

# Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (1<sup>ère</sup> partie)

Une analyse de la portée de l'article 60 let. c LIFD

Dr. iur. Pierre-Marie Glauser



*Pierre-Marie Glauser,  
Docteur en droit, licencié  
ès Sciences économiques  
(lic. oec. HSG), avocat,  
expert fiscal diplômé,  
Professeur de fiscalité à  
l'Université de Lausanne  
(HEC)*

## Table des matières

<b>1</b>	<b>Introduction</b>		
<b>2</b>	<b>Notion de donation</b>		
<b>2.1</b>	<b>Définition de la donation en droit civil</b>		
<b>2.2</b>	<b>Définition de la donation en droit fiscal</b>		
2.2.1	Définition basée sur le droit civil ou autonome?		
2.2.2	La donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD		
2.2.2.1	Les critères incontestés		
2.2.2.2	Les critères contestés		
2.2.2.2.1	L'animus donandi		
2.2.2.2.2	Les donations des/aux entreprises		
2.2.2.2.3	L'appauvrissement du donateur		
2.2.2.3	Récapitulation: la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD		
<b>2.3</b>	<b>Quelques délimitations</b>		
2.3.1	Distinction donation et revenu		
2.3.2	Subventions		
2.3.3	Sponsoring et mécénat		
<b>2.4</b>	<b>Traitement comptable des dons</b>		
2.4.1	Traitement comptable chez la société bénéficiaire		
2.4.2	Traitement comptable chez la société donatrice		
	<b>Bibliographie</b>		
	<b>Travaux préparatoires et documents administratifs cités</b>		
		<i>Dans la prochaine édition:</i>	
<b>3</b>	<b>Traitement fiscal des contributions de tiers</b>		
<b>3.1</b>	<b>Point de vue de la société bénéficiaire</b>		
3.1.1	Généralités: imposition selon le «principe de détermination»		
3.1.2	Donations		
3.1.2.1	Application de l'art. 60 let. c LIFD		
3.1.2.2	Interdiction de comptabilisation d'une charge chez la donatrice?		
<b>3.2</b>	<b>Point de vue du contributeur</b>		
3.2.1	Redressement fiscal en cas de donation?		
3.2.1.1	Donations entre proches		
3.2.1.2	Contributions entre «vrais» tiers		
3.2.1.2.1	La jurisprudence du Tribunal fédéral		
3.2.1.2.2	Les avis de doctrine		
3.2.1.2.3	Prise de position		
3.2.2	Rôle de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD		
3.2.2.1	Limite légale à la déductibilité?		
3.2.2.2	Application de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD en cas de distributions de bénéfice?		

## 1 Introduction

Selon l'art. 60 let. c LIFD «ne constituent pas un bénéfice imposable: c) les augmentations de fortune provenant d'une succession, d'un legs ou d'une donation». Cette disposition soulève la problématique des donations consenties et reçues par des entreprises astreintes à tenir des comptes. Ce sujet – au demeurant très peu traité en doctrine – mérite un examen attentif puisque, selon le résultat de l'analyse, certaines opérations pourront bénéficier d'une exonération de l'impôt sur le bénéfice.

Dans un premier temps, après avoir rappelé la notion de donation en droit civil (ci-dessous section 2.1), nous nous efforcerons de définir le concept de donation en droit fiscal, plus précisément en matière d'impôts directs (ci-dessous section 2.2.); nous délimiterons ensuite la donation d'autres types de contributions de tiers, comme les subventions, le sponsoring et le mécénat (ci-dessous section 2.3). Nous aborderons alors le traitement fiscal des dons dans le contexte des entreprises (ci-dessous section 3) en examinant aussi bien la situation du bénéficiaire (ci-dessous section 3.1) que celle de la société donatrice (voir ci-dessous section 3.2).

Nous porterons essentiellement notre attention sur le traitement fiscal au niveau des sociétés de capitaux et des coopératives. Cela étant, les règles de détermination du résultat imposable des personnes morales s'appliquant aussi aux indépendants astreints à tenir des livres<sup>1</sup>, nos réflexions pourront donc, pour leur plus grande partie, s'appliquer mutatis mutandis aux personnes physiques agissant à titre indépendant.

## 2 Notion de donation

### 2.1 Définition de la donation en droit civil

Le droit civil régit la donation aux art. 239 ss CO. Elle peut être définie comme «un contrat par lequel une per-

sonne s'oblige à faire entre vifs une attribution de biens à une autre sans contre-prestation correspondante»<sup>2</sup>. La donation se caractérise en droit civil par les éléments suivants:

- Une *attribution de biens* qui s'accompagne de l'appauvrissement du donateur<sup>3</sup> et, par voie de conséquence, de l'enrichissement du donataire<sup>4</sup>.
- *Absence de contre-prestation équivalente*: L'enrichissement du donataire découle du fait que l'attribution s'effectue sans contre-prestation, c'est-à-dire à titre gratuit. Elle n'est pas conditionnée par une prestation quelconque attendue du bénéficiaire<sup>5</sup>. La question de la gratuité de l'opération ramène à la distinction entre la cause juridique et le motif qui pousse les parties à entrer dans la relation contractuelle. Dans le cadre d'une donation, la cause juridique<sup>6</sup> se caractérise par le fait que le donateur n'attend pas de contre-prestation<sup>7</sup>. En revanche les motivations qui poussent le donateur à consentir un don ne jouent pas de rôle en droit civil<sup>8</sup>. Il est ainsi possible de faire une donation dans un souci de publicité, sans que cela remette en question la nature de la relation contractuelle<sup>9</sup>. Dans une affaire jugée par le Tribunal fédéral, un artiste avait fait don d'une statue à une commune tessinoise avec l'obligation de placer l'œuvre devant l'entrée du stade municipal<sup>10</sup>. Certes, cette charge<sup>11</sup> revêtait, pour le sculpteur, un caractère publicitaire. Estimant que l'élément publicitaire pouvait être évalué à 1000 francs par rapport à la valeur de la statue de 4000 francs, le Tribunal fédéral considéra toutefois que la charge revêtait un caractère accessoire qui n'empêchait pas la qualification de donation<sup>12</sup>.
- *Animus donandi*: La donation est un contrat qui nécessite une réelle et commune intention des parties sur les éléments essentiels de la convention<sup>13</sup>. La donation requiert donc «[...] deux manifestations de volonté concordantes: la volonté de donner et celle de recevoir»<sup>14</sup>. Elle s'accompagne ainsi d'un élément subjectif, portant sur les deux caractéristiques mentionnées ci-dessus, soit l'attribution d'un

1 Art. 18 al. 3 LIFD.

2 BADDELEY, commentaire CO, art. 239 n. 4.

3 TERCIER, p. 229.

4 BADDELEY, commentaire CO, art. 239 n. 38; TERCIER, p. 229.

5 TERCIER, p. 230.

6 Par cause juridique l'on entend l'effet juridique que les parties veulent donner à leur relation contractuelle.

7 TERCIER, p. 229, utilise à juste titre le terme de *causa donandi*.

8 TERCIER, p. 230; BADDELEY, commentaire CO, art. 239 n. 27 ss; VOGT, BS-Kommentar, art. 239 n. 1. Demeurent réservés les

cas de motifs illégaux ou contraires aux bonnes mœurs qui influencent la validité du contrat, ainsi que les situations où la motivation se concrétise dans une condition ou une charge.

9 TERCIER, p. 230; MAISSEN, p. 47.

10 ATF du 28.9.1954, JdT 1955 I, p. 162 ss (publié en italien dans ATF 80 II 260 ss).

11 Une donation peut être assortie d'une condition ou d'une charge (art. 245 al. 1 CO).

12 ATF du 28.9.1954, JdT 1955 I, p. 166.

13 Art. 1 CO.

14 TERCIER, p. 234.

bien à titre gratuit. Les parties doivent ainsi être conscientes et vouloir que leur relation juridique favorise le donataire<sup>15</sup>.

