

Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs (2^{ème} partie)

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

Dr. iur. Pierre-Marie Glauser

Table des matières

Dans la dernière édition:

1	Introduction
2	Notion de donation
2.1	Définition de la donation en droit civil
2.2	Définition de la donation en droit fiscal
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
2.3	Quelques délimitations
2.3.1	Distinction donation et revenu
2.3.2	Subventions
2.3.3	Sponsoring et mécénat
2.4	Traitement comptable des dons
2.4.1	Traitement comptable chez la société bénéficiaire
2.4.2	Traitement comptable chez la société donatrice

Dans cette édition:

3	Traitement fiscal des contributions de tiers
3.1	Point de vue de la société bénéficiaire
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?
3.2	Point de vue du contributeur
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?

Bibliographie

Travaux préparatoires et documents administratifs cités

3 Traitement fiscal des contributions de tiers

3.1 Point de vue de la société bénéficiaire

3.1.1 Généralités: imposition selon le principe de détermination

Le droit fiscal suisse détermine le résultat imposable des entreprises sur la base des comptes commerciaux (principe de détermination ou *Massgeblichkeitsprinzip*)¹¹⁶. Le bénéfice imposable ne s'écarte des comptes commerciaux que si une base légale expresse le prévoit, que cela soit en défaveur ou en faveur du contribuable¹¹⁷. Une correction en faveur du fisc intervient ainsi lorsqu'une charge n'est pas considérée comme justifiée commercialement¹¹⁸ ou en cas de prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire. Le résultat imposable peut toutefois aussi s'écarter des comptes commerciaux en faveur du contribuable lorsqu'une disposition légale le prévoit¹¹⁹. Le cas le plus fréquemment rencontré en pratique est celui de l'art. 60 let. a LIFD qui exonère les apports de l'actionnaire¹²⁰.

Dès lors, tout accroissement de fortune réalisé comptablement¹²¹ par une société et ne provenant pas d'un apport de l'actionnaire est en principe imposable, sous réserve de l'application d'une base légale prévoyant une exonération. Toutes les contributions de tiers – qui, par définition, ne proviennent pas de l'actionnaire – sont ainsi a priori soumises à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'apports à fonds perdu, d'abandons de créance, de prescription d'une dette en faveur de la société débitrice, de subventions, etc.

¹¹⁶ Art. 57 et 58 al. 1 let. a LIFD.

¹¹⁷ Sur l'exigence de base légale, v. GLAUSER, p. 125 ss.

¹¹⁸ Art. 58 al. 1 let. b LIFD.

¹¹⁹ Pour un aperçu sur les différents cas de corrections en faveur du contribuable, v. GLAUSER, p. 160 ss.

¹²⁰ Sur cette disposition et son interprétation, v. GLAUSER, p. 221 ss.

¹²¹ GLAUSER, p. 92 ss.

Il faut toutefois réserver la situation où la société tierce qui effectue l'avantage est une proche de l'actionnaire de la société en faveur de laquelle elle consent sa contribution. Dans la mesure où l'opération s'explique par le lien d'actionariat (*causa societatis*) et n'apparaît pas conforme au principe de libre concurrence (*arm's length*), la transaction peut être traitée fiscalement comme une prestation appréciable en argent¹²². Dans ce cas, en application de la théorie du triangle, l'avantage reçu par la bénéficiaire est considéré comme un apport indirect exonéré¹²³. Les autorités fiscales redressent toutefois la société qui consent la contribution.

3.1.2 Donations

3.1.2.1 Application de l'art. 60 let. c LIFD

La société qui bénéficie d'une donation connaît un accroissement de fortune qui, en principe, devrait être soumis à l'impôt sur le bénéfice. Cela étant, l'art. 60 let. c LIFD prévoit une exception légale en faveur du contribuable permettant d'exonérer cet enrichissement. Le bénéfice imposable de la société diverge alors de celui ressortant de la comptabilité commerciale. L'exonération des donations intervient de ce fait indépendamment du traitement comptable au niveau de la société bénéficiaire¹²⁴. En particulier, si celle-ci enregistre le montant au compte de résultats, une correction intervient dans le bilan fiscal pour réduire ce bénéfice. Admettons qu'une société reçoive un don de 100, les écritures suivantes sont enregistrées:

Dans les comptes commerciaux:	Caisse/PP: 100
Dans le bilan fiscal:	PP/réserves: 100

Cette exonération des dons s'applique bien sûr aux dons en espèces, mais aussi à ceux effectués en nature. Dans ce cas, l'actif est en principe comptabilisé à sa valeur réelle déterminée avec prudence¹²⁵. Cependant, si l'objet transféré est comptabilisé à une valeur comptable inférieure à sa valeur vénale, se pose la question de savoir si les réserves latentes, au moment de leur réalisation ultérieure, pourront bénéficier de la neutralité fiscale sur la base de l'art. 60 let. c LIFD. Cette question est vivement discutée en doctrine s'agissant des apports dissimulés¹²⁶,

pour lesquels le problème se pose dans les mêmes termes. Le Tribunal fédéral¹²⁷ s'est quant à lui prononcé contre une exonération des réserves latentes dans ce contexte. Toutefois, selon la doctrine majoritaire¹²⁸ – dans le contexte des apports dissimulés – une réévaluation des réserves latentes devrait pouvoir bénéficier de l'exonération de l'art. 60 let. c LIFD. Compte tenu de la jurisprudence du Tribunal fédéral, il est à craindre cependant que la pratique ne suive pas ce point de vue.

Relevons en outre que l'art. 60 let. c LIFD et la notion fiscale de donation¹²⁹ devraient permettre aussi d'exonérer les prestations appréciables en argent chez leur bénéficiaire en cas d'application de la théorie du bénéficiaire direct^{130,131}. Dans ce cas en effet, la société bénéficiaire est enrichie, la société distributrice appauvrie et toutes deux sont conscientes du caractère gratuit de l'attribution (*animus donandi*); l'élément subjectif découle d'ailleurs du fait qu'un dividende dissimulé requiert que la disproportion entre prestation et contre-prestation soit reconnaissable par les organes de la société. Compte tenu du fait qu'en matière d'impôts directs la théorie du triangle est généralement appliquée dans la pratique, cette question demeure toutefois théorique.

3.1.2.2 Interdiction de comptabilisation d'une charge chez la donatrice?

Dans sa jurisprudence en matière de TVA, le Tribunal fédéral motive aussi l'imposition du sponsoring par le fait que le montant est comptabilisé comme une charge chez le sponsor¹³². Se pose dès lors la question de savoir s'il existe-t-il une corrélation nécessaire entre le traitement de la prestation chez le donateur et chez la société bénéficiaire? Une *symétrie du traitement fiscal* s'impose-t-elle?

