

Informations pratiques à l'intention des administrations fiscales cantonales

Exonération des institutions poursuivant des buts culturels

Dans le domaine de la culture, différentes catégories d'institutions sont actives. Il s'agit d'une part des institutions étatiques (bibliothèques publiques, musées, etc.) et d'autre part, d'institutions privées. Ces dernières peuvent, le cas échéant, être exonérées lorsqu'elles poursuivent un but de service public ou d'utilité publique.

I. Institutions étatiques

Conformément à la Constitution fédérale, les cantons sont compétents aussi bien en matière de culture (article 69) qu'en matière de protection du paysage (article 78). Les tâches de service public dans le domaine de la culture tombent ainsi dans le domaine de compétence des cantons et doivent être définies dans la législation cantonale. Au titre de but de service public, on peut citer à titre d'exemple : l'exploitation de bibliothèques, de théâtres et de musées, l'organisation d'expositions ainsi que la conservation des monuments et la protection du paysage.

Il existe en la matière des institutions culturelles, lesquelles sont organisées en tant qu'établissements indépendants ou dépendants de la Confédération, des cantons ou des communes, ou, plus rarement, en tant que corporation de droit public. Ces institutions de droit public sont exonérées sur la base des articles 23, al. 1 litt. a à c LHID et article 56 litt. a à c LIFD.

II. Buts de service public

Une institution privée poursuit des buts de service public lorsque son but consiste en l'accomplissement de tâches qui sont à la fois des tâches de service public ou qu'elles tombent, ou devraient tomber dans le domaine des tâches étatiques ou communales. L'élément déterminant réside dans le fait que la collectivité est déchargée d'une tâche de service public. S'il existe une incertitude sur le point de savoir si une activité déterminée doit être rangée dans le domaine de la culture relevant de la compétence étatique, respectivement communale, il y a lieu de s'adresser à l'autorité cantonale compétente (Office de la culture) pour obtenir une prise de position sur la question.

En ce qui concerne les autres conditions en matière d'exonération fondées sur la poursuite d'un but de service public, en particulier l'absence de buts lucratifs ou d'assistance mutuelle, il est renvoyé à la circulaire no 12 de l'AFC du 8 juillet 1994.

III. Utilité publique

A. Conditions générales

Outre les conditions générales, comme l'exigence d'une personne morale, l'exclusivité de l'utilisation des fonds, l'irrévocabilité de l'affectation des fonds ainsi que l'activité effective (voir à ce sujet la circulaire no 12 de l'AFC du 8 juillet 1994), une institution active dans le domaine culturel, qui entend obtenir l'exonération en raison de la poursuite d'un but d'utilité publique, doit remplir les conditions spécifiques de l'utilité publique, à savoir l'intérêt général et le désintéressement.

B. Intérêt général

Les activités en matière culturelle peuvent promouvoir le bien public. De cas en cas, la poursuite de buts culturels peut être décrite comme étant d'utilité publique. Pour qu'un intérêt général puisse être reconnu en pareille situation, la manifestation culturelle doit en principe être accessible à chacun. Dans l'hypothèse où elle s'adresse à un cercle prédéterminé et restreint de personnes, la manifestation ne satisfait pas à la condition du cercle ouvert des destinataires.

Un intérêt général est notamment admis pour les productions d'un haut niveau artistique qui sont offertes à un large public, celles qui revêtent un caractère de formation générale et celles favorisant l'intérêt commun ainsi que celles qui, à la rigueur, d'un point de vue religieux, forment le caractère (ASA 57, 1988/89 p. 511).

De même, l'association d'un musée qui contribue à la diffusion des connaissances se rapportant à l'histoire d'une localité et d'une région, tout en collectionnant des documents dignes d'être conservés et qui entend les rendre accessibles au public, poursuit un but d'utilité publique (décision du Tribunal fiscal du canton d'Argovie du 20 février 1991 dans la cause Museumverein L.). Il en va de même en ce qui concerne les Jardins zoologiques (ATF 109 1a 335).

