forme de soutien à la culture pour être au bénéfice de cette exonération fiscale.*

Il paraît opportun de rappeler ici que les fondations et associations bénéficient d'une franchise d'impôt fixée par le droit fédéral ou cantonal. Bien que l'exonération concerne des montants peu importants, elle mérite d'être examinée. L'article 71 alinéa 2 LIFD détermine que *« le bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5 000 CHF ».* [126] Ainsi indépendamment de leur but, les associations et fondations, au niveau fédéral, ne sont pas imposées sur l'impôt fédéral direct si leur bénéfice est inférieur à 5 000 CHF. De plus, le nouvel article 66a LIFD accorde depuis le 1er janvier 2018,[127] une exonération des bénéfices inférieurs à 20 000 CHF uniquement pour les fondations et associations à but idéal au niveau fédéral.[128] Au niveau cantonal, l'art 72t et 26a LHID harmonisent cette nouvelle législation et octroient un délai de deux ans aux cantons pour adapter leur législation et garantir au minimum ce que le droit fédéral prévoit. À cet égard, les pratiques cantonales sont variées. Certains appliquent les mêmes franchises d'impôts pour toutes les fondations et associations indépendamment de leur but. D'autres imitent la pratique fédérale ou encore opèrent d'autres distinctions. Il est à noter qu'au niveau cantonal, des franchises d'impôts s'appliquent également à l'égard de l'impôt sur le capital (cf. Annexe *infra* A9).

10.2.2 Traitement fiscal d'une fondation, association et autre personne morale

Lorsqu'une fondation ou association n'est pas exonérée d'impôts directs, elle est imposée sur son bénéfice de la même manière qu'une société de capitaux, mais à un taux préférentiel. Au niveau fédéral, selon l'article 71 alinéa 1 LIFD : « l'impôt sur le bénéfice des associations, fondations et autres personnes morales est de 4,25 % du bénéfice net »[129]. À titre de comparaison, le taux fédéral pour les sociétés de capitaux et coopératives et de

[125] « Informations associations, fondations et autres personnes-morales ». Consulté le 28 juillet 2020. https://www.vs.ch/web/scc/informations-associations-fondations-autres-pm.
[126] Art 71 al 2 LIFD
[127] le 20 Mars 2015, la loi fédérale sur l'exonération des personnes morales poursuivant des buts idéaux a été adopté par l'Assemblée fédérale de la Confédérale ce qui a ajouté une nouvelle exonération légale et a modifié, en passant, la LIFD et la LHID
[128] L'art 66a LIFD prévoit: : « Sont exonérés de l'impôt les bénéfices des personnes morales qui poursuivent des buts idéaux pour autant qu'ils n'excèdent pas 20 000 francs et qu'ils soient affectés exclusivement et irrévocablement à ces buts ».
[129] Art 71 al 1 LIFD

8,5 %[130].

Au niveau cantonal, les taux varient. Selon l'AFC, pour la période fiscale 2019[131], le taux cantonal de l'impôt sur le bénéfice pour les associations, fondations et autres personnes morales au niveau cantonal était : à Zurich de 4 %, à Berne de 2 %, à Lucerne de 1,5 %, à Schwyz de 2,25 %, à Obwald de 6 %, à Nidwald de 1 %, à Zoug de 4 %, à Soleure de 5 %, à Bâle-Ville de 6 %, à Schaffhouse de 2 %, aux Grisons de 5,5 %, au Tessin de 4 %, pour Vaud de 4,75 %, au Valais de 4 % et à Genève de 5 % taux minimum et 10 % taux maximum. À ces taux cantonaux, il faut ajouter les 4,25 % du taux fédéral et les potentiels taux ou centimes additionnels communaux.

10.2.3 Traitement fiscal des sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux peuvent avoir des buts idéaux et pourraient ainsi théoriquement également bénéficier d'une exonération fiscale sur demande selon la Circulaire n12 de 1994. Néanmoins, dans la pratique, du fait de leur raison d'être commerciale, il très rare de voir une société de capitaux au bénéfice d'une exonération fiscale. Les sociétés anonymes (SA) et sociétés à responsabilité limitée (Sàrl) ne bénéficient pas de traitement fiscal privilégié et sont ainsi imposées au taux usuel de l'impôt sur le bénéfice fédéral, cantonal et communal (si prévu), et sur l'impôt sur le capital également au niveau cantonal et communal. L'impôt fédéral direct est à 8,5 % sur le bénéfice net de la société (article 68 LIFD).

En principe, les participations sont détenues dans la fortune privée du contribuable. Ainsi dans le cas où il vend ses actions, le gain en capital sera exonéré. Néanmoins dans le cas où le fonds de commerce de la société est vendu, selon une jurisprudence constante[132] les actions seront toujours considérées comme faisant partie de la fortune commerciale du contribuable ; le gain résultant de la vente sera pleinement imposé chez le contribuable et sera assujetti à l'AVS.[133]

Il est important de mentionner qu'au moment de la rédaction de cette étude les pratiques cantonales en lien avec la nouvelle réforme des entreprises (RFFA) ne sont pas entièrement établies et la documentation y relative difficilement accessible, voire impossible. En la matière, les cantons se mènent une concurrence acharnée et un « classement définitif » des taux d'imposition des bénéfices ne devrait être disponible qu'à partir de 2025.[134] Certains cantons ont déjà mis en place cette nouvelle législation dès 2019[135] ou au 1er janvier 2020. D'autres cantons comme Zurich et Berne prévoient des nouvelles votations populaires en

[130] Art 68 LIFD
[131] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôt sur le bénéfice pour les associations, fondations et autres personnes morales
[132] Arrêt du Tribunal fédéral 2A.431/2000 du 9 avril 2001
[133] BANQUE CANTONALE VAUDOISE, p 56
[134] Selon CRÉDIT SUISSE, Concurrence fiscale: les cantons baissent les impôts sur les sociétés suite à la RFFA , https://www.credit-suisse.com/ch/fr/unternehmen/unternehmen-unternehmer/aktuell/neuer-schwung-im-steuerwettbewerb-kantone-reduzieren-steuersaetze.html. (Consulté le 12 août 2020)
[135] Comme pour Vaud ou Bâle-Ville, Ibidem

lien avec cette réforme fiscale dans les mois à venir.[136] D'autres encore n'ont pas encore publié leur nouveau taux d'imposition. En dépit des incertitudes existantes, nous reprenons à titre indicatif les taux fournis par le Conseil fédéral dans son message sur le PF 17[137] (le tableau[138] dont sont extrait les taux se trouve en annexe – cf. *infra* A10) : La moyenne suisse du taux de l'impôt sur le bénéfice (Confédération, canton, commune) des sociétés de capitaux est de 14,13 %.[139] Certains cantons ont des taux d'imposition[140] très bas, comme c'est le cas de Lucerne (12,3 %),[141] Schwyz (11,77 %)[142] ou Zoug (11,91 %).[143] Il faut noter qu'ils avaient déjà des taux bas avant la réforme fiscale. Des cantons comme Bâle-Ville (13,04 %),[144] Genève (13,99 %)[145] ou Vaud (13,79 %)[146] ont baissé leur taux de près de 10 % en général afin de pouvoir bénéficier d'une fiscalité attractive. Berne (21,64 %) est actuellement le canton le moins attrayant fiscalement pour les entreprises sur le territoire suisse, sa population ayant refusé par votation le taux de 16,27 %, une nouvelle révision est cependant en cours.[147]

Partie conclusive

Avant d'ouvrir la discussion nous revenons brièvement sur les conséquences d'un maintien d'une collection d'art dans son patrimoine privé, puis reprenons sous la forme d'un tableau de synthèse les principaux résultats de nos investigations qui avaient pour but de déterminer quelle structure juridique (véhicule) était à même de répondre positivement aux attentes différencies des collectionneurs-types que nous avons identifiés en introduction de cette étude (cf. supra Chap. 3).

11 Rappel des avantages et risques d'un maintien de sa collection dans son patrimoine privé

À défaut d'une affectation de sa collection d'art à une structure juridique, les œuvres sont maintenues dans le patrimoine privé du collectionneur et sont considérées comme de

[136] PwC, PricewaterhouseCoopers AG., Zurich ; Direction des finances. « Révision 2021 de la loi sur les impôts, Canton de Berne », août 2019, RS/BE 661.11.
[137] Conseil fédéral, Message concernant la loi fédérale sur le Projet fiscal 17 (PF 17) du 21 mars 2018, FF 2018 2679.
[138] Tableau 21, PF 17, FF 2018 2565,
[139] Direction des finances « Révision 2021 de la loi sur les impôts, Canton de Berne », août 2019, p11.
[140] Taux total (Confédération, canton, commune chef-lieu)
[141] PwC, PricewaterhouseCoopers AG, Lucerne
[142] PwC, PricewaterhouseCoopers AG, Schwyz
[143] PwC, PricewaterhouseCoopers AG, Zug
[144] PwC, PricewaterhouseCoopers AG, Basel-Stadt
[145] PwC, PricewaterhouseCoopers AG, Geneva
[146] Vaud Economie, Vaud - Economie - Fiscalité attractive ».. https://www.vaud-economie.ch/atouts/pourquoi-investir-dans-le-canton-de-vaud-/fiscalite-attractive. (Consulté le 12 août 2020)
[147] Direction des finances « Révision 2021 de la loi sur les impôts, Canton de Berne », août 2019, p.11,

simples biens mobiliers dont il détient la propriété.[148] Un des avantages évidant de cette situation est que le collectionneur, au contraire des personnes morales qui sont liées à de nombreuses obligations légales, peut librement disposer de sa collection d'art de son vivant et, sous réserve de quelques règles du régime matrimonial et du droit successoral, effectuer l'ensemble des opérations qu'il souhaiterait (exposition, donation, vente, etc.). De plus, le traitement fiscal de l'héritage d'une œuvre d'art est intéressant.[149] En effet, la dévolution de ses œuvres à son conjoint survivant sera franche d'impôts dans toute la Suisse. Le même principe s'applique à l'égard des descendants, à l'exception des cantons d'Appenzell Rhodes-Intérieures, Vaud, Neuchâtel (3 %) et Genève qui, dans le cas où le défunt était imposé selon la dépense, imposeront ces opérations de succession.