À notre sens, l'exonération sur la base de l'art. 60 let. c LIFD ne saurait dépendre du traitement comptable et fiscal au niveau de l'entité contributrice. S'agissant de

122 La disproportion entre la prestation et la contre-prestation doit encore être reconnaissable par les parties concernées (v. ATF du 15.10.1993, ATF 119 Ib 435; GLAUSER, p. 114).

123 KUHN/BRÜLISAUER, art. 60 n. 51 s; LOCHER, Kommentar, art. 60 n. 5, 20 et 27; GLAUSER, p. 317 ss (avec d'autres références).

124 NEUHAUS, RRG, p. 25.

125 MSA I, p. 55; ATF du 11.3.2002, Revue fiscale 2002, p. 395.

126 Sur la controverse en doctrine, v. GLAUSER, p. 278 ss et les renvois aux différents auteurs.

127 ATF du 11.3.2002, Revue fiscale 2002, p. 392 ss.

128 Voir parmi d'autres: GURTNER, p. 550 ss; SIMONEK, p. 8 ss; LOCHER, Kommentar, Rev. Art. 61 n. 42; GLAUSER, p. 284 ss.

129 Voir ci-dessus section 2.2.

130 GLAUSER, p. 381. D'un autre avis: REICH, Vorteilszuwendungen, p. 636; KUHN/BRÜLISAUER, art. 60 n. 52; HEUBERGER, p. 323 et 330; GEHRIG, p. 334.

131 En cas d'application de la théorie du triangle, l'enrichissement est assimilé chez la société bénéficiaire à un apport indirect qui bénéficie de l'art. 60 let. a LIFD.

132 ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 237; ATF du 8.1.2003, RDAF 2003 II, p. 406.

dons provenant de personnes physiques, la question ne se pose de toute manière pas¹³³. Par ailleurs, s'il est consenti par une personne morale sans but lucratif, le caractère de donation est parfaitement envisageable. Si la société (par exemple une fondation) agit dans le cadre de ses statuts, se pose toutefois la question de l'*animus donandi*. Dans ce cas, l'intention libérale s'évalue en fonction des objectifs poursuivis par le fondateur initial¹³⁴ qui se reflètent en principe dans les statuts. Dès lors que les dons consentis par la fondation s'inscrivent dans le but statutaire, le montant est déductible comme charge chez la donatrice.

Exemple 9: Un riche étranger sans descendance constitue une fondation suisse dans le but d'apporter un soutien à la recherche scientifique. La fondation verse une somme à une start-up active dans le domaine de la recherche contre le cancer.

Comme l'intention du fondateur initial consistait dans l'exemple 9 à effectuer des dons, le versement représente selon nous une donation chez le bénéficiaire. En revanche, si le fondateur de l'entité qui consent la libéralité poursuit un but intéressé, l'opération n'est pas appréhendée comme une donation chez le bénéficiaire.

Exemple 10: Une banque (Money SA) constitue une fondation dans le but de parrainer des manifestations culturelles et sportives. La fondation porte la raison sociale «fondation Money». Celle-ci verse une somme importante au théâtre de la ville sans qu'il soit exigé de celui-ci une quelconque contre-prestation. En revanche, une conférence de presse est organisée par la fondation et la banque pour annoncer leur soutien à la culture.

Dans les deux exemples 9 et 10, la fondation donatrice peut déduire de son bénéfice imposable la charge représentée par le versement. Toutefois, ce n'est que dans l'exemple 9 que le bénéficiaire pourra traiter le montant reçu comme une donation, puisque l'*animus donandi* du fondateur peut lui être imputé.

Dans l'hypothèse où le versement est le fait d'une société poursuivant un but lucratif, nous avons vu qu'il existe une forte présomption que la contribution s'inscrive dans le cadre du but statutaire de la société et poursuive un objectif commercial excluant la donation. Cela étant,

même si les cas restent rares en pratique, il n'est pas exclu qu'une société commerciale consente une contribution de manière désintéressée. Tel pourrait par exemple être le cas si le geste n'était pas communiqué par l'entreprise et ne poursuivait aucun objectif commercial. La société pourrait en particulier agir par sentiment de responsabilité sociale, dans l'intérêt de l'un de ses actionnaires ou d'un organe¹³⁵.

Exemple 11: Propre SA, active dans la vente de produits de nettoyage, verse 50 000 à l'association des amis du théâtre de la ville sans que ce don soit communiqué à l'extérieur (comptabilisation dans les frais généraux). Le président de l'association est également l'actionnaire majoritaire de Propre SA.

Exemple 12: Le directeur financier de Propre SA (qui n'est pas actionnaire) est un passionné de hockey. Son club favori étant en difficulté, il organise un versement de 50 000 comptabilisé dans les frais généraux. Le geste n'est pas communiqué à des tiers.

Dans les deux exemples ci-dessus, les critères de la donation sont remplis, en particulier parce que le geste n'est pas motivé par des considérations commerciales de la part de la donatrice (Propre SA) qui garde l'attribution confidentielle. Dans chaque cas, l'entité bénéficiaire peut se prévaloir de l'exonération prévue à l'art. 60 let. c LIFD. En revanche, au niveau de la société contributrice, la question se pose de la déductibilité fiscale de la charge et, éventuellement, d'une imposition chez l'actionnaire au titre de prestation appréciable en argent¹³⁶.

Relevons à ce titre que dans l'exemple 11 ci-dessus, il est très probable que les autorités fiscales considéreront que la donation s'explique par le lien particulier entre la bénéficiaire du don (l'association) et l'actionnaire de la société donatrice. Dans ce cas, l'opération s'appréhendera comme une prestation appréciable en argent de Propre SA à son actionnaire, suivie d'une contribution de ce dernier à l'association qu'il préside. Dans ce genre de situations, la théorie du triangle conduit en effet à admettre une distribution à l'actionnaire qui utilise les fonds en faveur de l'entité dont il est proche¹³⁷.

133 V. exemple 7 ci-dessus section 2.2.2.2.2.

134 Cette théorie de la transparence des fondations se retrouve dans la jurisprudence du tribunal administratif zurichois (décision du TA ZH du 6.5.1997, StE 1998 B 21.3 n° 3 et décision du TA ZH du 1.11.2000 (SB.2000.00056), non publiée). Elle correspond en outre à la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de TVA, où les juges de Mon-Repos considèrent que si un «don» est versé par une fondation constituée par une société commerciale, il s'agit de sponsoring, le caractère publicitaire passant «en transparence» du fondateur à la fondation (v. par exemple, ATF du 13.2.2002, Archives 72 (2003/04), p. 238). En revanche, dans une décision récente concernant des distributions consenties par une fondation de famille, il semble rejeter cette approche en transparence (v. ATF du 22.4.2005 (2A.668/2004), non publié, consid. 3.4.3).