Le caractère contractuel de la donation requiert en outre qu'elle soit conclue entre deux personnes ayant l'exercice des droits civils<sup>16</sup>. A ce titre, rien ne s'oppose à ce qu'une personne morale effectue ou reçoive une donation<sup>17</sup>.

## 2.2 Définition de la donation en droit fiscal

### 2.2.1 Définition basée sur le droit civil ou autonome?

La doctrine<sup>18</sup> et la jurisprudence<sup>19</sup> s'accordent sur le fait que les notions de donation en droit civil et en droit fiscal ne se recourent pas complètement. Il est à relever toutefois que c'est pour ainsi dire exclusivement sur la notion de donation au sens de l'impôt sur les donations que la doctrine et la jurisprudence se sont déterminées jusqu'à présent en droit fiscal.

Nous voulons cependant ici nous pencher sur les conséquences au niveau de l'impôt sur le bénéfice d'une donation reçue par une personne morale. Dès lors, il convient de s'arrêter sur l'art. 60 let. c LIFD<sup>20</sup>.

Si les notions de succession et de legs mentionnées dans cette disposition reposent clairement sur le droit civil<sup>21</sup>, la question est plus délicate s'agissant des donations aux personnes morales. Le concept de donation dans le cadre de l'art. 60 let. c LIFD se recoupe-t-il avec son acception civile? S'agit-il au contraire d'une notion autonome propre au droit fiscal? La doctrine ne se prononce curieusement pas. Aussi, la question doit être tranchée par une interprétation de la disposition.

Tout d'abord, une analyse des travaux préparatoires permet de constater que l'art. 60 let. c LIFD a été intro-

duit avant tout pour éviter le cumul de l'impôt sur les donations et de l'impôt sur le bénéfice<sup>22</sup>. La notion de donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD se référerait ainsi à un concept fiscal proche de la définition retenue en matière d'impôt sur les donations. L'interprétation grammaticale nuance toutefois cette affirmation. L'énumération à l'art. 60 let. c LIFD des termes «succession, legs, donation» plaide en effet plus pour une approche axée sur le droit civil<sup>23</sup>. Si l'on considère en revanche la systématique de l'art. 60 LIFD dans son ensemble, il ne peut échapper que l'art. 60 let. c LIFD se trouve dans la même disposition que l'exonération des apports et un rapprochement avec l'art. 60 let. a LIFD s'impose donc. La doctrine<sup>24</sup> relève d'ailleurs que, comme pour un apport<sup>25</sup>, le produit lié à une donation n'est pas le fruit de l'activité de l'entreprise ou de la fortune de celle-ci. Au contraire, il dépend uniquement de la volonté et du comportement d'un tiers. Cet accroissement de fortune, imposable selon le «principe de déterminance»<sup>26</sup> (Massgeblichkeitsprinzip)<sup>27</sup>, mérite donc d'être exonéré de l'impôt sur le bénéfice. Cette approche s'oriente toutefois sur un raisonnement économique qui s'éloigne de la notion civile de donation. L'ensemble de ces éléments milite donc à notre sens pour une définition fiscale de la donation indépendante du droit civil<sup>28</sup>.

La conséquence de cette indépendance par rapport au droit civil s'impose d'elle-même: c'est au droit fiscal de définir la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD. Si l'on songe à la volonté du législateur d'exonérer les donations pour éviter un cumul avec l'impôt sur les donations, on peut tout d'abord être tenté de s'en remettre à la définition donnée par le droit fiscal cantonal en matière d'impôt sur les donations. Mais on se rend vite compte que cette solution n'est pas praticable, compte tenu de la diversité des pratiques cantonales en matière d'impôt sur les donations. Il semble donc nécessaire de

15 MAISSEN, p. 41.

16 S'agissant de la capacité de donner, v. art. 240 CO et de celle de recevoir, art. 241 CO.

17 BADDELEY, commentaire CO, art. 240 n. 12 et art. 241 n. 2; MAISSEN, p. 21; WÜRTH, p. 55. V. aussi TA AG du 9.9.1981, Revue fiscale 1982, p. 469.

18 ZUPPINGER/HÖHN, p. 507; FRÖHLICH, p. 24 ss; YERSIN, apports, p. 67; YERSIN, donation, p. 272; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 339; MUSTER, p. 295; CRETTEI, p. 98; HÖHN/WALDBURGER, p. 751, LOCHER, art. 24 n. 8; DANON, p. 220 s.

19 V. par exemple: ATF du 27.1.1965, Archives 35 (1966/67), p. 215; ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 500; ATF du 30.6.2004, ATF 130 I 221.

20 S'agissant des personnes physiques, l'impôt sur le revenu prévoit une exonération similaire à l'art. 24 let. a LIFD et à l'art. 7 al. 4 let. c LHID.

21 V. LOCHER, art. 24 n. 6.

22 Message sur l'harmonisation, p. 200; LOCHER, art. 24 n. 5; DANON, p. 219.

23 Dans le cadre de l'art. 24 let. a LIFD, la liquidation du régime matrimonial vient encore s'ajouter à la liste.

24 WÜRTH, p. 57; AGNER/JUNG/STEINMANN, art. 60 n. 3; KUHN/BRÜLSAUER, art. 60 n. 54.

25 Sur la nécessité d'exonérer les apports de l'actionnaire, v. GLAUSER, p. 65 ss et p. 221 ss et les renvois qui s'y trouvent.

26 Sur la portée du principe de déterminance, v. GLAUSER, p. 65 ss, en particulier p. 67, et ci-dessous section 3.1.1.

27 WÜRTH, p. 57.

28 LOCHER, art. 24 n. 8 et DANON, p. 219 considèrent également que la notion de donation au sens de l'art. 24 let. a LIFD est une notion fiscale qui peut s'écarter du droit civil.

développer une notion «harmonisée» de la donation. Danon<sup>29</sup> s'efforce d'en dessiner les contours en optant pour une définition qui corresponde au plus petit dénominateur commun entre toutes les définitions cantonales. Ce faisant, il adopte une notion très large de la donation exonérée d'impôt sur le revenu et sur le bénéfice. Cette approche a certes le mérite de laisser aux cantons une grande latitude quant au champ d'application de leur impôt sur les donations. Si elle se justifie s'agissant d'attributions entre personnes physiques, elle n'est toutefois pas satisfaisante lorsqu'on l'applique aux personnes morales. Comme nous le verrons plus loin, nous lui préférons donc une définition plus étroite de la donation, avec comme corollaire une plus grande limitation de l'autonomie cantonale en matière d'impôts sur les donations.

## 2.2.2 La donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD

### 2.2.2.1 Les critères incontestés

La notion de donation au sens fiscal se caractérise tout d'abord par deux critères admis unanimement que nous retrouvons d'ailleurs aussi dans la définition civile de la donation.

1. *Attribution entre vifs*: Tous les auteurs s'accordent pour considérer qu'une donation nécessite avant tout le transfert d'un actif du donateur au donataire<sup>30</sup>. Comme en droit civil, la donation implique donc l'enrichissement du donataire<sup>31</sup>. S'agissant de l'impôt sur le bénéfice, l'attribution au donataire doit également se caractériser par un accroissement des fonds propres. Ce n'est d'ailleurs que dans ce cas que la question de la donation se pose, puisque cette augmentation de fortune est, sauf exonération, soumise à l'impôt sur le bénéfice<sup>32</sup>.
2. *Caractère gratuit de l'attribution*: Il est admis qu'à l'attribution ne doit correspondre ni contre-prestation, ni obligation préexistante du donataire<sup>33</sup>. Le transfert d'actif effectué par le donateur intervient gratuitement, c'est-à-dire sans que le donataire ne doive s'acquitter d'une contre-prestation, à tout le

moins d'une contre-prestation équivalente. L'absence de prestation fournie par le donataire est un élément essentiel lorsqu'il s'agit de délimiter la donation du revenu ou du bénéfice imposable. En effet, dans la mesure où l'opération revêt un caractère onéreux, elle est incompatible avec la notion de donation<sup>34</sup>. Les attributions de l'employeur à l'employé<sup>35</sup>, mais aussi les prix<sup>36</sup> et les subsides de recherche<sup>37</sup> ne sont ainsi pas qualifiés fiscalement de donation lorsqu'ils apparaissent comme la rémunération d'un travail ou d'une activité effectuée par le contribuable. Cette distinction s'applique aussi dans le cas des personnes morales. Si le montant reçu par la société apparaît comme la rémunération de l'activité de l'entreprise ou le rendement de sa fortune, il ne peut qualifier de donation exonérée d'impôt sur le bénéfice. Ainsi, le caractère gratuit de l'opération, examiné sous l'angle du bénéficiaire de l'attribution, représente indéniablement un élément essentiel de la donation.