Cependant le collectionneur est exposé à de nombreux risques et désavantages en lien avec la détention de cette collection dans son patrimoine privé :

- En premier lieu, il n'existe aucune garantie quant à la pérennité et à l'intégrité de sa collection après sa mort. En effet, en principe, il devra « satisfaire » les réserves héréditaires de ses héritiers en partageant ses œuvres entre les différentes parts successorales, mettant à mal de facto l'unité et le maintien dans le temps de la collection. De plus, les successions impliquant souvent un besoin de liquidités, il est fort probable que les œuvres, en plus d'être dispersées, soient vendues pour satisfaire aux besoins pécuniaires des successeurs. En d'autres termes, à défaut d'une planification juridique ou successorale, le collectionneur doit être conscient que sa collection d'art (qui représente souvent l'aboutissement de toute une vie) risque non seulement d'être dissoute, de disparaître avec lui à sa mort, mais également d'être source de conflits pour sa famille.
- Une collection d'art détenue dans le patrimoine privé d'un collectionneur peut bénéficier d'un traitement fiscal favorable sous certaines circonstances. Il en est ainsi pour la vente de certaines œuvres de sa collection, pour autant qu'il s'agisse de ventes ponctuelles qui à ce titre relèveront de l'article 16 al. 3 LIFD qui assimilera les profits dégagés à des gains en capitaux qui sont exonérés de tout impôt revenu, ce qui représente un avantage considérable.[150] En outre, la détention d'une collection d'art peut être exonérée de tout impôt sur la fortune à certaines conditions strictes.[151] À Genève par exemple, si le collectionneur expose sa collection dans sa résidence principale, elle ne sera pas assujettie à cet impôt.[152] Dans les autres cantons, s'il parvient à justifier du caractère « décoratif » de sa collection, exhibée exclusivement à son domicile, le fisc pourra, au cas par cas, admettre une exonération de l'impôt fortune. Toutefois, l'avantage fiscal tombera et l'impôt fortune sera dû chaque fois que le fisc considère la collection d'art comme un investissement ou si elle est stockée dans d'autres endroits que la résidence du

[148] (Cf. *supra* Chap. 5)
[149] (Cf. *supra* Chap. 8.1)
[150] (Cf. *supra* Chap. 10.1)
[151] (Cf. *supra* Chap. 9.1)
[152] (Cf. *supra* Chap. 9.3)

collectionneur. De plus, dès qu'un collectionneur déploie une activité commerciale indépendante en lien avec sa collection d'art, cette dernière sera taxée de manière substantielle.[153] Dans les cantons imposant fortement les revenus des contribuables, il est préférable de ne pas faire d'opérations de vente fréquentes ou de constituer sans hésitation des personnes morales pour y affecter sa collection d'art, car la différence d'imposition est proche du double. S'il souhaite tout de même maintenir sa collection dans son patrimoine privé, tout en déployant une activité commerciale, le collectionneur devra considérer les cantons de Zoug, Schwyz, Obwald ou Nidwald pour élire son domicile, en raison de leur traitement fiscal favorable des revenus.

12 Principaux résultats : Tableau de synthèse

	Le mécène	Le planificateur	L'investisseur	Patrimoine privé (absence de véhicule)	La fondation	L'association	La SA	La Sàrl
Garantir l'intégrité de sa collection après son décès (conserver la collection dans son état initial)					OUI			SCC1
Faciliter un partage équitable de la collection entre ses héritiers				SCC2			OUI	OUI
Conduire des opérations commerciales avec sa collection (achat, vente, location, etc.)				OUI	SCC3	SCC4	OUI	OUI
Payer le moins d'impôt sur les opérations commerciales relatives à sa collection (Optimisation fiscales sur les gains)					SCC5 SCC6	SCC7 SCC8	OUI	OUI
Payer le moins d'impôt possible sur la valeur vénale de sa collection d'art (détention de la collection)				SCC9	SCC10	SCC11	PC*	PC*
Payer le moins d'impôt possible sur l'affectation de la collection à son propre véhicule juridique (transfert de la collection)					SCC12	SCC13	OUI SCC14	OUI SCC14
Préserver le but du collectionneur					OUI			OUI

Légende : Les lignes de ce tableau reprennent l'ensemble des attentes qu'un collectionneur d'art pourrait avoir à l'égard de sa collection. Les trois premières colonnes du tableau (texte blanc sur fond gris) correspondent aux collectionneurs types autour desquels nous avons structuré nos interrogations ; les cases cochées en gris rappelant leurs préoccupations principales. La quatrième colonne, patrimoine privé, indique ce qui peut être entrepris en l'absence d'une structure juridique. Les colonnes suivantes renvoient aux structures juridiques (véhicules) que nous avons étudiées afin de déterminer si elles pouvaient, ou non, répondent à ces attentes.

SCC: Possible, Sous Certaines Conditions

[153] (Cf. *supra* Chap. 10.1)

PC* : Pratiques cantonales. En raison de leur grande diversité, elles ont été exclues de l'étude

scc1 : Prévoir dans les statuts le maintien de la prohibition de concurrence pour associés gérants et devoir de loyauté pour les autres. Inscrire dans les statuts des prestations accessoires (cf. *supra* Chap. 6.5)

scc2 : Faire un testament ou pacte successoral. Accord des héritiers (cf. *supra* Chap. 5)

scc3 : Prévoir dans l'acte de fondation et les statuts, les activités que le conseil de fondation est autorisé à faire (cf. *supra* Chap. 6.1). Dans le cas où il souhaite bénéficier d'une exonération fiscale, ses activités commerciales seront limitées et il ne sera pas libre dans le choix de ces opérations (cf. *supra* Chap. 10.2.1 ; *infra* Annexe A9)

scc4 : Les statuts doivent prévoir ces activités commerciales, et garantir le maintien du but idéal de l'association (et non économique) (cf. *supra* Chap. 6.2)

scc5 : Dans le cas où la fondation est au bénéfice d'une exonération fiscale, les bénéfices sont exonérés. Les conditions strictes de l'exonération fiscale doivent être remplies et elle est accordée sur demande par le fisc. L'activité commerciale d'une fondation exonérée est cependant plus limitée que celle admise pour une fondation classique (cf. *supra* Chap. 10.2.1 ; Annexes A1, A9)

scc6 : Dans le cas où la fondation ne bénéficierait pas d'une exonération fiscale, ses bénéfices sont imposés à un taux préférentiel tant pour l'IFD que ICC (cf. *supra* Chap. 10.2.2)

scc7 : Mêmes principes que scc5

scc8 : Même principe que scc6

scc9 : La collection d'art est exonérée de l'impôt sur la fortune pour autant qu'elle réponde aux conditions restrictives de la notion de « meubles meublants » (cf. *supra* Chap. 9.1), sous réserve du traitement particulier genevois (cf. *supra* Chap. 9.3)

scc10 : Si fondation est au bénéfice d'une exonération fiscale, pas d'impôt sur le capital. En cas contraire, le traitement varie dans chaque canton (cf. *supra* Chap. 9.2)

scc11 : Similaire à scc10

scc12 : Les cantons de Schwyz, Obwald n'imposent pas les successions et donations, et Lucerne exonère également les donations (sauf celles opérées 5 ans avant le décès) (cf. *supra* Chap. 8.1)

Dans ces cantons, l'affectation de la collection d'art a une fondation sera exonérée, qu'importe qu'elle soit au bénéfice d'une exonération fiscale.

Dans le cas où elle est au bénéfice d'une exonération fiscale des impôts directs, le fisc peut également, sur demande, accorder l'exonération d'impôt sur la dotation initiale de la fondation (cf. *supra* Chap. 8.2)

La dotation de la fondation se fait sous forme de don ou legs. Ce transfert est assujetti à l'impôt sur les successions et donations et peut être élevé vu l'éloignement dans la parentèle des deux protagonistes. Cet impôt est cependant exonéré lorsque la fondation est au bénéfice d'une exonération fiscale et que le fisc donne son accord.

scc13 : Similaire à scc12

scc14 : Si la collection fait l'objet d'un apport en nature, le transfert ne sera pas assujetti à l'impôt sur les successions et donations (cf. *supra*. Chap. 6,4, 6,5, 8,1). Si le transfert se fait sous une autre forme (don, legs), renvoi à scc12.