135 Sur la question de la compatibilité de l'opération avec le droit des sociétés, v. GLAUSER, p. 368 ss. Sur la question du traitement fiscal de l'opération chez la société contributrice, v. ci-dessus section 3.2.1.

136 Il convient aussi de s'interroger sur la question d'un éventuel prélèvement de l'impôt sur les donations. C'est toutefois au canton du siège de la donatrice de trancher cette question en fonction de son droit cantonal.

137 L'entité bénéficiaire peut alors exonérer le montant reçu en fonction de son lien particulier avec l'actionnaire de la société contributrice. Si celui-ci est actionnaire des deux sociétés, la non imposition se fonde sur l'art. 60 let. a LIFD. Si en revanche la bénéficiaire est une association ou une fondation tierce, c'est l'art. 60 let. c LIFD qui permet à la bénéficiaire de ne pas imposer l'avantage reçu.

Sur la base des réflexions qui précèdent, il apparaît donc qu'il n'est pas possible de faire dépendre l'exonération d'une donation au niveau de la société bénéficiaire du traitement comptable qui lui est réservé chez le contributeur.

3.2 Point de vue du contributeur

Le versement d'une contribution de tiers impliquant par définition un appauvrissement de celui qui l'effectue, une charge doit être enregistrée dans les comptes commerciaux. En application du principe de détermination, cette écriture comptable est en principe déductible fiscalement, sauf si une disposition fiscale expresse autorise l'administration fiscale à s'écarter de la comptabilité. S'agissant d'une reprise de charge, la correction fiscale se fonderait en principe sur l'art. 58 al. 1 let. b LIFD¹³⁸. Il convient donc d'examiner dans quelle mesure cette disposition pourrait s'appliquer en cas de donation faite par une société.

3.2.1 Redressement fiscal en cas de donation?

3.2.1.1 Donations entre proches

Dans la mesure où une donation est octroyée à une personne proche¹³⁹, les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice sont susceptibles d'être remplies. S'il apparaît que l'opération n'aurait pas été consentie dans les mêmes conditions à un tiers indépendant, qu'elle s'explique par le lien de participation (*causa societatis*) et que la disproportion des prestations est reconnaissable par les organes de la société, l'administration est fondée à reprendre la société distributrice au titre de prestation appréciable en argent et à réintégrer la charge dans le bénéfice fiscal.

Rappelons dans ce contexte que la notion de proche requiert qu'il existe un lien particulier entre le bénéficiaire de la prestation et l'actionnaire de la société distributrice¹⁴⁰. Dans ce cas, sous l'angle des impôts directs, c'est

la *théorie du triangle*^{141,142} qui s'applique: la prestation est réputée distribuée à l'actionnaire de la société qui, à son tour, est censé la transférer au bénéficiaire, que cela soit à titre de donation¹⁴³ ou en raison d'une autre cause juridique¹⁴⁴.

Une contribution concédée par une société en faveur d'une autre entité avec laquelle elle n'a aucun lien d'actionariat commun ne peut ainsi s'appréhender comme un dividende dissimulé que si les actionnaires sont liés par une relation particulière qui seule permet de justifier la transaction¹⁴⁵.

Exemple 13: X-SA est détenue entièrement par M. X, alors que Y-SA est propriété à 100 % de Mme Y. M. X et Mme Y vivent en concubinage depuis cinq ans. X-SA consent un «don» à Y-SA qui se trouve dans une situation financière difficile.

Dans ce cas, la théorie du triangle se transforme en *théorie du carré*¹⁴⁶. Les conséquences fiscales qui en découlent suivent cette logique géométrique: la charge est refusée chez X-SA qui est réputée avoir consenti une prestation appréciable en argent à son actionnaire X. Celui-ci est alors censé avoir octroyé une donation à sa compagne Y qui, à son tour, l'a apportée à sa société Y-SA. M. X est repris au titre de l'impôt sur le revenu et Mme Y au titre de l'impôt sur les donations¹⁴⁷. Y-SA a, pour sa part, reçu un apport indirect exonéré¹⁴⁸.

3.2.1.2 Contributions entre vrais tiers

Il se peut que la contribution de tiers soit consentie à une société tierce sans lien particulier avec l'actionariat de la contributrice. L'administration fiscale peut-elle alors refuser la charge, notamment en avançant l'argument qu'elle n'est pas justifiée commercialement?

141 HEUBERGER, p. 310 s; BRÜLSAUER/KUHN, art. 58 n. 251 s; LOCHER, Kommentar, art. 58 n. 129 ss; GLAUSER, p. 311 ss.

142 En matière d'impôt anticipé et de droit de timbre d'émission, c'est en revanche en principe la *théorie du bénéficiaire direct* qui s'applique en matière de prestations appréciables en argent. Cela étant, ces impôts utilisent aussi dans certains cas la théorie du triangle. En particulier, lorsqu'une société consent un «don» à un proche de l'actionnaire, l'un des cas d'application du triangle en matière d'impôt anticipé et de droit de timbre entre en ligne de compte (v. notice AFC 02/2001; BAUER-BALMELLI, p. 61 s).

143 Impliquant dans ce cas un possible impôt cantonal sur les donations.

144 Par exemple: apport de capital, remboursement de dette, paiement de salaire, etc.

145 Pour un aperçu des conséquences fiscales de ce genre de prestations appréciables en argent, v. HEUBERGER, p. 321 ss.

146 HEUBERGER, p. 321; BAUER-BALMELLI, p. 61.

147 Selon le droit cantonal applicable dans le canton de domicile de M. X.

148 Art. 60 let. a LIFD; GLAUSER, p. 397.

138 L'art. 58 al. 1 let. b LIFD concerne les reprises de charges non acceptées, alors que l'art. 58 al. 1 let. c LIFD ouvre la voie aux redressements de produits non comptabilisés. Sur la distinction, v. GLAUSER, p. 116.

139 Sur la notion de proche et son champ d'application, v. par exemple GEHRIG, p. 166 ss; HEUBERGER, p. 211 ss; GLAUSER, p. 111 ss.