A côté des deux éléments incontestés de la donation énumérés ci-dessus, deux caractéristiques supplémentaires doivent encore être examinées. Il s'agit de l'*animus donandi*, d'une part, et de l'appauvrissement du donateur, d'autre part. La doctrine est partagée sur la question de savoir si ces deux éléments font partie de la notion fiscale de donation.

### 2.2.2.2 Les critères contestés

#### 2.2.2.2.1 L'*animus donandi*

Les auteurs sont très partagés sur la question de savoir si l'exigence d'*animus donandi* se retrouve en droit fiscal. Une partie de la doctrine<sup>38</sup> considère que l'*animus donandi* fait partie de la notion de donation en droit fiscal aussi. Ces auteurs relèvent l'importance de l'élément subjectif lorsqu'il s'agit de distinguer la donation des autres formes de relations juridiques et des autres types d'accroissement de fortune. D'autres auteurs<sup>39</sup> considèrent au contraire que l'*animus donandi* n'a pas sa place en droit fiscal. Ils estiment en particulier que la fiscalisation de la donation trouve sa justification dans

29 DANON, p. 220. L'auteur se penche sur la notion de donation au sens de l'impôt sur le revenu (art. 24 let. a LIFD).

30 V. par exemple: KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 248; YERSIN, donation, p. 273; RIVIER, p. 152; LOCHER, art. 24 n. 8.

31 ATF du 27.1.1965, Archives 35 (1966/67), p. 216.

32 V. ci-dessous section 3.1.1.

33 YERSIN, apports, p. 68; HÖHN/WALDBURGER, p. 753 s; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 338.

34 KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; YERSIN, apports, p. 67; SOMMER, p. 257.

35 KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; ZIGERLIG/JUD, art. 24 n. 6.

36 V. circulaire AFC n° 15/1953.

37 V. circulaire AFC n° 8/1971.

38 YERSIN, apports, p. 68; MUSTER, p. 296 et p. 310; RIVIER, p. 152 s; EDELMANN, p. 47; PETER, Stiftung, p. 167; OBERSON, p. 383; BRÜLSAUER/KUHN, art. 60 n. 56; CRETTEI, p. 100; LOCHER, art. 24 n. 8.

39 ZUPPINGER/HÖHN, p. 509; KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; HÖHN/WALDBURGER, p. 754; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 339 s; DANON, p. 225.

le seul enrichissement (gratuit) du donataire. Dans ce cas, l'élément subjectif ne jouerait donc aucun rôle.

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de se pencher sur la question de l'*animus donandi* en matière d'impôt sur les donations. Dans un arrêt concernant le canton de Berne<sup>40</sup>, il a jugé que, même si les notions civiles et fiscales de la donation ne se recoupaient pas forcément, toutes deux se caractérisaient par la volonté de donner<sup>41</sup>. Une donation au sens général du terme implique donc un élément subjectif qui se caractérise par le fait que le donateur a conscience et volonté d'effectuer une attribution gratuite<sup>42, 43</sup>. Par ailleurs, dans une autre décision<sup>44</sup>, notre Haute Cour a dû se prononcer sur le caractère imposable, au titre de l'impôt sur le revenu, d'un montant reçu par une fondation<sup>45</sup>. Il a considéré dans ce contexte que la volonté de donner était un critère essentiel de la donation. Enfin, dans un récent arrêt concernant des distributions consenties par une fondation de famille<sup>46</sup>, il précise explicitement que la notion de donation au sens fiscal implique un *animus donandi*<sup>47</sup>. Il résulte de ces différentes décisions que le Tribunal fédéral considère que la donation au sens fiscal requiert l'existence de l'*animus donandi*.

Pour notre part, dans la mesure où il s'agit de définir la notion harmonisée de donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD, nous sommes aussi d'avis que l'*animus donandi* est un élément essentiel de la donation. L'approche purement objective adoptée par les détracteurs de l'*animus donandi* conduirait en effet à assimiler tout enrichissement à titre gratuit à un don. Si cela ne soulève guère de difficultés pratiques s'agissant des personnes physiques agissant à titre privé, la question est beaucoup plus délicate dans le contexte des entreprises. Selon cette conception objective de la donation, toutes les situations où une entreprise connaît un accroissement de fortune auquel ne correspond pas une contre-prestation équivalente devraient ainsi être considérées comme des donations. De très nombreux cas de sponsoring seraient ainsi rangés dans la catégorie des donations<sup>48</sup>:

**Exemple 1:** La banque CASH SA verse 1 mio. à l'opéra de la ville. En contrepartie, l'opéra fait figurer le logo de la banque sur ses documents officiels et sur le programme des spectacles. Compte tenu de la différence entre la valeur de l'attribution et du service rendu par l'opéra, ce dernier se voit enrichi sans contre-prestation équivalente (donation mixte).

Les situations de subventions dans lesquels le bénéficiaire de l'aide étatique ne s'engage pas à fournir une contre-prestation déterminée devraient aussi être traitées comme des donations:

**Exemple 2:** Une clinique privée reçoit du canton une somme annuelle à titre de subvention pour ses activités hospitalières.

De nombreuses situations d'assainissement<sup>49</sup>, de même que certaines «bonnes affaires», pourraient même entrer dans la définition de la donation si la disproportion entre la prestation et la contre-prestation devait être importante:

**Exemple 3:** Pour assainir la société X SA, un créancier tiers (c'est-à-dire non actionnaire) abandonne 50% de sa créance.

**Exemple 4:** La société MALIN SA vend à la société NAIF SA une parcelle non constructible (valeur: 1 mio.) pour le prix d'une parcelle constructible (valeur: 3 mio.). Le contrat entre les deux sociétés est valable selon le droit civil<sup>50</sup>.

**Exemple 5:** Une société créancière oublie de faire valoir une créance envers sa débitrice et la dette devient prescrite<sup>51</sup>.

Dans toutes ces situations, la négation de l'élément subjectif et la seule prise en compte de l'enrichissement sans contre-prestation de l'une des parties conduirait à admettre une donation qui, conformément à l'art. 60 let. c LIFD, ne serait pas soumise à l'impôt sur le bénéfice. Conférant à l'art. 60 let. c LIFD une portée excessive, cette solution ne serait pas satisfaisante. Ce n'est qu'en tenant compte de la conscience et de la volonté des parties quant à la gratuité de l'attribution que l'on parvient à délimiter les cas de donation des autres accroissements de fortune imposables. En effet, dans aucun des exemples énumérés ci-dessus, les deux parties n'interviennent avec la volonté de donner, ce qui permet dans tous ces cas d'exclure la donation.

40 ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 497 ss.

41 ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 500.