Un intérêt général existe également lorsque des manifestations publiques à caractère artistique sont organisées par une association en vue de promouvoir, de façon désintéressée, des artistes qui ont besoin d'un tel soutien (ASA 57, 1988/89 p. 511). De même, une fondation agit dans l'intérêt général lorsqu'elle a pour but l'échange culturel entre des artistes provenant de pays du tiers monde et de la Suisse (StE 1986 ZH B 71.63 n°3).

Les manifestations de pur divertissement ne revêtent pas un caractère d'utilité publique. Cela est également le cas lorsque les manifestations s'adressent à un large public à l'exemple des cinémas. La délimitation entre les buts qui relèvent du simple divertissement et ceux d'une valeur culturelle qui servent le bien général est difficile. Ce n'est du reste pas la tâche des autorités fiscales de se prononcer sur la valeur ou non des manifestations culturelles (ASA 57 1988/89 p. 506).

C. Désintéressement / exclusion des buts lucratifs ou d'assistance mutuelle

Les manifestations publiques à caractère culturel et artistique sont d'utilité publique lorsqu'elles ne poursuivent pas les intérêts propres de la personne morale et de ses membres. Les personnes morales qui poursuivent des buts idéaux, sociables ou se rapportant de façon prépondérante aux intérêts de leurs membres ne sont pas d'utilité publique, même lorsqu'elles sont actives dans le domaine culturel. A titre d'exemple, on peut citer les groupes de théâtre, les sociétés de musique, les associations de chant, les associations de quartier.

De telles associations sont essentiellement orientées sur la protection et la promotion des intérêts propres des membres respectifs de l'association. Une association qui réunit principalement des musiciens amateurs en vue de faire de la musique et des activités de loisirs ne poursuit ni un but de service public ni un but d'utilité publique. L'organisation de loisirs, alors même qu'elle est judicieuse, ne revêt pas un caractère d'utilité publique (AGV 1980, p. 332). Il en va autrement lorsque l'association a pour but principal la formation culturelle des jeunes, par exemple au niveau musical.

La poursuite d'intérêts idéaux propres n'est pas exclue sous l'angle de l'utilité publique. Ainsi, la collection de peintures d'un mécène peut être exonérée fiscalement lorsque les toiles sont rendues accessibles à un large public, alors même que le fondateur, par sa collection, satisfait également ses propres besoins idéaux (ASA 58 1989/1990 p. 475). Il en va de même s'agissant de l'association d'un musée lorsque, non seulement les membres eux-mêmes, mais également un large public ont un intérêt à l'activité déployée par l'association (décision du Tribunal fiscal d'Argovie du 20 février 1991 en la cause Museumverein L.).

En pareille hypothèse, il est exigé que les activités de la personne morale ne soient pas déployées directement en faveur des intérêts propres de la personne morale, respectivement de ses membres. Dans le domaine culturel également, l'activité d'une institution doit être orientée sur l'intérêt des tiers. Les éléments altruistes doivent ainsi prévaloir sur la promotion des intérêts propres.

Ne sont en revanche pas admissibles la promotion et la sauvegarde d'intérêts économiques en faveur de la personne morale ou de ses membres. S'il existe une intention de réaliser des bénéfices ou qu'un but lucratif prédominant est poursuivi, une exonération fiscale est exclue. Si l'institution poursuit des buts lucratifs, il faut alors examiner la situation au cas particulier. Lorsque la personne morale réalise des déficits constants sur une longue période, il peut alors s'agir d'un indice de l'absence d'intention de réaliser des gains.

Le fait qu'il soit exigé un prix d'entrée conforme aux usages de la part des visiteurs parle plutôt en défaveur d'une exonération, mais n'est en soi pas encore un motif de rejet. Les exploitations auxiliaires à caractère commercial qui sont liées à l'exploitation de l'institution culturelle (cafétéria, kiosque, automate à boissons, etc.) ne constituent pas un obstacle à l'exonération, dans la mesure où elles sont clairement subordonnées au but culturel.

IV. Festivals de musique, open airs et manifestations semblables

A l'occasion de l'organisation de festivals de musique et d'open airs, il est souvent fait référence à l'existence d'un intérêt général. Il manquerait cependant souvent la condition de l'accomplissement d'un sacrifice au sens de la notion d'utilité publique. De plus, des buts lucratifs peuvent être prédominants.