140 GEHRIG, p. 220; HEUBERGER, p. 215; BUCHSER, p. 194; LOCHER, Kommentar, art. 58 n. 128.

Selon la jurisprudence, une charge remplit le critère de justification commerciale s'il existe un lien de causalité entre le versement et le but poursuivi par la société¹⁴⁹. En pratiquant cet examen, l'autorité fiscale doit agir avec retenue et adopter une approche aussi objective que possible¹⁵⁰. Cela étant, l'on ne peut exclure que certaines contributions consenties à de vrais tiers, par exemple des donations, ne puissent pas être mises en relation avec les activités de la société, comme l'illustrent les exemples 11 et 12 évoqués ci-dessus. Dans ces deux situations, il paraît en effet difficile d'établir un lien entre l'activité de la donatrice (vente de produits de nettoyage) et les contributions effectuées. Si l'on s'arrête au seul critère de la connexité entre le but de la société et la charge, celle-ci n'apparaît pas justifiée commercialement.

L'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que peuvent être repris «tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (...)». Suit une énumération non exhaustive¹⁵¹ de situations qui peuvent conduire à un redressement fiscal. La première catégorie de situations concerne les charges qui, bien que commercialement non justifiables, ne s'accompagnent pas d'un appauvrissement de la société (amortissements et provisions excessifs, versements aux réserves, etc.). Dans ce cas, la correction fiscale tend à éviter le différé d'impôt¹⁵². La seconde catégorie concerne les charges liées à une prestation appréciable en argent dans le contexte desquelles la société s'appauvrit en distribuant une partie de sa fortune à son actionnaire ou à une personne proche de celui-ci. Enfin, l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD mentionne également «(...) les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial». Faut-il en déduire qu'il existe une troisième catégorie de redressements possibles, à savoir la reprise de charges donnant lieu à un appauvrissement de la société¹⁵³ mais ne rentrant pas dans la catégorie des dividendes dissimulés?

3.2.1.2.1 La jurisprudence du Tribunal fédéral

La jurisprudence fédérale en matière de prestations à des tiers est abondante et remonte à l'AIFD¹⁵⁴. Dans de nombreux arrêts, le Tribunal fédéral évoque la possibilité de reprises fiscales liées à des libéralités consenties à des tiers. Dans ces décisions, notre Haute Cour inclut dans la notion de tiers les porteurs de parts et précise que si un redressement se justifie lors de versements à des tiers, la non déductibilité se vérifie a fortiori en cas de prestations à des actionnaires ou personnes proches de la société¹⁵⁵. Dans la plupart des cas jugés, c'est d'ailleurs le lien d'actionnariat¹⁵⁶ qui justifiait la reprise. Dans une décision¹⁵⁷ concernant des «dons» consentis par une société holding à une fondation de droit privé poursuivant un but culturel, le Tribunal fédéral redressa la charge comptabilisée chez la «donatrice» sur la base de l'absence de justification commerciale¹⁵⁸, sans toutefois se fonder directement sur le lien d'actionnariat. Cela étant, l'actionnaire de la société distributrice était aussi le fondateur de la société bénéficiaire, raison pour laquelle le Tribunal fédéral qualifia d'ailleurs les dépenses de «privées»¹⁵⁹. Par ailleurs, s'agissant de versements bénévoles consentis par une société¹⁶⁰, le Tribunal fédéral a rappelé régulièrement¹⁶¹ que de telles libéralités sont déductibles tant qu'elles sont effectuées indépendamment du lien d'actionnariat et que la société n'est pas utilisée pour effectuer des donations privées de l'actionnaire. Dans toutes les décisions évoquées, la reprise s'expliquait donc par le lien d'actionnariat.

Dans certains cas toutefois, l'exigence du lien avec l'actionnariat fut toutefois remise en question. Dans la décision connue sous le nom d'arrêt «Appenzell»¹⁶², le Tribunal fédéral admit la possibilité d'une prestation

149 V. par exemple ATF du 29.11.2002, StE 2003 B 72.14.2 n° 31; ATF du 4.3.2002, Archives 72 (2003/04), p. 298 ss.

150 REICH, Realisation, p. 101; YERSIN, apports, p. 41; GLAUSER, p. 100 s.

151 La liste n'est pas exhaustive puisqu'elle est introduite par «tels que».

152 GLAUSER, p. 101.

153 L'appauvrissement provient du fait que les charges s'accompagnent d'un versement à un tiers, la société voit ses actifs nets comptables diminués d'autant.

154 Pour un aperçu de la jurisprudence, v. GLAUSER, p. 399 ss.

155 ATF du 26.11.1981, Archives 51 (1982/83), p. 538 ss; ATF du 16.1.1986, Archives 56 (1987/88), p. 244 ss; ATF du 27.5.1988, Archives 59 (1990/91), p. 409 ss.

156 Ou de coopérateur, associé, etc.

157 ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 224 ss.

158 D'une part, le don n'était pas en relation avec la commercialisation d'un produit ou d'un service; d'autre part, il ne servait pas à des fins publicitaires, dans la mesure où le but de la société holding se limitait à gérer des participations (ATF du 26.11.1993, Archives 64 [1995/96], p. 229 s).

159 ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 231; v. aussi ci-dessous section 3.2.2.2.

160 Qu'il s'agisse de sponsoring ou de versements à but social.

161 ATF du 28.4.1989, ATF 115 Ib 111 ss; ATF du 2.4.1996, Archives 66 (1997/98), p. 464 ss.

162 ATF du 22.10.1992, Archives 63 (1994/95), p. 151 ss. V. GLAUSER, p. 312 et 403.

appréciable en argent en dehors du lien d'actionnariat. Il estima dans cet arrêt, au demeurant très controversé¹⁶³, que la prestation appréciable en argent pouvait se fonder sur un autre rapport juridique, ouvrant ainsi la voie à la théorie du bénéficiaire direct en matière d'impôts directs. Dans le cas d'espèce, le Tribunal fédéral retint la relation de travail comme justification à la prestation. En outre, dans une décision concernant la déductibilité des versements consentis par une fondation de famille¹⁶⁴, il refusa les charges en raison du seul fait qu'elles ne s'inscrivaient pas dans le cadre du but juridiquement admissible de la fondation¹⁶⁵. Il semblerait donc que le Tribunal fédéral n'exclue pas la possibilité de redresser une charge non justifiée commercialement, même si elle ne s'apparente pas à une prestation appréciable en argent versée à un actionnaire ou à un proche de celui-ci. D'ailleurs, notre Haute Cour a tendance à vouloir élargir la définition du proche au point d'en faire une notion objectivée basée sur un unique critère quantitatif¹⁶⁶. Le seul fait qu'une charge ne soit pas justifiée commercialement suffirait ainsi à qualifier de proche de l'actionnaire celui qui bénéficie de l'avantage injustifié. Si cette approche devait se confirmer, la question de la reprise des charges versées à de vrais tiers ne se poserait plus. Comme l'a démontré Duss¹⁶⁷, il suffirait qu'une charge ne soit pas justifiée commercialement pour admettre une distribution dissimulée de bénéfice imposable, puisque le tiers indépendant se transformerait alors en personne proche de l'actionnaire.