42 ATF du 11.12.1992, ATF 118 la 500; ATF du 22.4.2005 Revue fiscale 2005, p. 679.

43 Dans un arrêt ultérieur concernant le canton de St-Gall (ATF du 20.10.1997, Revue fiscale 1998, p. 677 ss), le Tribunal fédéral a toutefois considéré qu'en droit saint-gallois l'impôt sur les donations pouvait être prélevé aussi en l'absence d'*animus donandi*. Cette décision n'est cependant pas contradictoire avec celle concernant le canton de Berne, en particulier parce qu'agissant dans le cadre d'un recours de droit public le Tribunal fédéral s'est penché sur la question sous l'angle limité de l'arbitraire (v. sur cette question, OEHLI, p. 127 ss).

44 ATF du 23.12.1996, Revue fiscale 1997, p. 420.

45 Rappelons que sous l'AIFD les fondations étaient imposées sur le revenu en application des règles applicables aux personnes physiques (art. 55 al. 1 let. a et al. 2 AIFD).

46 ATF du 22.4.2005 Revue fiscale 2005, p. 676 ss.

47 ATF du 22.4.2005 Revue fiscale 2005, p. 679.

48 En matière de sponsoring, la question de la gratuité joue également un rôle essentiel, comme cela sera montré ultérieurement (v. ci-dessous section 2.3.3).

49 V. EDELMANN, p. 47.

50 Pas d'erreur essentielle, etc.

51 V. WÜRTH, p. 61.

### 2.2.2.2 Les donations des/aux entreprises

Dans le contexte de la fiscalité des entreprises, la doctrine admet presque unanimement qu'une «entreprise ne fait pas de donation»<sup>52</sup>. Les auteurs estiment que si l'attribution est dictée par des motifs commerciaux, toute intention libérale est absente de l'opération qui ne saurait ainsi être vue comme une donation<sup>53</sup>. Ce raisonnement milite également en faveur de l'*animus donandi*, puisqu'il s'agit bien là de la prise en compte d'un élément subjectif. La doctrine<sup>54</sup> considère en outre qu'une entreprise ne peut pas recevoir de donations. Là encore, elle considère que les attributions sont en général liées à un raisonnement économique excluant toute notion de donation. Elle est à ce titre soutenue par le Tribunal fédéral qui a jugé que les personnes morales qui poursuivent des buts commerciaux au sens large ne font de manière générale pas de donation ni n'en reçoivent<sup>55</sup>. Cette réflexion – qui confirme la nécessité de prendre en compte l'*animus donandi* – n'est à notre sens pas compatible avec l'existence même de l'art. 60 let. c LIFD. La pratique offre d'ailleurs de nombreux exemples de situations où une entreprise reçoit des dons:

**Exemple 6:** Une clinique reçoit des fonds récoltés lors d'un bal de charité pour financer l'ouverture d'un service de pédiatrie.

**Exemple 7:** Un riche retraité offre un soutien financier à une entreprise active dans le domaine de la recherche.

### 2.2.2.3 L'appauvrissement du donateur

Comme nous l'avons vu, la donation nécessite l'enrichissement du donataire lequel ne s'acquitte d'aucune contre-prestation (élément de gratuité du point de vue du bénéficiaire). Cela est-il suffisant ou un appauvrissement corrélatif du donateur fait-il partie des caractéristiques de la donation? Autrement dit, le caractère de gratuité doit-il aussi se vérifier en fonction du désintéressement du donateur? Certes, dans la plupart des cas, l'enrichissement du donataire va de pair avec l'appauvrissement du donateur. Toutefois, en particulier dans le contexte des entreprises, des cas peuvent se présenter où cela ne se vérifie pas comme le montre l'exemple suivant:

**Exemple 8:** La banque Crédit SA décide de se lancer dans une opération de marketing. Elle annonce avec force publicité qu'elle versera un montant de 100000 à toutes les nouvelles entreprises créées dans le canton durant l'année, pour autant qu'elles emploient plus de 5 personnes (start-ups). Les bénéficiaires de ces subsides n'ont à s'acquitter d'aucune contre-prestation envers la banque, en particulier, elles n'ont pas à mentionner Crédit SA dans leurs documents commerciaux.

L'exemple décrit ci-dessus se caractérise par le fait que les start-ups, qui ne doivent fournir aucune contre-prestation à la banque, sont enrichies. Malgré cela, la banque n'effectue pas ses prestations de manière désintéressée, puisque ses versements s'inscrivent dans le cadre d'une campagne marketing visant à soigner son image auprès du public. L'avantage que reçoit la banque ne provient cependant pas des bénéficiaires des versements mais du simple fait de communiquer à la collectivité que la banque soutient les jeunes entreprises; cela joue un rôle favorable sur son image et ôte, de son point de vue, aux versements leur caractère gratuit. Dans cet exemple la qualification de donation des paiements effectués aux start-ups dépend donc de la question de savoir si le caractère gratuit de l'attribution s'examine sous l'angle du donataire uniquement ou également du point de vue du donateur.

Pour une partie de la doctrine<sup>56</sup> le caractère gratuit de l'attribution s'examine exclusivement sous l'angle du donataire qui ne doit s'acquitter d'aucune contre-prestation équivalente en échange de l'attribution. Pour d'autres auteurs<sup>57</sup>, la donation suppose au contraire qu'à l'enrichissement du bénéficiaire corresponde un appauvrissement du prestataire. Dans notre exemple, les versements de la banque ne seraient alors pas assimilés à des donations. En effet, selon ce point de vue, la banque n'effectue pas ses versements à titre gratuit puisqu'elle en retire un avantage sur le plan commercial. Les bénéficiaires devraient donc soumettre le montant reçu à l'impôt sur le bénéfice et l'impôt sur les donations ne serait pas dû au niveau cantonal.

A notre sens, c'est cette seconde approche qui doit être retenue. Il convient en effet d'examiner le critère de la gratuité sous l'angle à la fois du bénéficiaire et du donateur<sup>58</sup>. Les auteurs et la jurisprudence justifient d'ailleurs leurs réticences à admettre qu'une entreprise reçoive une

52 MUSTER, p. 346.

53 SOMMER, p. 257 s; YERSIN, apports, p. 71 s; FRÖHLICH, p. 42 ss; GEHRIG, p. 266.

54 ZUPPINGER/HÖHN, p. 512; MUSTER, p. 347; WÜRTH, p. 59 et p. 61.

55 ATF du 23.12.1996, Revue fiscale 1997, p. 420.

56 KÄNZIG, Wehrsteuer, art. 21 n. 249; YERSIN, apports, p. 68; HÖHN/WALDBURGER, p. 753 s; RIVIER, p. 153; LOCHER, art. 24 n. 8.

57 WÜRTH, p. 60; TRAUFFER, p. 32; RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 19; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Handkommentar DBG, art. 24 n. 20 et art. 60 n. 11; KUHN/BRÜLSAUER, art. 60 n. 56; WIPFLI, p. 252.

58 Il est intéressant de relever que même les auteurs qui ne considèrent que la situation du donataire s'intéressent à la situation du donateur lorsqu'il s'agit de délimiter les donations et les apports de l'actionnaire (v. par exemple: YERSIN, apports, p. 70).

donation par le fait que la personne qui consent l'attribution ne le fait pas dans une intention libérale mais dans une optique commerciale<sup>59</sup>. Ce faisant, ils examinent le caractère gratuit sur lequel porte l'*animus donandi* (plus précisément l'absence de celui-ci) à nouveau sous l'angle de la personne qui consent l'attribution.