13 Discussion

13.1 Sur le véhicule le plus adéquat (partie I)

Comme mentionné dans l'introduction, la question du véhicule le plus adéquat est à mettre en relation avec les attentes spécifiques d'un collectionneur. Ci-dessous, nous discutons brièvement trois attentes fréquentes à l'égard d'une collection d'art.

13.1.1 Pour pérenniser sa collection (le Mécène)

L'ouverture d'un musée privé, et son adossement à une fondation sont des actions de nature à garantir au Mécène la pérennité de sa collection. Cette structure permet de garantir à la fois la pérennité du but de la fondation, institué par le collectionneur, et de l'unité de la collection d'art (son intégrité). Toutefois, la pratique tend à démontrer que le maintien dans la durée d'une fondation requiert des moyens financiers importants qui, s'ils ne sont pas prévus dès l'origine par le fondateur, peuvent conduire celle-ci à sa liquidation. Par ailleurs, le droit des fondations devenant de plus en plus complexe, le collectionneur devra pouvoir compter sur une main-d'œuvre qualifiée pour gérer sa fondation et, éventuellement dégager des revenus nécessaires à sa survie. En raison, entre autres, de ces impératifs économiques, le collectionneur aurait tout intérêt à considérer de nouveaux modèles de fondation, comme celui de la fondation « abritante » (umbrella foundations) qui permet de partager les coûts y afférents.

De manière moins attendue, la Sàrl répond également à de telles attentes. Affecter sa collection d'art à cette société de capitaux est même idéal lorsque les activités commerciales de « son » musée privé sont substantielles ou qu'elles requièrent une gestion plus souple et adaptée aux circonstances. Une large variété d'opérations peut être entreprise à l'aide de cette structure juridique : telle que l'organisation d'expositions dans des lieux publics ou privés, des activités commerciales et à but non lucratif en lien avec sa collection, tels des prêts ou des dépôts. La palette de possibilités est grande. Cette entité offre davantage de liberté au mécène, mais le contraint à prendre des mesures spéciales pour s'assurer de la pérennité de sa collection. Il devra prévoir dans les statuts de cette société des « devoirs de fidélités » et imposer aux associés des « obligations additionnelles ».

En l'absence dans le droit suisse de fondation qui puisse poursuivre à la fois des buts économiques et des buts idéaux[154], le mécène qui souhaiterait entreprendre des activités commerciales tout en poursuivant un but philanthropique aurait tout intérêt à créer pour chaque activité une structure juridique propre. Il pourrait par exemple créer une autre société anonyme qui s'occuperait des activités commerciales en lien avec la collection d'art et, parallèlement, il affecterait sa collection d'art à une fondation d'utilité publique exonérée d'impôts dans le but de faire un musée. Cette fondation pourrait détenir des parts dans la société anonyme afin de financer ses activités, dans les limites autorisées par la pratique actuelle.[155]

[154] BOTTGE.
[155] Ibidem ; voir Tribunal cantonal VD, du 21 janvier 2020, *in* RDAF 2020 II p.328

13.1.2 Pour faciliter une répartition équitable entre ses héritiers (le Planificateur)

Pour un collectionneur « planificateur », qui souhaiterait préparer la succession de sa collection, les circonstances varient. S'il désire partager ses œuvres entre ses héritiers, à valeur égale, sans égard aux potentielles ventes qui pourraient s'en suivre, le maintien de sa collection dans son patrimoine privé semble de prime abord opportun ; le partage pouvant être réglé par un testament ou un pacte successoral. Néanmoins, en raison de la complexité de l'évaluation de la valeur vénale d'une œuvre d'art, il y a de fortes chances que cette manière de procéder conduise à des doutes quant au caractère équitable de ce partage. Si les préoccupations du planificateur sont d'éviter la vente tout en garantissant un véritable partage équitable de sa collection, son affectation à une personne morale s'avère nécessaire. La fondation pourrait sembler être un véhicule successoral adéquat, cependant si son cercle des bénéficiaires est restreint aux membres de la famille du fondateur, elle pourrait être perçue comme une « fondation d'entretien », entité juridique prohibée en Suisse.

La Sàrl apparaît comme l'entité juridique la plus adéquate pour une planification successorale optimale. Le collectionneur pourrait attribuer les parts sociales pro rata des réserves héréditaires et prévoir différentes prestations accessoires, comme par exemple garantir le maintien de sa collection.[156] Il faut cependant relever que le droit de la Sàrl attache une importance centrale dans la personnalité de ses associés. Par conséquent, ces derniers bénéficient d'un large pouvoir de contrôle sur les opérations de la société[157] et sont liés à cette dernière de manière durable[158]. Ceci étant dit, il est primordial que le collectionneur et les héritiers partagent une passion et une vision communes pour cette collection d'art, afin de garantir le succès de cette planification successorale.

13.1.3 Pour conduire des opérations commerciales (l'Investisseur)

Le véhicule juridique adéquat pour un collectionneur « investisseur » qui souhaiterait générer du profit au travers d'opérations telle la vente, la location de certaines de ses œuvres ou autres activités commerciales, est une société de capitaux. L'investisseur devra cependant être attentif au fait que l'actionnariat de l'entreprise pourrait changer tout comme sa stratégie commerciale. S'il souhaite être le seul gérant de sa collection d'art, la structure de la société anonyme unipersonnelle apparaît comme un bon compromis, il devra cependant agir de bonne foi dans ses opérations afin d'éviter toute considération d'évasion fiscale.

[156] Par exemple, il pourrait partager un tableau de Picasso entre ses héritiers en leur accordant à chacun d'eux des participations dans la société propriétaire de cette œuvre d'art et leur imposer le devoir de maintenir cette œuvre et de la prêter à différents musées d'art en Suisse. Ceci vaut également pour l'entier de sa collection affectée à une SÀRL .
[157] Ce contrôle est bien plus grand que celui dont ils bénéficieraient dans une SA. Le pouvoir de contrôle sur les affaires de la société d'un actionnaire est déterminé selon l'importance de sa participation dans la société.
[158] Les associés peuvent très difficilement céder leurs participations à des tiers dans une SÀRL , ceci garantissant un actionnariat stable de la société

13.2 Sur la planification fiscale (partie II)

Le principe de souveraineté des cantons en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions et donations a débouché sur une compétition entre les cantons qui se traduit par de grandes disparités sur les plans successoraux et fiscaux et fait dire à Xavier OBERSON : *« la taxation des collections d'art varie d'un grand degré selon le canton et la structure juridique utilisée par la personne concernée »*[159].

Dans ce contexte, déterminer quel est le véhicule juridique le plus avantageux n'a rien d'évident. Pour faire cela, nous avons différencié trois moments dans la vie d'une collection : 1) son rattachement à un véhicule juridique ; 2) sa détention ; 3) son exploitation économique en vue de réaliser des profits. En raison de la très grande complexité du sujet, nous ne sommes pas parvenus à l'établissement d'un classement qui prendrait en compte l'ensemble des cantons et des structures juridiques étudiées. Néanmoins, les remarques suivantes peuvent être retenues de nos investigations.

L'exonération fiscale — sur le bénéfice, le capital et la dotation — concerne uniquement les personnes morales (les personnes physiques n'étant pas sujets à cette exonération) et, principalement les fondations. L'enjeu principal étant que le transfert de la collection à cette entité soit exonéré d'impôt sur les successions et donations, sachant que ceux-ci sont particulièrement élevés. En l'absence d'une exonération fiscale, la dotation à une fondation peut être imposée à des taux allant jusqu'à 54 % à Genève. Cette taxation peut dès lors décourager un grand nombre de collectionneurs et faire apparaître l'exonération fiscale comme une condition *sine qua non* pour la création de fondations dédiées à l'art. Toutefois, dans les cantons d'Obwald et Schwyz, l'enjeu de l'exonération fiscale pour une fondation n'existe pas, car ces cantons ne taxent ni les donations ni les successions. Lucerne quant à lui exonère les donations faites plus de cinq ans avant la survenance du décès. Ces trois cantons sont ainsi très favorables à la création de fondations non exonérées sur leur territoire (c.-à-d. qui ne poursuivraient pas un but d'utilité publique). De plus, ils offrent une fiscalité très avantageuse sur les impôts directs (bénéfices et capital) des fondations. Berne, Nidwald et Schaffhouse imposent également faiblement les bénéfices et le capital des fondations non exonérés. Partant, un collectionneur mécène qui souhaiterait créer un musée privé sous forme de fondation devrait, d'un point de vue fiscal, soit remplir les conditions strictes de l'exonération fiscale, soit faire le choix d'instituer sa fondation sur le territoire d'un des cantons précités.