3.2.1.2.2 Les avis de doctrine

S'il est difficile de dégager une position claire de la jurisprudence du Tribunal fédéral sur la question de la reprise des charges consenties à de vrais tiers, la doctrine a en la matière un point de vue plus tranché.

Sous l'AIFD¹⁶⁸ déjà elle s'est prononcée majoritairement contre la reprise des charges versées à de vrais tiers¹⁶⁹. Känzig¹⁷⁰, suivi par la plupart des auteurs¹⁷¹, estime que si des versements sont opérés à des tiers, ils revêtent le caractère de coûts et doivent donc être déductibles fiscalement. Ce n'est que si la libéralité consentie au tiers apparaît comme une utilisation du bénéfice en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de celui-ci qu'une reprise se justifie au titre de dividende dissimulé. Les tiers évoqués à l'art. 49 al. 1 let. b AIFD ne peuvent ainsi, pour Känzig, être que des actionnaires ou des proches de ceux-ci. Un versement volontaire opéré par une personne morale en faveur d'un vrai tiers est donc déductible fiscalement. Dans ce contexte, une donation effectuée par une société cotée en bourse doit toujours être déductible¹⁷².

La LIFD mentionne désormais dans le même art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret à la fois les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial donnant ainsi l'impression que les deux notions reposent sur deux conceptions distinctes¹⁷³. Cela étant, sous la LIFD encore, la grande majorité des auteurs se prononcent contre les redressements opérés en dehors d'une prestation appréciable en argent motivée par le lien d'actionnariat¹⁷⁴. Dans la mesure où le versement est consenti à un tiers, la charge doit être acceptée en déduction fiscale. Admettre le contraire reviendrait en effet à laisser à l'administration la possibilité de juger de l'opportunité des dépenses faites par la société. Par ailleurs, même si

163 Pour une critique de cette décision, v. par exemple GEHRIG, p. 298 ss; HEUBERGER, p. 219 s; NEUHAUS, *Gewinnausschüttungen*, p. 28; LOCHER, *Kommentar*, art. 58 n. 124. Récemment, le Tribunal fédéral a admis que cette jurisprudence était discutable (v. ATF du 13.8.2004, StE 2004 B 24.4 n° 71, consid. 5.3).

164 ATF du 4.3.2002, *Archives* 72 (2003/04), p. 295 ss.

165 Rappelons que les buts admis par le droit civil pour une fondation de famille sont très limités.

166 V. GEHRIG, p. 166 ss et GLAUSER, p. 111 ss et la jurisprudence citée à ces endroits.

167 Duss, p. 161 nbp. 42.

168 L'art. 49 al. 1 let. b AIFD avait la teneur suivante: «Entrent en considération pour le calcul du rendement imposable: b. Tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial (par ex. frais d'acquisition et d'amélioration de biens, versement au capital social, libéralités en faveur de tiers, sous réserve du 2^o al. [ce 2^{ème} alinéa concerne les éléments qui figurent aujourd'hui à l'art. 59 al. 1 LIFD])».

169 Pour un aperçu de la doctrine sous l'AIFD, v. GLAUSER, p. 405 ss.

170 KÄNZIG, *Zuwendungen*, p. 148 s; KÄNZIG, *Bundessteuer*, art. 49 n. 104 s.

171 YERSIN, *apports*, p. 247 ss; FRÖHLICH, p. 43 s; dans ce sens aussi: BÖCKLI, *Genossenschaftsbesteuerung*, p. 241 ss; REICH, *Genossenschaftsbesteuerung*, p. 605 et 610; MAUTE, *Genossenschaften*, p. 105. Seul MASSHARDT, p. 289 ss, semble être d'un autre avis.

172 KÄNZIG, *Zuwendungen*, p. 150 n. 25 et FRÖHLICH, p. 43 s.

173 NEUHAUS, *Gewinnausschüttungen*, p. 19 et 27.

174 NEUHAUS, *Gewinnausschüttungen*, p. 27 ss; GEHRIG, p. 242 ss et 263 ss; HÖHN/WALDBURGER, *Bd. I*, p. 435; BRÜLSAUER/KUHN, art. 58 n. 185; HEUBERGER, p. 226 ss; LOCHER, *Kommentar*, art. 58 n. 106, n. 111 et 123 ss; BUCHSER, p. 193 ss.

la donation devait violer le droit commercial, cela ne justifierait en soi pas un redressement¹⁷⁵. Ce n'est que si la libéralité est effectuée à la place de l'actionnaire ou qu'elle avantage un proche de celui-ci, qu'une correction fiscale se justifie en raison d'une prestation appréciable en argent. Les auteurs considèrent ainsi que la notion d'avantages procurés à des tiers n'a pas de portée propre¹⁷⁶. Seuls quelques-uns se démarquent néanmoins de l'avis général et semblent admettre la possibilité d'une reprise des contributions à des tiers en dehors du contexte des dividendes dissimulés¹⁷⁷.

3.2.1.2.3 Prise de position

Pour notre part, nous nous rallions sans hésiter à la doctrine majoritaire selon laquelle les versements consentis à des tiers ne peuvent être repris que s'ils se fondent sur le lien d'actionariat. Ce point de vue s'impose en effet pour plusieurs raisons:

- Tout d'abord, le principe de l'imposition selon la capacité contributive commande de tenir compte d'une charge qui, même si elle n'apparaît pas comme justifiée commercialement, a toutefois bel et bien été supportée par la société. Dans les faits celle-ci est en effet appauvrie du montant payé au tiers et les moyens économiques à sa disposition sont réduits d'autant. Certes, pour tenir compte de la capacité contributive, l'utilisation du bénéfice ne doit pas être déduite de l'assiette de l'impôt sur le bénéfice¹⁷⁸. C'est du reste pour cette raison que les prestations appréciables en argent sont réintégrées dans le bénéfice imposable, qu'elles interviennent en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de celui-ci. Cela étant, dans la mesure où la charge comptabilisée est liée à un versement intervenant en faveur d'un vrai tiers, le paiement ne saurait être assimilé à une utilisation de bénéfice en faveur de l'actionnaire ou de l'un de ses proches.