Dans plusieurs décisions récentes<sup>60</sup>, le Tribunal fédéral s'est d'ailleurs prononcé sur la distinction entre les donations et le sponsoring en matière de TVA, apportant sur ces notions un éclairage pertinent aussi pour d'autres domaines du droit<sup>61</sup>. Dans chacun des cas litigieux, une société percevait des montants de différents sponsors: les uns étaient des entreprises commerciales<sup>62</sup>, d'autres des institutions à but non lucratif<sup>63</sup> et certains des mécènes privés. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral précisa que la TVA était due si le montant reçu devait être qualifié de sponsoring mais qu'il était exonéré s'il s'agissait d'un don. Dans le premier cas, le sponsor, en soutenant l'activité du bénéficiaire, recevait en effet une contre-prestation «publicitaire». Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a limité la notion de sponsoring aux montants reçus de la part d'entreprises à but lucratif<sup>64</sup>. Il a en effet considéré à juste titre que seules des entreprises commerciales peuvent bénéficier d'une prestation de publicité. Les montants versés par des entreprises à but non lucratif ou par des personnes physiques ne sont ainsi pas assimilés à des contre-prestations rémunérant une activité de sponsoring mais à des dons<sup>65</sup>.

Le raisonnement appliqué dans ces arrêts TVA confirme l'importance de considérer la gratuité également sous l'angle du donateur. En particulier, notre Haute Cour distingue les montants reçus à titre de sponsoring des dons en fonction de l'activité commerciale de celui qui verse le soutien. A prestation égale du bénéficiaire (par exemple la mention du nom et de l'activité du «donateur» sur le programme d'un opéra), le montant est qualifié de rémunération pour une activité publicitaire s'il provient d'une entreprise commerciale et de dons dans les autres cas. Ce faisant, le Tribunal fédéral prend en compte l'avantage économique que retire le «donateur» du versement.

Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral s'est par ailleurs penché sur le caractère fiscalement déductible de libéralités effectuées en faveur d'organisation à but culturel ou social<sup>66</sup>. A cette occasion, il a jugé que ce genre de dépenses pouvaient avoir «[...] un caractère publicitaire; elles visent à soigner les relations publiques de la société mécène et à en donner une image humaniste qui contrebalance partiellement l'aspect matériel de son activité commerciale»<sup>67</sup>. En revanche, il a également estimé que ce caractère publicitaire ne pouvait bénéficier à une entreprise dont le but social consistait à gérer des participations. Dans ce cas en effet, la société contributrice n'effectuait aucune activité commerciale permettant de justifier des dépenses publicitaires<sup>68</sup>. Là aussi, c'est à nouveau l'avantage retiré par la société contributrice qui a été pris en considération.

### 2.2.2.3 Récapitulation: la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD

Sur la base de l'analyse qui précède, il est possible de fixer les critères suivants pour dessiner les contours de la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD:

- Il s'agit d'une attribution impliquant l'enrichissement du donataire;
- Cette attribution intervient à titre gratuit. Cela implique tout d'abord que le donataire ne doive s'acquitter d'aucune contre-prestation en échange de son enrichissement. Cela étant, le point de vue du donateur doit aussi être pris en compte pour évaluer la gratuité. Celui-ci ne doit en effet pas effectuer le versement dans l'espoir d'en retirer un avantage, même de la part d'un tiers. Il doit agir de manière désintéressée. Si une attribution est effectuée dans une optique commerciale, par exemple dans un souci d'améliorer son image ou d'en retirer un effet publicitaire, l'attribution n'est fiscalement plus réputée gratuite. Contrairement au droit civil, la motivation des parties est ainsi prise en compte dans l'analyse fiscale.
- Enfin, les parties doivent être animées d'un *animus donandi*. Cet élément subjectif est étroitement lié

59 V. YERSIN, apports, p. 72.

60 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 231 ss; ATF du 8.1.2003, RDAF 2003 II, p. 394 ss; ATF du 1.7.2004, RDAF 2005 II, p. 92 ss.

61 S'agissant de la notion de donation, BADDELEY, commentaire CO, art. 254 n. 24 nbp. 39 considère que ces arrêts en matière de TVA sont aussi importants en droit civil.

62 Par exemple des banques ou des entreprises actives dans la distribution.

63 Par exemple des associations de soutien à la musique ou au cinéma.

64 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 236; ATF du 1.7.2004, RDAF 2005 II, p. 96 s.

65 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 237; ATF du 8.1.2003, RDAF 2003 II, p. 407; ATF du 1.7.2004, RDAF 2005 II, p. 97 s.

66 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 111 (Migros); ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 224; ATF 23.4.1993, Archives 66 (1997/98), p. 458 (sponsoring sportif).

67 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 118.

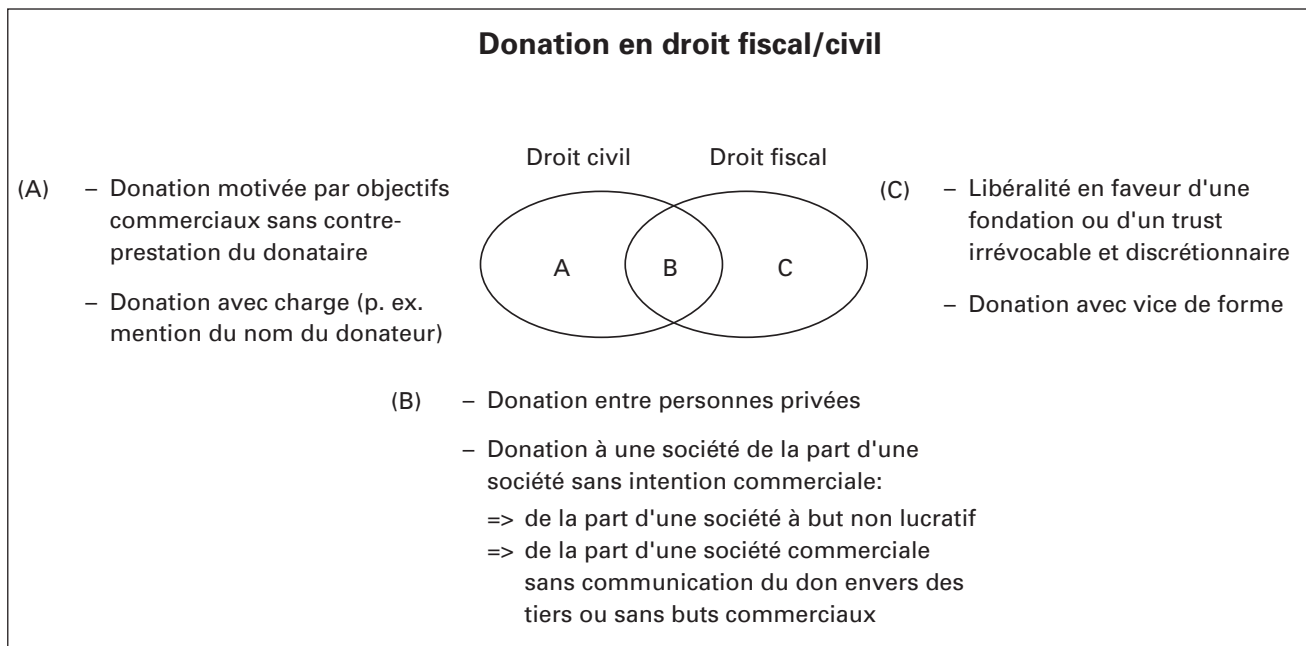
68 ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 230.

aux deux premiers critères, puisqu'il implique la conscience et la volonté des intervenants quant au caractère gratuit de l'attribution.

Cette notion harmonisée de la donation rend certes très rares les cas où une entreprise commerciale effectue une donation. A cet égard, il semble même justifié d'admettre une présomption que le paiement effectué n'intervient pas gratuitement mais dans l'espoir d'une contre-prestation, même indirecte. Cela étant, cette présomption doit pouvoir être renversée par la démonstration que la société donatrice agit bien en dehors de la poursuite d'objectifs commerciaux<sup>69</sup>. Tel peut par exemple être le cas si la donation ne déploie aucun effet publicitaire, notamment parce qu'elle n'est pas communiquée à des tiers<sup>70</sup>. Dans ce cas, se pose toutefois la question d'une éventuelle prestation appréciable en argent à l'actionnaire si la donation est effectuée à la place de celui-ci<sup>71</sup>.