En matière d'impôts sur le bénéfice, la fondation est imposée à un taux préférentiel par rapport à celui des sociétés de capitaux, ceci tant sur le plan fédéral[160] que dans l'ensemble des cantons. Ceci étant dit, suite à l'introduction de la RFFA, cette différence en faveur des fondations s'est amenuisée. À titre d'exemple, Genève taxe le bénéfice des sociétés de capitaux à un taux global de 13,99 % et celui des fondations non exonérées à un taux variant de 9,25 % à 14,25 %. En matière d'impôt sur le capital, la majorité des cantons

[159] OBERSON, The Conservation of The Art Collection in Inheritance
[160] 8,5% sur les sociétés de capitaux (IFD) (art. 68 LIFD) vs. 4,25% pour toutes fondations et associations – indépendamment de leur but (art. 71 al. 1 LIFD)

imposent de manière uniforme les fondations (non exonérées) et les sociétés de capitaux. De manière inattendue, certains cantons comme Genève, Schwyz, Vaud ou le Valais, taxent davantage le capital des fondations. On notera que dans les cantons susmentionnés, le choix d'affecter sa collection à une fondation ne saurait reposer sur des avantages fiscaux, mais se fonde sur les caractéristiques propres à cette entité juridique (cf. mécène).

Les sociétés de capitaux bénéficient dorénavant, grâce à la RFFA, d'un traitement fiscal très avantageux à l'égard des impôts directs, avec un taux moyen suisse de 14,13 % sur leurs bénéfices. À titre de comparaison, le taux actuel le plus élevé d'impôt sur le bénéfice pour les sociétés de capitaux (Berne 21,64 %) reste inférieur au taux le plus faible de l'impôt sur le revenu pour les personnes physiques (Zoug avec un taux maximal de 22,40 %). Pour cette raison, il est très intéressant pour tout collectionneur « investisseur », recherchant à obtenir du profit sur sa collection, d'affecter celle-ci à une société de capitaux (et non pas de le conserver dans son patrimoine privé). En la matière, le choix du canton importe peu tant les différences intercantonales sont menues. On notera que le transfert — sous forme d'apport en nature — n'est assujetti à l'impôt sur les successions et donations. On comprend aisément que ces avantages s'appliqueront également au collectionneur « planificateur » qui aurait recours à une société de capitaux pour assurer un partage équitable de sa collection entre ses héritiers.

14 Conclusion

Cette étude a démontré qu'affecter sa collection d'art à une personne morale représentait des avantages importants pour le collectionneur et permettait de répondre à certaines de ses attentes comme la pérennité de sa collection, un partage successoral adéquat de ses œuvres et un traitement fiscal optimal de sa collection et des opérations commerciales y relatives.

Par ailleurs, nous espérons qu'elle a contribué à déconstruire un mythe. En effet, trop souvent, en matière de collection d'art, la fondation est présentée comme la Panacée, capable de répondre de manière optimale à l'ensemble des attentes d'un hypothétique collectionneur. Ce statut de véhicule « tout-terrain » de la fondation a comme effet indésirable de la désigner — apriori — comme LA solution ; attitude qui conduit d'une part à se désintéresser aux attentes concrètes des divers collectionneurs et, d'autre part, à maintenir dans l'ombre d'autres structures juridiques qui, comme nous l'avons montré, peuvent se révéler plus pertinentes.

Comme mentionné dans notre introduction l'adéquation et la pertinence d'une structure juridique ne saurait être établie qu'en relation à des attentes spécifiques (c.-à-d. un but). C'est donc à dessein que nous avons préféré la terminologie de « véhicule juridique », à celle de « structure juridique », car, de toute évidence, un véhicule est plus à même d'atteindre un but qu'une structure. À l'interrogation trop désincarnée et trop générale de savoir quelle est la meilleure « structure juridique » pour une collection d'art (la réponse donnée étant immanquablement la fondation), nous avons préféré partir des attentes « concrètes » et spécifiques de collectionneurs types et déterminer dans un deuxième temps, avec le moins d'aprioris possible, l'identité du véhicule juridique le plus à même de réponde à ces différentes attentes.

Nous sommes conscients que notre investigation reste partielle (nous n'avons pu traiter l'ensemble des aspects fiscaux cantonaux) et partiale (nous n'avons pu traiter l'ensemble des attentes des collectionneurs). Néanmoins, nous espérons qu'elle a le mérite d'avoir mis sur le devant de la scène des « personnes morales » trop souvent oubliées.

Sources

ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts sur les successions et donations, Décembre 2016.

ders., Impôt sur la fortune des personnes physiques Mars 2018.

ders., Brochures fiscales pour la période fiscale 2019: Impôts sur les gains de fortune et impôts sur les successions et les donations.

ders., Brochures fiscales pour la période fiscale 2019, Impôt sur le capital pour les associations, fondations et les autres personnes morales – Taux, limite d'imposition et montant exonéré.

ders., Brochures fiscales pour la période fiscale 2019, Impôts sur le bénéfice et capital des personnes morales.

ders., Imposition des personnes morales - Juin 2020.

ders., Imposition des personnes morales. Impôt sur le bénéfice pour les associations, fondations et les autres personnes morales - Taux, limite d'imposition et montant exonéré. 2019.

ders., Impôts en vigueur. Mai 2020.

BANQUE CANTONALE VAUDOISE, Service de la planification successorale, Succession 10 2011.

BOESCH BRUNO/FISCHER MICHAEL/BANDLE ANNE-LAURE, Switzerland, in: The Art Collecting legal Handbook, London 2016, 353–366.

BOTTGE DELPHINE, Shareholder foundations (holding foundatons) in Switzerland, Expert Focus 3 (2019) 180–184.

CHAMBAUX VERONIQUE, Art & Fiscalité: droit fiscal de l'art, 3ème Aufl., 2010.

CLERC GREGORY, La vie fiscale d'une oeuvre d'art, aspects choisis, in: Au carrefour des contributions. Mélanges de droit fiscal en l'honneur de Monsieur le Juge Pascal Mollard, Berne 2020.

COURT FREDERIC DE LE/AXELROUD BUCHMANN DANIELLE, Questions d'évaluation pour l'impôt sur la fortune des personnes physiques, Rev. Droit Fisc. 12 (2011) 900–907.

CREDIT SUISSE, Aperçu des impôts cantonaux sur les successions et les donations. (Cité: CREDIT SUISSE)

CRETTI SIBILLA GISELDA, Trust, fondation et patrimoine artistique, Aspects de droit fiscal, Expert-Comptable Suisse 3 (2002) (ECS), pp. 228-233. (Cité: CRETTI)

DE PREUX AVOCATS, Fiscalité et oeuvre d'art: questions choisies.

DEFRANCESCO REMI, La fiscalité du collectionneur, Rev. Droit Fisc. II 365–402.

DFI DEPARTEMENT FEDERAL DE L'INTERIEUR, Répertoire des fondations, <https://www.edi.admin.ch/edi/fr/home/fachstellen/eidgenoessische-stiftungsaufsicht/stiftungsverzeichnis.html> (besucht am 3. August 2020).

DIRECTION DES FINANCES, Révision 2021 de la loi sur les impôts, Canton de Berne.

DIRECTION GENERALE DE L'ADMINISTRATION FISCALE CANTONALE, Guide exonérations fiscales des associations et fondations - Genève.

ECKHARDT BEATE/JAKOB DOMINIQUE/SCHNURBEIN GEORG VON, Rapport sur les fondations en Suisse, 2020. (Cité: ECKHARDT//JAKOB/ SCHNURBEIN)

JEANDIN ETIENNE, L'art en héritage, Rev. Droit Privé Fisc. Patrim. 2013/2013, 24–39 (zit.: JEANDIN, Not@lex2013 p24).

LEUBA AUDREY, Transmissions d'entreprises en droit des successions: de quelques difficultés actuelles et améliorations possibles, Journ. Droit Successor. 2019, 2019, p.15ss.

LIDEIKYTE HUBER GIEDRE, An Act of Love? Tax Aspects of Corporate Philanthropy, in: Vers les sommets du droit. Liber amicorum pour Henry Peter, Genève 2019, pp. 529–538. (Cité: LIDEIKYTE HUBER GIEDRE)

LIDEIKYTE HUBER Giedre, « Activité à but lucratif d'une entité d'utilité publique exonérée d'impôt - notions et limites », *Expert Focus* 3 (2019), 2019, pp. 215-217.

MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Droit suisse des sociétés : avec mise à jour 2015, Berne 2015. (Cité: MEIER-HAYOZ/ FORSTMOSER)

MÜLLER ANDREAS/SLADECZEK FRANZ-JOSEF, La collection d'art dans la planification du transfert de patrimoine - un défi posé à l'expert fiduciaire, TREX-Expert Fiduc. 2 108. (Cité: MÜLLER/SLADECZEK)

OBERSON XAVIER, L'interprétation du droit fiscal, in: Droit fiscal suisse, Bâle 2012, 16–69. (Cité: OBERSON, l'interprétation du droit fiscal)

ders., The Conservation of the Art Collection in Inheritance, Kunst Recht 2013/2014, 12. (Cité: OBERSON, the Conservation of the Art Collection in Inheritance)

ders., Le prix de l'oeuvre d'art en droit fiscal. Le fisc a-t'il du goût?, in: Bandle, Anne Laure/Gabus, Pierre (Hrsg.), L'art a t'il un prix? L'évaluation des oeuvres d'art, ses défis pratiques et juridiques., Genève 2014. (Cité: OBERSON, Le fisc a-t'il du goût?)

ders., 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, Genève, 2019, pp. 557-573.