L'imposition selon la capacité contributive permet également de justifier la différence de traitement entre les reprises de charges excessives (par exemple les amortissements et provisions non justifiés commercialement) et les versements à des tiers, même si ceux-ci n'apparaissent a priori pas justifiés commercialement. Dans le cas des reprises de charges, le fisc refuse une charge qui, du point de vue économique,

n'en est pas (encore) une. Ceci se justifie dans la mesure où la fortune de la société n'est pas réellement diminuée. En revanche, en cas de versement à un tiers, la société est bel et bien appauvrie du montant payé: sa capacité contributive est effectivement réduite à concurrence de ce versement.

- Dès lors que la charge liée au versement en faveur du tiers ressort des états financiers, le principe de détermination commande à l'administration fiscale de la prendre en considération sous réserve de l'existence d'une norme correctrice. Vouloir conférer à l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD le pouvoir de s'écarter du résultat comptable en cas de versement à un vrai tiers aboutirait à la conclusion difficilement admissible qu'une norme correctrice puisse conduire à l'imposition d'un résultat fictif.

Par ailleurs, une telle interprétation conduirait nécessairement à donner à l'administration fiscale la faculté de s'immiscer dans les décisions de gestion de la société. Pour se déterminer sur le caractère fiscalement déductible d'un versement en faveur d'un vrai tiers, les autorités de taxation et les tribunaux auraient en effet à examiner l'opportunité de la politique d'entreprise et à remplacer par la leur l'appréciation des organes de la société. Cette conséquence apparaît manifestement inacceptable.

En cas de charge liée à un versement consenti à un tiers, il convient donc de distinguer les trois situations suivantes:

1. *Charge justifiée par l'usage commercial.* Dans la mesure où elle apparaît commercialement justifiée, la donation est déductible sans réserve. Elle vient donc en tous les cas réduire le bénéfice imposable puisqu'elle rentre dans un lien de causalité avec le but de la société, par exemple parce qu'elle poursuit un objectif publicitaire. Du point de vue de la société bénéficiaire, il existe d'ailleurs une présomption que le versement est motivé par un tel objectif¹⁷⁹. Par symétrie, la même présomption doit aussi s'appliquer à la société contributrice chez laquelle il convient d'admettre que la charge est a priori commercialement justifiée.

Cette conclusion s'impose d'ailleurs d'autant plus que, comme le relève la doctrine¹⁸⁰, l'effet du *sponsoring* se mesure sur le long terme et n'est que difficilement quantifiable. L'administration se doit donc d'adopter la plus grande retenue lors de

175 GEHRIG, p. 271 s; HEUBERGER, p. 227, 231, 234, 241 et 244.

176 V. les auteurs cités à la nbp. 172 et en particulier LOCHER, Kommentar, art. 58 n. 125.

177 WATTER, p. 138 ss; GRÜNINGER, p. 552; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 58 n. 119.

178 REICH, Genossenschaftsbesteuerung, p. 605.

179 V. ci-dessus section 2.3.1. Ceci implique que l'accroissement de fortune n'est, au premier abord, pas traité comme un don exonéré chez le/la bénéficiaire.

180 REICH, Genossenschaftsbesteuerung, p. 613; MAUTE, Sponsorbeiträge, p. 282; HEUBERGER, p. 84 et 88.

l'examen de la justification commerciale de charges de cette nature. Chaque entreprise doit en effet rester libre de déterminer à sa guise sa politique en matière de sponsoring.

2. *Charge non justifiée par l'usage commercial en faveur d'un actionnaire ou d'un proche de celui-ci.* Si la charge n'est manifestement pas justifiée commercialement et qu'elle intervient en faveur de l'actionnaire ou d'un proche de celui-ci, la question se pose d'une éventuelle distribution dissimulée de bénéfice. Dans ce cas, une reprise fiscale au titre de prestation appréciable en argent se justifie s'il apparaît que la charge enregistrée par la société représente en réalité une charge privée de l'actionnaire. Cette situation peut se présenter par exemple lorsque la société s'acquitte d'une promesse de don consentie par l'actionnaire, effectue une donation en faveur d'une entité avec laquelle l'actionnaire connaît une relation organique particulière¹⁸¹, voire même si un lien moral étroit unit l'actionnaire et le bénéficiaire du don. En tout état de cause, la reprise ne se justifie que lorsque des raisons personnelles liées à l'actionnaire expliquent seules le versement. En revanche, si l'opération comporte également un élément publicitaire, la déductibilité fiscale doit être accordée.
3. *Charge non justifiée par l'usage commercial en faveur d'un vrai tiers.* Pour que la donation puisse représenter une charge privée, encore faut-il que l'actionnaire soit au courant du versement et ait participé à l'opération. On a ainsi de la peine à concevoir qu'un don effectué par une société cotée soit initié par un actionnaire¹⁸². Par ailleurs, même en présence d'un actionnariat réduit, si la libéralité est effectuée à l'insu des porteurs de parts, il ne saurait être question de dividende caché.

Il est de ce fait parfaitement envisageable qu'une contribution versée par une société soit considérée comme non justifiée commercialement sans pour autant remplir les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice. Entrent dans cette catégorie toutes les situations où un lien avec l'activité commerciale ne peut pas être établi, sans toutefois que l'opération soit effectuée en faveur de l'actionnaire ou d'un proche de celui-ci. L'exemple 12 est à ce titre illustratif. La libéralité n'étant pas communiquée à l'extérieur de l'entreprise, elle ne peut pas être considérée comme une mesure publicitaire; la charge n'est ainsi manifestement pas justifiée par l'usage commercial. Du fait qu'elle ne

bénéficie pas à un actionnaire ou à un proche de celui-ci, elle ne représente cependant pas un dividende dissimulé. Même si elle n'est pas conforme au droit commercial¹⁸³, la charge doit tout de même être enregistrée comptablement pour tenir compte de la réalité patrimoniale de la société. En application du principe de détermination, l'administration fiscale doit selon nous en admettre la déduction fiscale. Ce n'est que si la société renonce à faire valoir une prétention envers la personne responsable en raison de son lien avec l'actionnariat qu'une prestation appréciable en argent peut à nouveau être envisagée¹⁸⁴.

3.2.2 Rôle de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD

3.2.2.1 Limite légale à la déductibilité?

L'art. 59 LIFD énumère de manière non exhaustive¹⁸⁵ un certain nombre de charges justifiées par l'usage commercial. Cette disposition n'a ainsi pas vocation à dresser l'inventaire complet des dépenses qui peuvent être défalquées du bénéfice imposable. En vertu du principe de détermination, les charges fiscalement déductibles n'ont de toute manière pas besoin d'être énoncées dans une disposition fiscale particulière: il suffit en effet que leur enregistrement comptable s'impose et que les autorités fiscales ne puissent pas se prévaloir d'une règle correctrice fiscale pour qu'elles soient déductibles¹⁸⁶. Cela étant, cette disposition prévoit une clause particulière pour les dons effectués par des entreprises à des personnes morales d'utilité publique¹⁸⁷.