En revanche, une donation peut parfaitement être reçue par une personne morale, même si celle-ci poursuit un but lucratif. Si elle bénéficie de montants de la part d'un tiers sans que le versement soit lié à son activité commerciale, mais qu'il apparaisse au contraire comme un financement de celle-ci, le caractère gratuit est rempli du point de vue de la bénéficiaire. Dans la mesure où les autres conditions de la donation sont réalisées, l'accroissement de fortune chez la donataire n'est alors pas imposable.

Enfin, la notion de donation telle que définie ci-dessus se distingue par plusieurs aspects de celle retenue en droit civil. Les notions fiscale et civile de donation se recoupent ainsi dans une large mesure, sans toutefois qu'aucune n'englobe entièrement l'autre comme cela ressort du tableau ci-dessous:



– (A) Certaines opérations peuvent être qualifiées de donations au sens civil sans pour autant remplir les critères requis par le droit fiscal. L'exemple 8 ci-dessus en est une illustration. Bien que la banque n'agisse pas à titre gratuit (les donations s'inscrivent dans le cadre de sa politique commerciale), elle n'attend aucune contre-prestation de la part des sociétés qu'elle soutient. La relation contractuelle

entre la banque et les sociétés bénéficiaires prend ainsi la forme d'une donation<sup>72</sup>. Comme nous l'avons vu, une donation en droit civil peut en effet être motivée par un objectif publicitaire sans que sa qualification civile ne soit pour autant remise en question. Fiscalement, en revanche, il ne s'agit pas d'une donation puisque l'entreprise intervient dans un but publicitaire.

69 Le fardeau de la preuve du caractère de donation appartient dans ce cas à celui qui se prévaut du caractère de donation; v. TA ZH du 6.5.1997, StE 1998 B. 21.3. n° 3.

70 Sur la question de la compatibilité avec le droit commercial, v. GLAUSER, p. 368 ss.

71 Nous reviendrons sur cette question plus loin (ci-dessous sections 3.2.1.1 et 3.2.1.2.3).

72 V. RAPP, p. 196; GEHRIG, p. 250.



- (B) Dans de très nombreux cas toutefois, les notions civile et fiscale de donation se recourent. C'est notamment le cas lors de donations consenties par des personnes privées. Mais cela concerne aussi des situations où des sociétés agissent comme donatrices. Des sociétés à but non lucratif peuvent ainsi effectuer une attribution à titre gratuit, c'est-à-dire de manière totalement désintéressée<sup>73</sup>. A titre d'exemple, citons le cas d'une fondation de soutien de l'enfance qui ferait un don à une entreprise pour encourager la recherche d'un nouveau médicament<sup>74</sup>.
- (C) Enfin, certaines situations peuvent être appréhendées fiscalement comme des donations, sans que le droit civil ne les traite comme telles. On pense par exemple à la constitution d'une fondation<sup>75</sup> ou à l'apport à un trust irrévocable et discrétionnaire<sup>76</sup>. De plus, une donation qui, du point de vue civil, n'est pas parfaite en raison d'un vice de forme n'en perd pas pour autant son caractère de donation pour le droit fiscal<sup>77</sup>. En vertu du principe de factualité<sup>78</sup> applicable en matière fiscale, la remise en question de la validité civile du contrat n'empêche en effet pas la qualification de l'opération comme une donation si, dans les faits, elle apparaît comme telle.

## 2.3 Quelques délimitations<sup>79</sup>

### 2.3.1 Distinction donation et revenu

Comme nous l'avons mentionné plus haut, l'exonération des accroissements de fortune liés à une donation se justifie en particulier parce que l'enrichissement de la société ne découle pas de son activité commerciale. Au contraire, elle dépend uniquement de la volonté d'un tiers d'effectuer la libéralité en faveur de la bénéficiaire. En ce sens, la donation s'apparente au financement, même si elle s'enregistre comptablement dans la catégorie des produits<sup>80</sup>.

Les critères utilisés ci-dessus pour définir la donation au sens de l'art. 60 let. c LIFD permettent de distinguer les donations des revenus de l'entreprise. Le caractère de gratuité du point de vue du donataire joue à ce titre un rôle central, puisqu'il qualifie de revenu tout enrichissement en contrepartie duquel la société bénéficiaire s'acquitte d'une contre-prestation. Par ailleurs, les autres éléments caractéristiques de la donation – au sens fiscal du terme –, soit l'*animus donandi* et l'appauvrissement du donateur permettent également de délimiter les vraies donations de nombreuses autres opérations liées à l'activité commerciale de la société. C'est ainsi qu'un abandon de créance d'un tiers effectué dans le cadre d'un assainissement est en principe imposable; en effet il s'explique par la volonté de permettre la survie de l'entreprise en difficulté financière, mais n'est en règle générale pas dicté par un *animus donandi*. De même, des montants contribués dans le cadre d'une opération de sponsoring restent soumis à l'impôt sur le bénéficiaire, même si la société bénéficiaire ne doit pour sa part effectuer aucune contre-prestation. Dans ce cas, le donateur n'agit en effet pas de manière désintéressée.

Dans ce contexte, force est d'admettre que lorsqu'un versement est consenti par une société poursuivant un but lucratif, il existe une présomption qu'il n'intervient pas dans un but désintéressé. Comme cela ressort de la jurisprudence TVA en matière de sponsoring, le seul fait de communiquer son geste à des tiers est de nature à avoir une incidence sur son image et s'apparente donc à des relations publiques. Le Tribunal fédéral a même considéré que la seule mention dans les statuts de versements culturels pouvait jouer un rôle sur l'image de la société<sup>81</sup>. A notre sens, le même traitement s'applique si le soutien financier est comptabilisé dans un poste séparé du bilan ou indiqué explicitement dans le rapport annuel<sup>82</sup>.

### 2.3.2 Subventions

Le terme «subvention» n'est pas défini de manière uniforme, ni économiquement, ni juridiquement<sup>83</sup>. Même le

73 Sur la question particulière des dons effectués par des sociétés agissant dans le cadre de leurs statuts – en particulier des fondations – v. GLAUSER, p. 344 ss.

74 Nous reviendrons plus loin sur le cas – plus rare – des dons effectués par des entreprises commerciales.

75 VOGT, BS-Kommentar, art. 279 n. 30; TERCIER, p. 232; VEZ, p. 126.

76 RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 153; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 338; PETER, Stiftung, p. 167.

77 ZUPPINGER/HÖHN, p. 508; RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 34.

78 Faktizitätsprinzip; RICHNER/FREI, Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, § 4 n. 34; BÖCKLI, Indirekte Steuern, p. 348 nbp. 139 et p. 378.

79 Pour une distinction entre les donations et les apports d'un actionnaire, les apports (Zuwendungen) à des fondations et les cotisations de membres d'associations, v. GLAUSER, p. 353 s (apports), p. 356 (apports à une fondation), p. 357 ss (cotisations).

80 V. ci-dessous section 2.4.

81 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 118 (Migros).

82 GLAUSER, p. 384.

83 RHINOW, p. 24 s; TRAUFFER, p. 5 ss; HERTIG, p. 2 ss.

droit fédéral<sup>84</sup> ne donne pas directement une définition des subventions, se contentant d'utiliser ce terme comme un générique à toutes les formes d'aides étatiques<sup>85</sup>. Cela étant, il est possible de dégager certaines caractéristiques propres aux subventions<sup>86</sup>. Tout d'abord, les subventions résultent de l'exercice de la puissance publique<sup>87</sup> et sont en général octroyées par les collectivités publiques (Confédération, cantons, communes) ou par des entités auxquelles la puissance publique a été déléguée<sup>88</sup>. Elles doivent donc intervenir dans l'intérêt général<sup>89</sup> et s'appuyer sur une base légale<sup>90</sup>. Elles sont toujours reçues sur une base volontaire<sup>91</sup>.