OBERSON XAVIER/MARAIA JEAN-FREDERIC, Fiscalité des oeuvres d'art, in: L'art et le droit: Points forts pour les collectionneurs d'art, 2009. (Cité: OBERSON/MARAIA, Fiscalité des oeuvres d'art).

ders., Traitement fiscal du mécénat, in: L'art et le droit: Points forts pour les collectionneurs d'art, 2009. (Cité: OBERSON/MARAIA, Traitement fiscal du mécénat).

ders., Artistes, Art et Fiscalité, Semaine Judiciaire - Doctrine II (2012) pp.61–98. (Cité.: OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes, Art et Fiscalité).

PETER HENRY/CARRARD KELLERHALS/VENTURA LIVIA/BOTTGE DELPHINE/PFAMMATTER VINCENT, Profit and non-profit purposes, Expert Focus 3 (2019), pp.163–165. (Cité: PETER ET AL.)

PETER HENRY/MERKT BENOIT, Utilité publique et activité économique, Expert Focus 3 (2019) pp. 209-214. (Cité: PETER/ MERKT)

PFISTER LOÏC, La modification du but d'une fondation, Expert Focus 3 (2019), pp185-189. (Cité: PFISTER)

PWC, PRICEWATERHOUSECOOPERS AG, PwC's international tax comparison.

ders., Implementation of Tax Reform and AHV Financing in the canton of Basel-Stadt.

ders., Implementation of Tax Reform and AHV Financing in the canton of Lucerne, Juin 2019.

ders., Implementation of Tax Reform and AHV Financing in the canton of Geneva, Juin 2019.

ders., Implementation of Tax Reform and AHV Financing in the canton of Zurich, Septembre 2019.

ders., Implementation of Tax Reform and AHV Financing in the canton of Schwyz, Avril 2020.

ders., Implementation of Tax Reform and AHV Financing in the canton of Zug, Avril 2020.

ROUILLER NICOLAS, La société anonyme suisse : droit commercial, droit comptable, responsabilité, loi sur la fusion, droit boursier, droit fiscal, 2ème edition Aufl., Genève 2017. (Cité: ROUILLER)

SCHNURBEIN GEORG VON/JAKOB DOMINIQUE/ECKHARDT BEATE, Le Rapport sur les fondations en Suisse 2020, Dynamique et moderne – Le secteur des fondations suisse au coeur d'une société en évolution, Communiqué de presse, Avril 2020. (Cité : SCHNURBEIN/JAKOB/ECKHARDT, Communiqué de presse)

SECRETARAT D'ETAT A L'ECONOMIE SECO, La fondation comme option du processus de succession, 2016.

SECRETARAT D'ETAT A L'ECONOMIE SECO, « Aspects fiscaux de la succession d'entreprise », 2017.

STUDEN GORAN, Art (of) foundations—the use of Swiss foundations in the art market, Trusts Trustee 24 (2018) 617–620. (Cité: GORAN)

SWISSFOUNDATIONS/PWC, PRICEWATERHOUSECOOPERS AG, Les fondations - une bonne affaire pour la société. Une analyse empirique des coûts et bénéfices économiques des fondations donatrices d'utilité publique en Suisse, Juillet 2019. (Cité: SWISSFOUNDATIONS/PWC)

ZIEGERLIG/JUD, art 13 al. 4 LHID, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht – Bundesgesetz über die Hamonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2ème édition Aufl., Bâle 2002, p.251ss. (Cité: ZIEGERLIG/JUD)

ANNEXES

Contenu

A 1 Quelques faits sur les fondations 44
A 2 Évasion fiscale 45
A 3 Droit successoral 46
A 4 Impôts sur les successions et donations 47
A 5 Tableau comparatif des pratiques cantonales 48
A 6 L'impôt sur le revenu — Jurisprudence 48
A 7 Taux de l'impôt sur le revenu en 2019 dans les cantons 49
A 8 L'exonération sur demande 49
A 9 L'Exonération légale — Pratiques cantonales 51
A 10 Réforme fiscale des entreprises 52

A 1 Quelques faits sur les fondations

Comme le mentionne explicitement le SECO : « *La pensée philanthropique suisse et les actes entrepris pour le bien de la collectivité sont issus d'une culture ancestrale de haut niveau* ».[161] La Suisse serait la principale place philanthropique[162] au monde.[163] Au 1er juillet 2019, il existait 13 000 fondations d'utilité publique et un patrimoine total de près de CHF 100 milliards, représentant par comparaison, 6 fois plus de fondations par habitant en Suisse qu'aux États-Unis ou en Allemagne.[164]

La moitié des fondations suisses d'utilité publique ont été créées au cours des 20 dernières années.[165] Au 28 avril 2020, 349 nouvelles fondations d'utilité publique ont été constituées en Suisse, comptants en fin 2019, 13 293 fondations d'utilité publique.[166] Néanmoins, 216 liquidations de ces fondations ont été enregistrées en Suisse cette même année, représentant un nouveau record.[167]

Les cinq cantons comptant le plus grand nombre de fondations à but d'utilité publique sont Zurich (2 219), Vaud (1 377), Berne (1 366), Genève (1 248) et Bâle-Ville (877), abritant

[161] SECRÉTARAT D'ETAT À L'ÉCONOMIE SECO.
[162] Lorsque la notion « philanthropique » est employée en lien avec les fondations et les associations, elle concerne celles à but d'utilité publique, servant un intérêt général
[163] ECKHARDT/JAKOB/SCHNURBEIN p.28
[164] SWISSFOUNDATIONS/PWC, p. 5
[165] Ibidem
[166] SCHNURBEIN/JAKOB/ECKHARDT, Communiqué de presse
[167] SCHNURBEIN/JAKOB/ECKHARDT, Communiqué de presse

53,3 % de l'ensemble des fondations en Suisse.[168] Au cours de l'année 2019, les cantons de Genève, le Valais, Berne et Zoug ont vu une nette croissance des enregistrements de fondations. Zurich, au contraire a vu subi un net recul, et Zoug une croissante nettement supérieure à la moyenne nationale, alors que ces deux cantons ont les mêmes conditions fiscales s'agissant de la constitution de fondations d'utilité publique.[169] Ces chiffres sont importants, car ils démontrent les pratiques cantonales différentes à l'égard des fondateurs, adoptant des comportements plus ou moins restrictifs[170]. À partir du milieu du XXe siècle, nombreuses sont les fondations d'art qui ont été créées en Suisse. La constitution d'une fondation d'art représente souvent l'aboutissement d'un projet d'une vie. Ernst Beyeler, un des deux fondateurs de la Fondation Beyeler à Riehen (Bâle), un exemple emblématique suisse, citait, en lien avec la constitution de sa fondation en 1982 : *« Il a fallu atteindre un certain âge pour que cela devienne possible, un projet qui marque l'aboutissement. Cette fondation n'est pas une fierté de mégalomane, mais plutôt quelque chose qui va de soi, la résultante de 250 expositions, de quelque chose que nous avons vécu de A à Z et qui devait se concrétiser ici* »[171]. La Fondation Pierre Gianadda, est un autre exemple emblématique de fondation suisse dédiée à l'art.[172]

A 2 Évasion fiscale

La planification fiscale se définit comme une analyse de façon globale et systématique des moyens à disposition pour optimiser la charge fiscale d'un contribuable.[173] Elle est largement appliquée par les entreprises et les personnes physiques et n'est pas mal vue sur le plan national ou international[174.] Comme décrit par OBERSON : « L'évasion fiscale doit se poser lorsqu'un contribuable utilise des procédés trop agressifs, voire insolites, dans le but unique d'économiser des impôts ».[175]

À ce propos, la jurisprudence pose trois conditions cumulatives pour admettre l'évasion fiscale : « 1) le contribuable choisit pour effectuer une opération une forme insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques ; 2) le choix est abusif, en ce sens qu'il a uniquement pour but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée ; 3) le procédé choisi entraînerait effectivement une notable économie d'impôt si le fisc l'admettait ».[176] Dans le cas où ces trois conditions sont remplies, seules les autorités fiscales sont fondées à faire abstraction de la forme choisie par le contribuable pour procéder à une étude de la réalité

[168] ECKHARDT/JAKOB/SCHNURBEIN., p.6.
[169] ECKHARDT/JAKOB/SCHNURBEIN, p. 7
[170] Ibidem
[171] RTS ARCHIVES, Dernier interview accordé par Ernst Beyeler, « La passion à l'état pur ». Video, 27 novembre 1997. https://www.rts.ch/archives/tv/culture/faxculture/6801412-la-passion-a-letat-pur.html.
[172] FONDATION GIANADDA, https://www.gianadda.ch/230_fondation/231_presentation/ (consulté le 4 août 2020.)
[173] OBERSON, L'interprétation du droit fiscal, N 19
[174] Ibidem ; Arrêt du Tribunal fédéral du 28 Novembre 2005, A.239/2005, RDAF 2006 II 239 ;
[175] OBERSON, L'interprétation du droit fiscal, N21
[176] Ibidem; voir entre autres à l'ATF 131 II 635;.