Dans sa version en vigueur au 1^{er} janvier 2005, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD¹⁸⁸ prévoyait la possibilité de déduire – jusqu'à une certaine limite fixée à 10 % du bénéfice imposable – les versements bénévoles effectués en faveur de personnes morales suisses déployant une activité d'utilité publique. Dans le cadre de la révision du droit

183 V. ci-dessus nbp. 70.

184 Sur la base de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD; v. à ce sujet: GEHRIG, p. 272; GLAUSER, p. 416 s.

185 BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 8 et 10; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 59 n. 7 s.

186 BLUMENSTEIN/LOCHER, p. 277; OBERSON, p. 188; HEUBERGER, p. 227; LOCHER, Kommentar, art. 59 n. 1.

187 Sur la notion d'utilité publique, v. circulaire AFC 12/1994.

188 Cette disposition est reprise à l'art. 25 al. 1 let. c LHID; contrairement à la LIFD, la LHID ne fixe pas de plafond maximum des versements mais laisse ce soin au droit cantonal.

181 Par exemple, ATF du 26.11.1993, Archives 64 (1995/96), p. 224 ss.

182 Voir ci-dessus nbp. 170.

des fondations intervenue en 2004¹⁸⁹ la portée de cette disposition a été élargie. Dans sa nouvelle teneur en vigueur au 1^{er} janvier 2006¹⁹⁰, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD prévoit désormais un plafonnement des déductions à 20 % du bénéfice net, la possibilité de consentir des versements en nature et inclut les collectivités publiques au nombre des bénéficiaires potentiels. Par la même occasion, une nouvelle disposition a été introduite dans la LIA¹⁹¹: elle précise que les versements entrant dans le cadre de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD ne sont pas soumis à l'impôt anticipé.

Si la doctrine¹⁹² admet en général que les contributions consenties par une société à un tiers sont déductibles lorsqu'elles présentent les caractéristiques d'une charge justifiée commercialement, certains auteurs¹⁹³ semblent redouter que le Tribunal fédéral se fonde sur l'art. 59 al. 1 let. c LIFD pour refuser les libéralités qui, bien que ne représentant pas une prestation appréciable en argent, dépassent le plafond fixé dans cette disposition. Cette crainte est à notre sens parfaitement justifiée si l'on considère la tendance de la jurisprudence du Tribunal fédéral à vouloir reprendre sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD les charges non justifiées commercialement qui sont versées à de vrais tiers¹⁹⁴. Cela étant, le problème se confond avec celui, plus général, de la déductibilité des charges non justifiées commercialement qui ne représentent pas des dividendes dissimulés. En soi, la limite fixée à l'art. 59 al. 1 let. c LIFD ne devrait jouer aucun rôle dans la déductibilité fiscale d'une telle libéralité. La seule particularité de cette disposition réside dans le fait que l'administration fiscale et le Tribunal fédéral seront contraints d'admettre les versements opérés dans les limites et aux conditions fixées par l'art. 59 al. 1 let. c LIFD, même s'ils interviennent en faveur d'un proche.

Se pose dans ce contexte la question de savoir si l'art. 59 al. 1 let. c LIFD peut s'appliquer en cas de prestation appréciable en argent: si une donation est versée à l'actionnaire ou à l'un de ses proches et qu'une reprise sur la base de l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD

entre en ligne de compte, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD permet-il de faire obstacle au redressement fiscal?

3.2.2.2 Application de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD en cas de distributions de bénéfice?

Känzig¹⁹⁵, le premier, suivi par la doctrine majoritaire¹⁹⁶ a examiné cette question sous l'empire de l'art. 49 al. 2 AIFD¹⁹⁷. Pour cet auteur cette disposition doit être comprise comme une règle de politique fiscale visant à favoriser les œuvres d'utilité publique. Il s'agit d'une exception au principe de la non-déductibilité des distributions de bénéfice introduite pour créer une incitation fiscale au soutien des institutions d'utilité publique. Les libéralités effectuées à des tiers étant de toute manière déductibles, refuser d'appliquer l'art. 49 al. 2 AIFD aux distributions de bénéfice reviendrait à ôter toute importance pratique à cette disposition.

Selon cette approche, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD a donc justement pour vocation de s'appliquer aux distributions (dissimulées ou ouvertes) de bénéfice. En revanche, le Tribunal fédéral semble être d'un autre avis, comme cela ressort de la décision concernant les distributions consenties par un holding à une fondation constituée par l'actionnaire principal¹⁹⁸: dans cette affaire, les juges de Mon-Repos refusèrent en effet l'application de l'art. 49 al. 2 AIFD aux versements en raison du fait que les libéralités apparaissaient comme des dépenses privées de l'actionnaire.

À notre sens, le point de vue de Känzig et de la doctrine majoritaire mérite toutefois d'être suivi pour les raisons suivantes:

- Le fait que la déduction soit limitée à des sociétés d'utilité publique sises en Suisse démontre qu'il s'agit d'une mesure de politique fiscale visant à encourager le soutien à ce type d'institution¹⁹⁹. L'art. 59 al. 1 let. c LIFD ne cherche donc pas à préciser dans la loi qu'un don doit être justifié commercialement pour être déductible fiscalement,

189 Modifications du Code civil suisse (droit des fondations) du 8.10.2004; ces nouveautés législatives sont la conséquence de l'initiative parlementaire Schiesser.

190 V. lettre-circulaire AFC du 16.12.2004, ch. 3.

191 L'art. 5 al. 1 let. f LIA.

192 GEHRIG, p. 268 s; HEUBERGER, p. 227 et 235 s; BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 25; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 59 n. 30; LOCHER, Kommentar, art. 59 n. 88.

193 GEHRIG, p. 256, en particulier nbp. 1066; BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 15 ss.

194 V. ci-dessus section 3.2.1.2.1.

195 KÄNZIG, *Zuwendungen*, p. 150; KÄNZIG, *Bundessteuer*, art. 49 n. 437.

196 MAUTE, *Genossenschaften*, p. 144; REICH, *Genossenschaftsbesteuerung*, p. 614; GEHRIG, p. 263 ss; BRÜLISAUER/KUHN, art. 59 n. 29; HEUBERGER, p. 235 s; RICHNER/FREI/KAUFMANN, DBG, art. 59 n. 31; LOCHER, *Kommentar*, art. 59 n. 93 s (sous la LIFD). D'un autre avis: YERSIN, *apports*, p. 296; OBERSON, p. 187.