Les responsables de telles manifestations sont, par expérience, des associations ou des sociétés de capitaux, lesquelles sont orientées commercialement et se meuvent dans un environnement de marché qui est marqué par la concurrence et la compétition. La situation de concurrence existe aussi bien en ce qui concerne les artistes qu'en ce qui concerne le public. Dès lors que plusieurs fournisseurs entrent sur un même marché et qu'ils se font concurrence, ils ont le droit à un traitement neutre du point de vue de la concurrence. Des rapports de concurrence existent en particulier entre les open airs qui se déroulent en été et qui sont répartis sur l'ensemble de la Suisse.

En revanche, il y a des manifestations qui sont orientées uniquement sur la promotion d'artistes, manifestations qui s'adressent à un cercle public spécifique (personnes handicapées, etc.) ou ont simplement lieu de façon désintéressée (à l'exemple des manifestations gratuites). Il est à cet effet indispensable d'examiner au cas particulier l'existence d'un marché et de n'accorder l'exonération seulement lorsque la neutralité du point de vue de la concurrence n'est pas compromise.

De cas en cas, la question de l'exonération peut se poser lors de l'organisation de fêtes de villages ou de manifestations analogues. Dans la mesure où les participants à la manifestation (commerçants) paient des impôts sur les recettes réalisées à cette occasion dans le cadre de leur activité lucrative ordinaire, une telle situation ne pose pas de problème particulier. Par contre, si pour une telle occasion il existe une structure commune, laquelle assume par exemple la responsabilité de la répartition des bénéfices, il est indispensable d'examiner et d'évaluer la structure de l'organisation.

V. Conservation des monuments / protection du paysage

L'art. 1^{er} litt. a de la Loi fédérale sur la protection de la nature et du paysage (LPN) stipule que la présente loi a pour but : de ménager et de protéger l'aspect caractéristique du paysage et des localités, les sites évocateurs du passé, les curiosités naturelles et les monuments du pays, et de promouvoir leur conservation et leur entretien. La conservation des monuments oblige les cantons (article 78 de la Constitution fédérale). Ceux-ci tiennent les inventaires publics des monuments placés sous protection.

La notion de monument comprend les œuvres mobilières ou immobilières qui, en raison de leur portée historique, artistique ou scientifique sont dignes d'être conservées. C'est l'affaire des cantons que de définir plus avant la notion de monument (StE 1999 DBG/SZ B 25.6 Nr. 35). Entrent en considération dans la notion de monument: chaque édifice et groupe de constructions et leurs environs, les territoires, les lieux et les objets de portée archéologique, ainsi que les œuvres artistiques mobilières propriétés des pouvoirs publics. A la question de savoir si un édifice ou une œuvre artistique est placée sous la protection des monuments, la réponse peut être obtenue auprès de l'office cantonal compétent en la matière.

Le subventionnement par la collectivité ne justifie pas impérativement la prétention à l'exonération (ASA 57 1988/89, p. 510). Lorsque la protection, respectivement la rénovation d'un monument est soutenue par des moyens publics, cela constitue toutefois un indice de l'existence d'un intérêt public. Du reste, en matière d'exonération en raison de la poursuite d'un but de service public, le respect de la condition du sacrifice n'est pas requis.

D'expérience, il arrive souvent qu'à l'occasion de la conservation ou de la rénovation d'un monument, une association ou une fondation soit créée. S'agissant de la déductibilité des prestations pécuniaires versées à une telle institution, il est déterminant de savoir si lesdites prestations sont effectivement affectées à la conservation ou à la rénovation du monument et sont ainsi engagées à des fins de service public. Les libéralités destinées à des buts culturels ne sont en revanche pas déductibles.

En pareille situation, la délimitation entre les buts de service public et les buts culturels peut se révéler difficile. Le seul fait que la rénovation d'un objet religieux profite également au but culturel n'exclut encore pas une exonération au titre de la poursuite d'un but de service public. L'élément déterminant réside dans le fait que l'intérêt public à la conservation l'emporte sur le but culturel. Cela est notamment le cas lorsque l'objet en question a une signification historico-culturelle et est accessible au public.

Delémont et Genève, août 2010