économique.[177] Cette problématique entre le plus souvent en ligne de compte avec les impôts directs.[178]

A 3 Droit successoral

Dans le cadre d'une planification successorale, le principe de l'égalité de droit entre héritiers, posé à l'article 607 aliéna 1 CC et concrétisé à l'article 610 al 1 CC, joue un rôle primordial. Il est prévu que « *sauf convention contraire, les héritiers ont dans le partage un droit égal à tous les biens de la succession* »[179]. Dans le cas où aucune disposition pour cause de mort n'a été prise par le de cujus, le mode de partage est choisi librement entre les héritiers (607 CC). Dans le cas où une entente n'est pas trouvée, l'autorité compétente composera les lots à attribuer aux héritiers, selon les articles 610ss CC. Cela pourrait être problématique en lien avec l'attribution d'une collection d'art, où cela impliquerait nécessairement la séparation de ses œuvres et des considérations dictées par d'autres motivations que la passion.

Le droit suisse, contrairement au droit anglo-saxon, connaît le principe des réserves héréditaires pour les héritiers légaux suivant ceux-ci étant les père et mère et le conjoint survivant (471 CC), conformément aux articles 457ss CC. Une quotité disponible, permettant au *de cujus* de librement attribuer une partie de son patrimoine, existe et varie selon les héritiers en présence. Comme mentionné par Audrey LEUBA : *« Elle se monte à 3/8 de la masse de calcul des réserves lorsque le conjoint est en concours avec les représentants de la 1e parentèle, à ¼ lorsqu'il n'y a que des descendants et à ½ si le conjoint est le seul héritier réservataire ou s'il est en concours avec les père et mère ou encore si seuls ces derniers sont réservataires »*[180]. La quotité disponible actuelle est très faible dans la situation précitée, limitant fortement la liberté du collectionneur de déterminer librement le sort de sa collection d'art. Néanmoins, avec le nouveau droit des successions, cette dernière passerait à la moitié de la succession dans le cas de concours entre conjoints et descendants.[181]

Le droit des successions suisse est en phase de modification depuis août 2018 par le Parlement et le Conseil fédéral, le but étant de laisser plus de place à l'autodétermination du de cujus (à travers une plus grande quotité disponible), mais également à l'égard de l'allègement de la succession d'entreprise. [182]

[177] Ibidem, N 22
[178] Ibidem , N 23
[179] CR CC II-SPAHR, Art. 610 N 1
[180] LEUBA, N 8
[181] LEUBA, N12 ; CONSEIL FÉDÉRAL, Message concernant la révision du code civil suisse (Droit des successions) du 29 août 2018, FF 2018 5865
[182] CONSEIL FÉDÉRAL, Message droit des successions, N 3.2, p. 5885; Rapport explicatif relatif à l'avant-projet concernant la révision du code civile suisse (Transmission d'entreprise par succession) du 10 avril 2019 ; révision du Code Civil (transmission d'entreprises par succession) du 21 février 2020.

A 4 Impôts sur les successions et donations

L'impôt sur les successions a pour objet toute transmission de patrimoine provenant du de cujus aux héritiers légaux, institués ou légataires. En principe, la compétence pour percevoir cet impôt est donnée au canton du dernier domicile du défunt concernant la fortune mobilière.[183] L'impôt sur les donations s'applique à toute libéralité faite entre vifs octroyés sans contre prestation, les mêmes règles précitées s'appliquant pour les donations de choses mobilières et immobilières.

Bien que les pratiques cantonales soient variées et non unifiées, contrairement aux impôts directs qui le sont par la LHID, les cantons traitent de la même manière les opérations de donation et de succession, à quelques particularités près. Par exemple, l'imposition des successions se fait soit au titre de l'impôt sur les parts héréditaires (prélevé sur la part de chaque héritier ou légataire), soit au titre de l'impôt sur la masse successorale (prélevé sur l'ensemble de la succession avant le partage), ou encore un cumul des deux.[184] La majorité des cantons adoptent un impôt sur les parts héréditaires ; le canton des Grisons prévoit un impôt communal sur la masse successorale et Soleure impose les deux.[185]

[183] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts en vigueur, pp. 34-35
[184] ADMINISTRATION FÉDÉRALE DES CONTRIBUTIONS AFC, Impôts sur les successions et donations
[185] Ibidem

A 5 Tableau comparatif des pratiques cantonales

Canton		Impôts sur les donations							Impôts sur les successions					
		Conjoints et partenaires enregistrés[21]	Descendants (enfants, petits-enfants)	Pères et mères	Frères et sœurs	Partenaires[22] (voir à verso)	Autres personnes (voir à droite)	Donations répétées * Réserve de la progressivité **Droit à l'exonération	Conjoints et partenaires enregistrés[21]	Descendants (enfants, petits-enfants)	Pères et mères	Frères et sœurs	Partenaires[22] (voir au verso)	Autres personnes (voir à droite)
Argovie	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	6–23% 0 (2 000)	4–9% 0 (2 000)	12–32%[1] 0 (2 000)	oui, dans les cinq ans –	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	6–23% 0 (0)	4–9% 0 (0)	12–32%[1] 0 (0)
Appenzell RE	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	22% 5 000 (2 000)	12% 10 000 (2 000)	max. 32%[2] 5 000 (2 000)	– (barème linéaire) 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	22% 5 000 (2 000)	12% 10 000 (2 000)	max. 32%[2] 5 000 (2 000)
Appenzell RI	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	1%[3] 300 000 (5 000)	4% 20 000 (5 000)	6% 5 000 (5 000)	20% 5 000 (5 000)	max. 20%[3] 5 000 (5 000)	– (barème linéaire) 1 fois	Exemptés – (–)	1% 300 000 (5 000)	4% 20 000 (5 000)	6% 5 000 (5 000)	20% 5 000 (5 000)	max. 20% 5 000 (5 000)
Bâle-Campagne	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	15% 30 000 (0)	15% 30 000 (0)	30% 10 000 (0)	– (barème linéaire) 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	15% 30 000 (0)	15% 30 000 (0)	30% 10 000 (0)
Bâle-Ville	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5–11% 0 (10 000)	7,5–16,5% 0 (10 000)	7,5–16,5% 0 (10 000)	22,5–49,5%[4] 0 (10 000)	oui – (1 fois)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5–11% 2 000 (0)	7,5–16,5% 2 000 (0)	7,5–16,5% 2 000 (0)	22,5–49,5%[4] 2 000 (0)
Berne	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	6–15% 12 000 (0)	6–15% 12 000 (0)	6–15% 12 000 (0)	max. 40%[5] 12 000 (0)	oui, dans les cinq ans Tous les cinq ans	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	6–15% 12 000 (0)	6–15% 12 000 (0)	6–15% 12 000 (0)	max. 40%[5] 12 000 (0)
Fribourg	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5,25%[6] (5 000) 0	8,25%[6] (5 000) 0	max. 22%[6] (5 000) 0	– (barème linéaire) Tous les cinq ans	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5,25%[6] 5 000 (0)	8,25%[6] 5 000 (0)	max. 22%[6] 5 000 (0)
Genève	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés[7] – (–)	Exemptés[7] – (–)	Exemptés[7] – (–)	9–12%[7a] 0 (5 000)	24–26%[7a] 0 (5 000)	max. 26%[7a] 0 (5 000)	oui, dans les dix ans Tous les dix ans	Exemptés[7] – (–)	Exemptés[7] – (–)	Exemptés[7] – (–)	6–11%[7a] 0 (500)	20–26%[7a] 0 (500)	max. 26%[7a] 0 (500)
Glaris	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	2,89–7,19%[8] 50 000 (5 000)	4,6–11,5%[8] 10 000 (5 000)	4,6–11,5%[8] 10 000 (5 000)	max. 28,75%[8] 10 000 (5 000)	oui 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	2,89–7,19%[8] 50 000 (5 000)	4,6–11,5%[8] 10 000 (5 000)	4,6–11,5%[8] 10 000 (5 000)	max. 28,75%[8] 10 000 (5 000)
Grisons	Impôt[9] Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	10%[9] 103 000 (0)	10%[9] 7 300 (0)	Exemptés[9] – (0)	10%[9] 7 300 (0)	– (barème linéaire) Tous les cinq ans	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	10%[9] 103 000 (0)	10%[9] 7 300 (0)	Exemptés[9] – (–)	10%[9] 7 000 (0)
Jura	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés[10] – (–)	7% – (10 000)	14% – (10 000)	14% – (10 000)	max. 35% – (10 000)	– (barème linéaire) – (Tous les cinq ans)	Exemptés – (–)	Exemptés[10] – (–)	7% 0 (10 000)	14% 0 (10 000)	14% 0 (10 000)	max. 35% 0 (10 000)
Lucerne	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés[11a] – (–)	Exemptés[11a] – (–)	Exemptés[11a] – (–)	Exemptés[11a] – (–)	Exemptés[11a] – (–)	oui –	Exemptés – (–)	0–2%[11] 0 (100 000)	6–12% 0 (0)	6–12% 0 (0)	Exemptés – (–)	max. 40% 0 (0)
Neuchâtel	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés[12] – (–)	3% 0 (10 000)	3% 0 (10 000)	15% 0 (10 000)	20% 0 (10 000)	max. 45% 0 (10 000)	– (barème linéaire) – (annuellement)	Exemptés[12] – (–)	3%[12a, 12b] 50 000 (0)	3%[12a] 50 000 (0)	15%[12a] 0 (10 000)	20%[12a] 0 (10 000)	max. 45%[12a] 0 (10 000)
Nidwald	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5% 20 000 (0)	Exemptés – (–)	max. 15%[13] 20 000 (0)	– (barème linéaire) Annuellement	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5% 20 000 (0)	Exemptés – (–)	max. 15%[13] 20 000 (0)
Obwald	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	– –	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)
St-Gall	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	10% 25 000 (5 000)	20% 10 000 (5 000)	30% 10 000 (5 000)	max. 30%[14] 10 000 (5 000)	– (barème linéaire) 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	10% 25 000 (5 000)	20% 10 000 (5 000)	30% 10 000 (5 000)	max. 30%[14] 10 000 (5 000)
Schaf-fhouse	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	2–8% 30 000	4–16% 10 000	10–40% 10 000	max. 40%[15] 10 000	oui 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	2–8% 30 000 (0)	4–16% 10 000 (0)	10–40% 10 000 (0)	max. 40%[15] 10 000 (0)
Soleure	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	4–10% 14 100 (0)	12–30% 14 100 (0)	12–30% 14 100 (0)	12–30% 14 100 (0)	non Annuellement	Exemptés[16] – (–)	Exemptés[16] – (–)	Exemptés[16] – (–)	4–10%[16] 0 (0)	12–30%[16] 0 (0)	12–30%[16] 0 (0)
Schwytz	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	– –	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)
Thurgovie	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés[17] – (–)	2–7% 20 000 (5 000)	4,1–14% 0 (5 000)	8,2–28% 0 (5 000)	max. 28% 0 (5 000)	oui 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés[17] – (–)	2–7% 20 000 (0)	4,1–14% 0 (5 000)	8,2–28% 0 (5 000)	max. 28% 0 (5 000)
Tessin	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5,95–15,5% 0 (0)	17,85–41% 0 (0)	max. 41% 0 (0)	oui –	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	5,95–15,5%[18] 0 (0)	17,85–41%[18] 0 (0)	max. 41%[18] 0 (0)
Uri	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	8% 15 000 (0)	Exemptés – (–)	max. 24% 15 000 (0)	– (barème linéaire) Annuellement	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	8% 15 000 (0)	Exemptés – (–)	max. 24% 15 000 (0)
Vaud	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	1,2–3,5%[19] 0 (50 000)[19a]	2,64–7,5%[19] 0 (10 000)	5,28–12,5%[19] 0 (10 000)	15,84–25%[19] 0 (10 000)	max. 25%[19] 0 (10 000)	oui – (annuellement)	Exemptés – (–)	0,01–3,5%[19] 0 (250 000)	2,64–7,5%[19] 0 (10 000)	5,28–12,5%[19] 0 (10 000)	15,84–25%[19] 0 (10 000)	max. 25%[19] 0 (10 000)
Valais	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	10% 0 (2 000)	25% 0 (2 000)	max. 25% 0 (2 000)	oui, dans l'année civile –	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	10% 0 (10 000)	25% 0 (10 000)	max. 25% 0 (10 000)
Zoug	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	4–8% 0 (5 000)	Exemptés – (–)	max. 20%[20] 0 (5 000)	oui –	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	4–8% 0 (5 000)	Exemptés – (–)	max. 20%[20] 0 (5 000)
Zurich	Impôt Franchise (seuil d'exonération)	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	2–6% 200 000 (0)	6–18% 15 000 (0)	12–36% 50 000 (0)	max. 36% 0 (5 000)	oui 1 fois	Exemptés – (–)	Exemptés – (–)	2–6% 200 000 (0)	6–18% 15 000 (0)	12–36% 50 000 (0)	max. 36% 0 (5 000)