Selon une définition de la donation centrée uniquement sur l'enrichissement du donataire et excluant l'animus donandi, une subvention devrait en principe être assimilée à un don. En effet, la subvention n'implique pas une réelle contre-prestation équivalente rendue à l'Etat, ce d'autant plus que la valeur de l'engagement pris par le subventionné n'est en principe pas évaluable et ne s'inscrit pas dans un rapport d'équivalence avec le montant reçu<sup>92</sup>.

Malgré cela, les subventions ne représentent pas des donations au sens de l'art. 60 let. c LIFD. Tout d'abord, l'Etat ne saurait faire de cadeaux à des particuliers<sup>93</sup>. Toutes ses dépenses doivent servir les besoins de l'intérêt public. La subvention est donc accordée pour que le bénéficiaire se comporte de manière à servir l'intérêt général en accomplissant des tâches voulues et encouragées par l'Etat<sup>94</sup>. La subvention implique donc une obligation de comportement de la part du bénéficiaire qui lui est caractéristique<sup>95</sup> et qui suffit pour conclure que l'Etat n'agit pas dans un but désintéressé<sup>96</sup>. Par ailleurs,

la notion de subvention s'éloigne encore plus de celle de donation si, comme nous le préconisons ici, l'on retient le critère de l'animus donandi<sup>97</sup>. En accordant des subventions, la collectivité n'agit en effet pas dans l'intention de donner mais pour des motifs relevant de la politique sociale ou économique<sup>98</sup>.

### 2.3.3 Sponsoring et mécénat

Le Tribunal fédéral définit le sponsoring comme «l'octroi de prestations en argent, d'avantages appréciables en argent ou d'autres versements faits par des entreprises, qui veulent de cette manière soutenir des personnes, des groupes et/ou des organisations dans le domaine sportif, culturel, social, écologique ou dans les domaines semblablement importants du point de vue de la politique de l'entreprise et qui visent en même temps des buts marketings et de communication liés à leur propre entreprise»<sup>99</sup>. La doctrine s'accorde aussi pour considérer que le sponsoring est un instrument permettant à l'entreprise de promouvoir son image dans le public<sup>100</sup>. Bien qu'il se rencontre avant tout dans le domaine sportif, il est aussi présent dans d'autres secteurs comme la culture, les arts, la politique, etc. En règle générale, le sponsoring se caractérise par le fait que le sponsor poursuit un objectif publicitaire qui se manifeste par le fait de faire connaître le soutien consenti en faveur du sponsorisé<sup>101</sup>. C'est cette communication à l'extérieur de l'entreprise qui permet en particulier de distinguer une opération de sponsoring d'une donation<sup>102</sup>, puisque le fait de «faire savoir» implique l'absence de désintéressement du donateur et d'animus donandi<sup>103</sup>.

84 La Loi fédérale du 5 octobre 1990 sur les aides financières et les indemnités (Loi sur les subventions, LSu) donne à son art. 3 une définition très large des aides financières.

85 ATF du 25.8.2000, ATF 126 II 452; ATF du 27.5.2002, RDAF 2003 II, p. 19.

86 RHINOW, p. 39; HERTIG, p. 8.

87 RHINOW, p. 40. L'art. 3 LSu précise cela implicitement.

88 RHINOW, p. 201 s; TRAUFFER, p. 8; MEYER, p. 160 qui donne des exemples.

89 RHINOW, p. 97 ss; HERTIG, p. 13.

90 HERTIG, p. 10; RHINOW, p. 166 ss.

91 RHINOW, p. 238 et p. 284 s; STENGEL, p. 292.

92 RHINOW, p. 46 et p. 125; STENGEL, p. 289; HERTIG, p. 2.

93 RHINOW, p. 105; TRAUFFER, p. 22; HERTIG, p. 23.

94 V. art. 3 LSu; v. aussi TRAUFFER, p. 23; ATF du 25.8.2000, ATF 126 II 452 s.

95 RHINOW, p. 282.

96 TRAUFFER, p. 44. Dans ce sens aussi: ATF du 21.10.1949, RDAF 1950 II, p. 124 s.

97 RHINOW, p. 154, et SOMMER, p. 258, semblent aussi se baser sur l'animus donandi pour distinguer les deux notions; CONSTANTIN, p. 141, se base explicitement sur l'animus donandi.

98 CONSTANTIN, p. 141.

99 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 234; traduction tirée de OBERSON/ROCHAT PAUCHARD, p. 28. Une définition similaire se retrouve dans la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôts directs: v. par exemple: ATF du 2.4.1996, Archives 66 (1997/98), p. 464.

100 PETER, Sponsoring, p. 126; RAPP, p. 190; HAUSER, p. 5 et p. 14 s.

101 PETER, Sponsoring, p. 127 ss; RAVI, p. 5.

102 HEUBERGER, p. 84; RAPP, p. 196; HOMBURGER, ZH-Kommentar, art. 717 n. 973.

103 Même si le cas ne se présente pas fréquemment en pratique, il n'est pas exclu que le sponsorisé n'ait pas à faire connaître le nom de son parrain, comme le démontre l'exemple 8 ci-dessus. Dans ce cas, si le sponsor communique lui-même son soutien au public, l'opération ne s'appréhende malgré tout pas comme une donation au sens fiscal du terme.

Le mécénat se rapproche du sponsoring; là aussi la démarche de l'entreprise consiste à s'associer à un événement ou à une activité qui plaît à une partie du public<sup>104</sup>. La distinction entre ces deux notions est donc difficile<sup>105</sup> et les critères pour les délimiter varient selon les auteurs<sup>106</sup>. La plupart d'entre eux s'arrêtent cependant sur le seul élément subjectif du désintéressement: alors que le sponsor poursuit un objectif commercial, le mécène agit dans un but désintéressé<sup>107</sup>. Dès lors que nous qualifions de mécène celui qui agit non pas dans un but publicitaire ou de relations publiques mais dans une optique purement désintéressée, le mécénat se rapproche de la notion de donation, aussi bien du point de vue civil que du point de vue fiscal<sup>108</sup>.

## 2.4 Traitement comptable des dons

### 2.4.1 Traitement comptable chez la société bénéficiaire

Bien que relativement discrète sur la question, la doctrine semble néanmoins considérer que les donations doivent être enregistrées au compte de profits et pertes. Käfer<sup>109</sup> en particulier estime que les donations entrent dans la catégorie «autres revenus» du compte de résultats. Par ailleurs, au chapitre des règles spéciales pour les organisations sociales d'utilité publique à but non lucratif<sup>110</sup>, les RPC prévoient également que les dons reçus doivent être enregistrés au compte de résultats<sup>111</sup>. Il en va de même des US GAAP qui traitent les dons en principe comme des revenus<sup>112</sup>. La comptabilisation au compte de résultats se justifie effectivement selon nous dès lors que la notion du revenu inclut tout accroissement de patrimoine qui ne provient pas de l'actionnaire<sup>113</sup>. Elle s'impose en particulier si la donation intervient dans le cadre de l'exploitation courante de la société<sup>114</sup>. Cela s'applique certes avant tout aux donations reçues par des entités d'utilité publique, mais concerne aussi les entreprises poursuivant des buts commerciaux. Par exemple une école privée peut recevoir un don de l'amicale des anciens élèves, une entreprise pharmaceutique un soutien destiné au financement d'un nouveau médicament récolté lors d'un bal de charité, etc.

Relevons en outre que la définition du revenu évoquée ci-dessus implique également une comptabilisation au compte de profits et pertes des autres types de contributions de tiers évoquées ci-dessus, notamment des subventions et des revenus de sponsoring et de mécénat<sup>115</sup>. Le seul traitement comptable ne permet ainsi pas de distinguer ces différentes notions et de les soumettre à un régime fiscal différent.