197 Comme le relève GEHRIG, p. 268, l'art. 59 al. 1 let. c LIFD reprend la même idée que l'art. 49 al. 2 AIFD en posant une limite chiffrée; le message sur l'harmonisation, p. 199, prévoit que cette limite chiffrée vise à éviter les abus.

198 ATF du 26.11.1993, *Archives* 64 (1995/96), p. 231.

199 V. aussi HEUBERGER, p. 237.

mais au contraire à encourager certaines libéralités, indépendamment de leur forme.

- Mais surtout, le fait que la LIA prévoit désormais expressément l'exonération de versements intervenant aux conditions de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD²⁰⁰ clarifie sans doute possible que cette disposition vise les distributions de bénéfice. L'impôt anticipé n'étant dû que sur les distributions de bénéfice²⁰¹, on voit mal pourquoi le législateur aurait introduit une exception à l'art. 5 al. 1 let. f LIA si les libéralités visées à l'art. 59 al. 1 let. c LIFD n'englobait pas les distributions dissimulées de bénéfice.

Dès lors que l'art. 59 al. 1 let. c LIFD permet de déduire du bénéfice imposable les libéralités qui représentent une distribution dissimulée de bénéfice, cette disposition doit en bonne logique également s'appliquer aux dons décidés par l'assemblée générale²⁰² sous la forme d'un versement immédiat ou de la constitution d'une réserve spéciale pour soutenir des œuvres d'utilité publique. L'affectation à ce fonds spécial ou, si elle est effectuée directement, la libéralité, représente certes une mesure d'utilisation du bénéfice de l'exercice. Cela étant, si les conditions de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD sont remplies, le versement doit pouvoir être porté en déduction du bénéfice imposable. Il serait en effet choquant que la loi fiscale privilégie les distributions dissimulées de bénéfice en les traitant de manière plus favorable que celles qui sont décidées ouvertement par les actionnaires. Bien entendu, si l'assemblée générale décide d'affecter un montant à une réserve spéciale, la déduction fiscale ne pourra intervenir que lorsque le paiement sera effectivement consenti en faveur de l'institution bénéficiaire. Ce n'est en effet qu'à ce moment que l'on pourra s'assurer que les conditions de l'art. 59 al. 1 let. c LIFD sont remplies.

Bibliographie²⁰³

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)

200 V. ci-dessus nbp. 189.

201 Art. 4 let. b LIA et 20 al. 1 OIA. L'impôt anticipé est aussi dû sur certains types d'intérêts financiers et les parts à des fonds de placement, ces situations ne concernant toutefois pas l'objet de la présente étude.

202 V. HEUBERGER, p. 85 nbp. 491 et p. 231.

203 Bibliographie intégrale.

BAUER-BALMELLI MAJA, Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigungstheorie, FStR 2001, p. 58 ss

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002

BÖCKLI PETER, Reform der Genossenschaftsbesteuerung, Revue fiscale 1980, p. 235 ss. (cité: Genossenschaftsbesteuerung)

– 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

BUCHSER MICHAEL, Steueraspekte geldwerter Leistungen. Unter Einbezug der Fifty-Fifty-Praxis, thèse (Berne), Muri/Berne 2004

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

DANON ROBERT J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, thèse Genève, Zurich/Bâle/Genève 2004

DUSS MARCO, Prämissen – Präjudizien – Paradoxa, dans: Reich M./Zweifel M. (éd.), Das Schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Berne 1989

EDELMANN MARKUS, Steuerrechtliche Aspekte der Unternehmerungssanierung, 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 2005

GRÜNINGER HAROLD, Kulturförderung und fiskalische Anreize, Archives 54 (1985/86), p. 545 ss

- GURTNER PETER, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, *Revue fiscale* 2002, p. 547 ss
- 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^{ème} éd., Berne 2001
- HOMBURGER ERIC, Der Verwaltungsrat, Art. 707 - 726 OR, dans: Forstmoser (éd.), *Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch*, Teilband. V 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 direkte Bundessteuer, II. Teil (Art. 48 - 64 BdBSt), 2^{ème} éd., Bâle 1992 (cité: Bundessteuer)
- Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1 - 44 WStB), 2^{ème} éd., Bâle 1982 (cité: Wehrsteuer)
 - 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 Unternehmungssteuerrechts*, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, Bâle 1983, p. 133 ss (cité: Zuwendungen)
- 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
- MASSHARDT HEINZ, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2^{ème} éd., Zurich 1985
- MAUTE WOLFGANG, Die direkten Steuern der Genossenschaften in der Schweiz, thèse, St. Gall 1988 (cité: Genossenschaften)
- 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
- MSA, *Manuel suisse d'audit* 1998 (éd.: Chambre Fiduciaire), 4 vol., Zurich 1998
- MUSTER ADRIAN, Erbschafts- und Schenkungssteuer. Das bernische Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer, Berne 1990
- NEUHAUS MARKUS R., Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, *Archives* 69 (2000/2001), p. 11 ss (cité: RRG)
- Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerlicher Sicht, dans: Neuhaus M. R./Zumoffen Fruttero J. et al. (éd.), *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, Zurich 1997 (cité: Gewinnausschüttungen)
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 2^{ème} 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
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zurich 1983 (cité: Realisation)
- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, *Archives* 54 (1985/86), p. 607 ss (cité: Vorteilszuwendungen)
 - Zur Frage der Genossenschaftsbesteuerung (Überarbeitete Fassung eines an der 63. ordentlichen Jah-

resversammlung der Konferenz staatlicher Steuerbeamter von 8./9. Oktober 1981 gehaltenen Vortrages), Archives 50 (1981/82), p. 593 ss (cité: Genossenschaftsbesteuerung)

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

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, p. 3 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^{ème} 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^{ème} éd., Bâle 1996, (cité: BS-Kommentar)

WATTER ROLF, Gewinnverschiebungen bei Aktiengesellschaften im schweizerischen Handelsrecht, AJP 1996, p. 135 ss

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)

– 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 cités²⁰⁴

Circulaire AFC-DAT n° 12 du 8 juillet 1994: Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique (art. 56, let. g LIFD) ou des buts culturels (art. 56, let. h LIFD); déductibilité des versements bénévoles (art. 33, 1^{er} al., let. i et art. 59, let. c LIFD) (cité: circulaire AFC 12/1994)

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)

Lettre-Circulaire AFC-DAT du 16 décembre 2004: Révision du droit des fondations (initiative parlementaire Schiesser) (cité: Lettre circulaire AFC du 16.12.2004, suivi du n° de chapitre)

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)

Notice AFC-DAT n° S-02.141 de février 2001: Notice pour la désignation du bénéficiaire des prestations en matière d'impôt anticipé (cité: notice 02/001)