Figure 1 : Crédit Suisse, « Aperçu des impôts cantonaux sur les successions et les donations ».

A 6 L'impôt sur le revenu — Jurisprudence

Le Tribunal fédéral, en appliquant les critères précités, a considéré comme activité indépendante celle d'un collectionneur qui vend régulièrement certaines pièces de sa collection d'affiches anciennes à des musées ou à des privés et ainsi génère des gains lui permettant d'assurer l'entretien de sa famille pendant plus de vingt ans et d'acquérir de nouvelles pièces.[186]

Au contraire, dans un arrêt suivant, le Tribunal fédéral a considéré comme gain exonéré le produit de la vente, opérée par un collectionneur d'art zurichois, de 40 % des parts d'une statue de Giacometti à l'une de ses partenaires commerciales.[187] Dans cet arrêt, le tribunal fédéral a déterminé qu'il fallait appréhender le commerce de l'art avec une certaine considération. Les œuvres d'art, à la différence des titres et des immeubles ne produisent pas de rendement et qu'il fallait ainsi taxer la plus-value d'une collection lorsqu'elle est constituée dans le but d'obtenir des revenus périodiques.

Dans le canton de Vaud, la jurisprudence a déterminé que l'on « pourrait tout au plus reconnaître comme propriété privée les tableaux ornant de manière durable l'habitation du contribuable et ceux qui ont pour lui une valeur sentimentale ».[188] Les contribuables en matière de vente de tableaux sont mis en trois

[186] Arrêt du Tribunal fédéral du 10 août 2009, 2C_893/2008; OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes Art et Fiscalité
[187] Arrêt du Tribunal fédéral du 29 juillet 2011, 2C_766/2010 ; DE PREUX AVOCATS.
[188] OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes Art et Fiscalité

catégories : « a) les personnes dont l'activité professionnelle est sans rapport avec la vente de tableaux, b) celles dont l'activité lucrative présente une certaine parenté avec ladite vente, c) les professionnels de la vente de tableaux.[189] Si la présomption selon laquelle une vente de tableaux a un caractère commercial est faible pour la première catégorie, elle est plus forte pour la deuxième. Enfin, elle est très grande pour les marchands de tableaux ». La présomption peut toutefois être renversée en fonction des circonstances.

A 7 Taux de l'impôt sur le revenu en 2019 dans les cantons

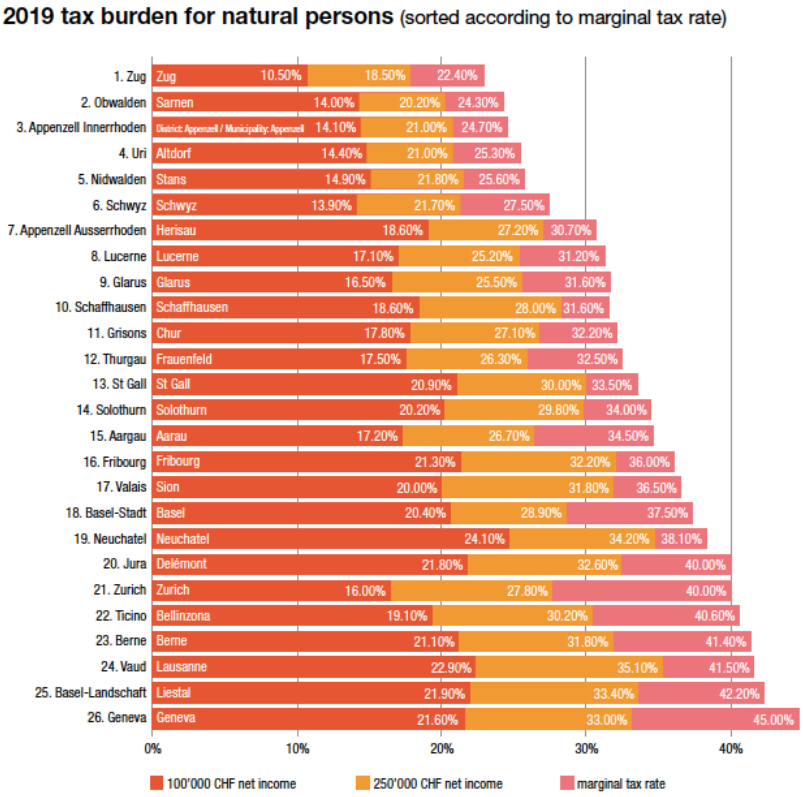

Figure 2 : Comparaison impôt sur le revenu ; PWC international tax comparaison

A 8 L'exonération sur demande

L'exonération fiscale est la première problématique en lien avec le traitement des véhicules philanthropiques — à but idéal. Au regard de la législation entourant l'exonération fiscale, la Circulaire No12 de l'Administration fédérale des Contributions du 8 juillet 1994 pose depuis bientôt une trentaine d'années les critères auxquelles doivent répondre des personnes morales pour être considérés ayant des buts de pure utilité publique ou de service public et ainsi bénéficier d'une exonération fiscale sur leur bénéfice. De plus les articles 56 lettre g LIFD et 23 alinéa 1 lettre f LHID prévoient : *« sont exonérés de l'impôt : les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice (et capital) exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts*

[189] OBERSON/MARAIA, SJ 2012 II 61, Artistes Art et Fiscalité

économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participation en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par apport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées ».[190]