### 2.4.2 Traitement comptable chez la société donatrice

Par définition, une donation ne s'accompagne d'aucune contreprestation en faveur du donateur, pour qui elle représente ainsi une diminution de fortune. L'opération représente donc une charge du point de vue comptable qui s'enregistre au compte de profits et pertes.

## Bibliographie

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001
- BADDELEY MARGARETA, dans: L. Thévenoz/F. Werro (éd.), Commentaire Romand, Code des obligations I, art. 239 - 252, Bâle 2003 (cité: commentaire CO)
- BÖCKLI PETER, Indirekte Steuern und Lenkungssteuern, Bâle 1975 (cité: Indirekte Steuern)
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art.57-59, 62-65 et 67, Bâle 2000
- CONSTANTIN CHARLES-F., Le bénéfice imposable provenant des entreprises commerciales, thèse, Fribourg 1965
- CRETI SIBILLA GISELDA, Les relations de trust et la fiscalité suisse nationale et internationale, thèse Neuchâtel, Bâle 2001

104 RAPP, p. 191.

105 PETER, Sponsoring, p. 128.

106 Pour un aperçu sur la question, v. GLAUSER, p. 368.

107 PETER, Sponsoring, p. 128; MAUTE, Sponsorbeiträge, p. 283; RAVI, p. 9; HAUSER, p. 20.

108 RAPP, p. 196; HEUBERGER, p. 84.

109 KÄFER, Kommentar, art. 958 n. 176.

110 RPC 21.

111 RPC 21 annexe 2.

112 Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 116 (Accounting for Contributions received and Contributions made).

113 Selon cette définition, les apports seuls peuvent être enregistrés directement au bilan. V. à ce sujet, GLAUSER, p. 42 ss.

114 Sur la question des dons servant à financer un actif particulier ou sur celle des dons en nature, v. GLAUSER, p. 354 s.

115 V. GLAUSER, p. 362 ss et 372.

- DANON ROBERT J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, thèse Genève, Zurich/Bâle/Genève 2004
- EDELMANN MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmungssanierung, thèse Zurich, St-Gall 1976
- FRÖHLICH CHRISTOPH RUDOLF, Die Schenkung von Geschäftsvermögen in zivilrechtlicher, steuerwirtschaftlicher und steuerrechtlicher Sicht, thèse, Zurich 1981
- GEHRIG THOMAS, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, thèse St-Gall, Berne 1998
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, thèse Genève, Zurich/Bâle/Genève 2005
- HAUSER THOMAS, Der Sponsoring-Vertrag im schweizerischen Recht, Unter besonderer Berücksichtigung kommunikativer Aspekte des Sport-, Kultur-, und Sozio-Sponsoring, thèse Zurich, Zurich 1991
- HERTIG GÉRARD, Les aides des cantons aux particuliers, RDAF I 1985, p. 1 ss
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, thèse, Berne 2001
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9<sup>ème</sup> éd., Berne 2001
- HOMBURGER ERIC, Der Verwaltungsrat, Art. 707 - 726 OR, dans: P. Forstmoser (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Teilbd. 5/5b, Zurich 1997 (cité: ZH-Kommentar)
- KÄFER KARL, Die kaufmännische Buchführung, Artikel 957-964 OR, dans: A. Meier-Hayoz (éd.), Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Das Obligationenrecht, Bd. VIII, 2. Abt., Berne 1981
- KÄNZIG ERNST, Die steuerrechtlich massgebende Gewinn- und Verlustrechnung (Art. 49 Abs. 1 WStB) und die Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals und für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke (Art. 49 Abs. 2 WStB), dans: Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, publié également (et cité selon): Grundfragen des Unternehmenssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, Bâle 1983, p. 133 ss (cité: Zuwendungen)
- Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1 - 44 WStB), 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 1982 (cité: Wehrsteuer)
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 60, Bâle 2000
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Bâle 2001; II. Teil, Art. 49-101 DBG, Bâle 2004
- MAISSEN SANDRA, Der Schenkungsvertrag im schweizerischen Recht, thèse Fribourg, Fribourg 1996
- MAUTE WOLFGANG, Sponsorbeiträge aus steuerlicher Sicht, l'EC 1988, p. 281 ss (cité: Sponsorbeiträge)
- MEYER JEAN, La nouvelle loi fédérale sur les subventions: les tenants et les aboutissants?, Revue fiscale 1992, p. 158 ss
- MUSTER ADRIAN, Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Berne 1990
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2002
- OBERSON XAVIER/ROCHAT PAUCHARD ANNIE, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 2002, Matière de TVA, Archives 73 (2004/2005), p. 27 ss
- OEHRLI MARKUS, Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, thèse, Zurich 2000
- PETER HENRY, Le sponsoring sportif, dans: L. Dallèves/M. Baddeley (éd.), Chapitres choisis du droit du sport, Genève 1993 (cité: Sponsoring)
- PETER NATHALIE, Die liechtensteinische Stiftung und der Trust im Schweizer Steuerrecht, FStR 2003, p. 163 ss (cité: Stiftung)
- RAPP JEAN-MARC, Quelques aspects juridiques du sponsoring en droit suisse, RSDA 1991, p. 189 ss
- RAVI YASAR, Les contrats de sponsoring sportif: notion, qualification et règles applicables, dans: P. Zen Ruffinen. (éd.), Droit et sport – Sponsoring, responsabilité, justice sportive, mesures provisoires, arrêt Bosman, installations sportives, Berne 1997
- RHINOW RENÉ, Wesen und Begriff der Subvention in der schweizerischen Rechtsordnung, Bâle 1971
- RICHNER FELIX/FREI WALTER, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996 (cité: Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zurich 2003 (cité: Handkommentar DBG)

- RIVIER JEAN-MARC, L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application, *Revue fiscale* 1996, p. 149 ss et 227 ss
- SOMMER EDUARD, Steuerfreie Einkünfte aus Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung und Unterstützung nach zürcherischem Steuerrecht, *ZBl* 58 (1957), p. 233 ss et p. 257 ss
- STENGEL KARL, Zur Problematik der rechtlichen Ordnung der Subventionen, *ZBl* 89 (1988), p. 285 ss
- TERCIER PIERRE, Les contrats spéciaux, 3<sup>ème</sup> éd., Zurich 2003
- TRAUFFER BERNHARD, Die steuerrechtliche Behandlung von Subventionen, thèse Zurich, Zurich 1977
- VEZ PARISMA, La fondation: lacunes et droit désirable, thèse Fribourg, Berne 2004
- VOGT NEDIM PETER, dans: H. Honsell/N. P. Vogt/W. Wiegand (éd.), *Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 239-252*, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 1996 (cité: BS-Kommentar)
- WIPFLI HANS, Besteuerung der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen, thèse Bâle, Muri/Berne 2001
- WÜRTH WENDOLIN K., Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften, thèse St-Gall, Schaffhouse 1973
- YERSIN DANIELLE, Apports et retraits de capital propre et bénéfice imposable, thèse Lausanne, Lausanne 1977 (cité: apports)
- YERSIN DANIELLE, L'imposition de la donation mixte, *Revue fiscale* 1984, p. 271 ss (cité: donation)
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, dans: P. Athanas/M. Zweifel (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 24*, Bâle 2000
- ZUPPINGER FERDINAND/HÖHN ERNST, Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, *Revue fiscale* 1961, p. 494 ss

## Travaux préparatoires et documents administratifs cités

- Circulaire AFC-DAT n° 15 du 8 avril 1953: Traitement fiscal des prix de concours, prix d'honneur et bourses que reçoivent les écrivains, musiciens, peintres sculpteurs, savants, etc. (cité: circulaire AFC 15/1953)
- Circulaire AFC-DAT n° 8 du 25 février 1971: Subsidés du Fonds national suisse pour la recherche scientifique (cité: circulaire AFC 8/1971)
- Message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral (message sur l'harmonisation) du 25 mai 1983, *FF* 1983 III p. 1 ss (cité: Message sur l'harmonisation)