Les conditions de l'exonération de l'impôt sur le revenu au niveau fédéral et de l'impôt cantonal sur le capital prévue par cette circulaire ont été interprétées à de nombreuses reprises par la doctrine. En 2002, CRETTI prévoit que selon les termes de ladite Circulaire, l'exonération sera accordée, sur la base d'une demande écrite motivée, lorsque les conditions suivantes seront remplies : la requérante doit être une personne morale ; la requérante doit affecter les fonds reçus exclusivement au but statutaire, qui sera de pure utilité publique ; l'affectation des fonds sera irrévocable et effective et l'activité de la requérante sera désintéressée.[191]

CRETTI affirmait déjà aux débuts des années 2000 que toute activité lucrative ne conduit pas au refus de l'exonération et faisait la distinction entre la notion de but économique et d'activité économique, justifiant que si l'activité économique est un moyen économique permettant d'atteindre le but final, l'exonération pourrait être maintenue.[192] PETER et MERKT, en 2019 ont interprété à nouveau cette distinction et ces critères, plus particulièrement celui du « désintéressement » et invitent à modifier la pratique en critiquant l'approche restrictive opérée par les autorités fiscales et la portée normative dorénavant très faible de cette Circulaire.[193] En lien avec le domaine de l'art, ces critères ont été interprétés par une riche doctrine. [194]

L'AFC dans cette circulaire ne définit pas la notion de but d'utilité publique, mais précise que l'exonération fondée sur un but d'utilité publique s'inscrit dans la poursuite d'un but d'intérêt général. Des domaines tels que les arts, la sauvegarde du patrimoine, l'assistance publique promouvoir l'intérêt général.[195]

OBERSON et MARAIA, rappellent que selon l'AFC, les arts sont notamment de nature à promouvoir l'intérêt général.[196] Ils précisent que, certes cette exonération encourage le mécénat en matière culturelle, mais que cela ne signifie pas pour autant que chaque activité entreprise sur le plan du domaine de l'art a un but d'utilité publique. CLERC rappelle qu'en lien avec la nécessité de s'adresser à un cercle illimité des destinataires, l'activité répond à ce critère lorsqu'il s'adresse à une partie indéterminée de la population, un cercle ouvert de destinataire potentiel.[197] Ceci est pertinent dans le domaine des arts, car naturellement, ce domaine ne relève pas de l'intérêt de l'entier de la population.

[190] CRETTI; PETER/MERKT.
[191] CRETTI
[192] CRETTI
[193] PETER/MERKT
[194] CLERC
[195] Circulaire No12, pt 3
[196] OBERSON/MARAIA, Traitement fiscal du mécénat
[197] CLERC

A 9 L'Exonération légale — Pratiques cantonales

Au niveau fédéral, seules les personnes morales poursuivant des buts idéaux sont sujettes à cette limite de franchise d'impôt mise à 20 000 CHF. Les associations, fondations et autres personnes morales (ne poursuivant pas de but idéal) ont, elles, une franchise d'impôt fixée à 5 000 CHF.[198]

Au niveau cantonal, certaines législations cantonales prévoient des exonérations d'impôt sur le bénéfice tant pour des personnes morales poursuivant un but idéal, comme au niveau fédéral, tant pour les associations, fondations et autres personnes morales en général, indépendamment de leur but.

Selon les brochures fiscales de l'AFC de l'année 2019[199] :

- Les cantons de Berne, Lucerne, Schwyz, Argovie, Vaud, Valais : ne font pas de distinction concernant le but du véhicule juridique : c'est-à-dire que pour les associations, fondations et autres personnes morales et pour les personnes morales poursuivant des buts idéaux, la franchise d'impôt est la même pour toutes : à 20 000 CHF.
- Les cantons de Zurich, Zoug et Nidwald prévoient comme limite 20 000 CHF pour les véhicules juridiques à but idéaux et 10 000 CHF pour les autres.
- Les cantons de Fribourg, Soleure, Tessin, prévoient 5 000 CHF pour les personnes morales et 20 000 CHF pour les personnes morales à but idéal (similaire à ce qui est prévu au niveau fédéral).
- Certains prévoient uniquement une franchise d'impôt pour les structures à but idéales mise à 20 000 CHF et pas d'exonération d'impôt pour les autres : Grisons, Bâle-Ville et Obwald (à 50 000 CHF pour sa part).
- En mars 2020 à Genève, le Conseil d'État a adopté à l'attention du Grand Conseil un projet de modification de la loi sur l'imposition des personnes morales et a introduit une exonération d'impôt des bénéfices des personnes morales poursuivant des buts idéaux, pour autant qu'ils n'excèdent pas 20 000 CHF et qu'ils soient affectés exclusivement et irrévocablement à ces buts[200]. Cette règle est déjà appliquée en pratique depuis le 1er janvier 2018 et confirmée par la Brochure Fiscale 2019.

Concernant l'impôt sur le capital, certaines législations cantonales prévoient des exonérations de taxation lorsque le capital de la personne morale à but idéal ou indistinctement de leur but est inférieur au minimum légal.

[198] ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS, Impôts en vigueur, 2020, 2.1.1.2.2, p.8.
[199] ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS, Impôt sur le bénéfice – limite d'imposition et montant exonéré du bénéfice imposable pour les associations, fondations et les autres personnes morales.
[200] REPUBLIQUE ET CANTON DE GENEVE, Communiqué de presse du Conseil d'Etat du 25 mars 2020 | GE.CH ». https://www.ge.ch/document/communique-presse-du-conseil-etat-du-25-mars-2020#extrait-20136. (Consulté le 28 juillet 2020)

Selon les brochures fiscales de l'AFC pour la période fiscale 2019[201] :

- Lucerne exonère le capital des personnes morales poursuivant des buts idéaux et celui des associations, fondations et autres personnes morales lorsqu'il n'atteint pas 100 000 CHF
- Zurich, Nidwald exonèrent le capital des associations, fondations et autres personnes morales uniquement, s'il est inférieur à 100 000 CHF
- Schwyz prévoit comme limite d'imposition 300 000 CHF uniquement pour les associations, fondations et autres personnes morales.
- De même pour Bâle-Ville, mais pour une limite de 50 000 CHF, le Valais pour 10 000 CHF, Tessin et Obwald -50 000 CHF, Berne – 77 000 CHF
- Genève ne prévoit aucune exonération de capital.

A 10 Réforme fiscale des entreprises

Baisses générales de l'impôt sur le bénéfice: charge fiscale maximale effective selon le droit en vigueur et le scénario de réforme

	Droit en vigueur		Scénario de réforme	
	Taux maximum effectif chef-lieu cantonal (Confédération, canton, chef-lieu cantonal, paroisse)	Barème de l'impôt	Taux maximum effectif chef-lieu cantonal (Confédération, canton, chef-lieu cantonal, paroisse)	Barème de l'impôt
ZH	21,15 %	Proportionnel	18,19 %	Proportionnel
BE	21,64 %	Progressif	16,37 %[1]	Progressif
LU	12,32 %	Proportionnel	12,32 %	Proportionnel
UR	14,92 %	Proportionnel	12,51 %	Proportionnel
SZ[2]	15,19 %	Proportionnel	14,43 %	Proportionnel
			12,51 %	Proportionnel
OW	12,66 %	Proportionnel	12,66 %	Proportionnel
NW	12,66 %	Proportionnel	12,05 % à 12,66 %	Proportionnel
GL	15,70 %	Proportionnel	12,43 %	Proportionnel
ZG	14,62 %	Progressif, proportionnel pour les sociétés à statut fiscal cantonal	12,09 %	Proportionnel
FR	19,86 %	Progressif	13,91 %	Proportionnel
SO	21,38 %	Progressif	13,12 % à 16,32 %[3]	Proportionnel
BS	22,18 %	Dépend de l'intensité de rendement	13,04 %	Proportionnel
BL	20,70 %	Progressif	13,94 %[4]	Proportionnel
SH	15,97 %	Proportionnel	12,09 %	Proportionnel
AR	13,04 %	Proportionnel	13,04 %	Proportionnel
AI	14,16 %[5]	Proportionnel	12,66 %[5]	Proportionnel
SG	17,40 %	Proportionnel	15,20 %	Proportionnel
GR	16,12 %	Proportionnel	14,02 %	Proportionnel
AG[6]	18,61 %	Progressif	18,17 %	Progressif
TG	16,43 %	Proportionnel	13,40 %	Proportionnel
TI	20,95 %	Proportionnel	17,01 %	Proportionnel
VD	21,37 %	Proportionnel	14,00 %	Proportionnel
VS	21,56 %	Progressif	16,00 %	Progressif
NE	15,61 %	Proportionnel	12,50 % à 13,50 %	Proportionnel
GE	24,16 %	Proportionnel	13,49 %	Proportionnel
JU	20,66 %	Proportionnel	15,40 % à 17,48 %[7]	Proportionnel

Figure 3 : Tableau 21, PF 17, 2018 FF 2679, https://www.admin.ch/opc/fr/federal-gazette/2018/2565.pdf

[201] ADMINISTRATION FEDERALE DES CONTRIBUTIONS, Impôt sur le capital– limite d'imposition et montant exonéré du capital imposable pour les associations, fondations et les autres personnes morales,