

PHILANTHROPIE ET TVA

Un terrain semé d'embûches^[1]

En règle générale, les institutions d'utilité publique, notamment les associations ou les fondations actives dans le domaine de la philanthropie, sont exonérées des impôts directs, dans la mesure où certaines conditions sont réalisées^[2]. La situation est plus complexe en matière de TVA car cet impôt frappe la consommation et se concentre dès lors plus sur les prestations effectuées à titre onéreux que sur la nature juridique des entités qui les effectuent.

1. INTRODUCTION

En 1995, lors de l'introduction de la TVA en Suisse, la loi n'était toutefois pas claire sur le traitement fiscal des activités philanthropiques. Il s'en est suivi divers litiges sur des sujets controversés comme, par exemple, le traitement des dons, du sponsoring, des subventions, ou des recettes provenant des ventes de bienfaisance. Certaines institutions, exonérées d'impôts directs, se sont retrouvées potentiellement assujetties à la TVA. De plus, en raison d'une réglementation parfois lacunaire, le pourcentage du droit à récupération de l'impôt préalable a soulevé de nombreuses questions. À cela s'ajoute que la pratique a été au départ plutôt sévère, ce qui a débouché sur de nombreuses procédures judiciaires, devant la Commission fédérale de recours en matière de contributions, remplacée dès le 1^{er} janvier 2007 par le Tribunal administratif fédéral, puis par la suite devant le Tribunal fédéral.

La nouvelle loi, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010, a nettement amélioré la situation. De nombreuses activités des institutions philanthropiques sont désormais hors champ de la TVA. De plus, le traitement fiscal des dons et du sponsoring a été profondément remanié. On verra toutefois que le régime demeure complexe et que la nature spécifique du domaine philanthropique n'est pas toujours clairement appréhendée par la TVA. La LTVA a en outre été partiellement révisée avec effet au 1^{er} janvier 2018. Hormis le taux de TVA qui passe de 8% à 7,7%, le traitement fiscal des activités philanthropiques ne subit pas de modification majeure^[3]. Le texte de certaines dispositions, notamment des activités d'entités d'utilité publique a toutefois été précisé. Cela dit, nonobstant ces

diverses réformes, il subsiste encore diverses questions controversées que la pratique sera amenée à clarifier. Cela est d'autant plus nécessaire que la philanthropie, par définition, poursuit un but d'utilité publique et est donc «désintéressée». Les conséquences en matière de TVA doivent dès lors être prises en compte afin d'éviter un impact problématique pour le développement des activités des associations ou des fondations concernées. Notre propos est donc d'analyser comment la nouvelle LTVA s'applique à ce secteur, tout en mettant en exergue les points problématiques qui subsistent. Nous verrons que, nonobstant la réforme légale, le régime de l'imposition des prestations de sponsoring est malheureusement controversé et des distinctions complexes et subtiles ont été introduites.

Pour être soumises à TVA, les activités des institutions d'utilité publique doivent tout d'abord entrer dans le champ d'application de l'impôt (ci-après 2.). Ensuite, pour analyser le traitement TVA, il importe à notre sens de distinguer deux perspectives. En premier lieu, on doit analyser les prestations effectuées par l'institution elle-même (*output*) (ci-après 3.). En second lieu, on se penchera sur les flux de fonds reçus par une institution d'utilité publique pour effectuer ses tâches (*input*), soit notamment les éventuels dons, subventions ou autres types de financement, et leur potentiel impact sur le droit à récupération de l'impôt préalable (infra 4.).

2. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA TVA

D'emblée, il paraît essentiel de rappeler le mécanisme spécifique de la TVA pour pouvoir ensuite aborder l'imposition des opérations conduites par les institutions d'utilité publique. En effet, pour être imposable, une prestation doit impérativement entrer dans le champ d'application de cet impôt. Dans la nouvelle loi, il est désormais clair que seules les prestations effectuées à titre onéreux par des assujettis, à savoir en échange d'une contre-prestation, sont imposables (art. 18 al. 1 LTVA). La prestation devient une notion clé^[4]; il s'agit en effet de l'activité économique qui permet la consommation ou, si l'on préfère, qui en est le «Korrelat»^[5].

Il en découle que les flux de fonds sans contre-prestation sont qualifiés de «non-chiffre d'affaires» («Nichtumsätze»)



XAVIER OBERSON,
PROFESSEUR À
L'UNIVERSITÉ DE GENÈVE,
AVOCAT, ASSOCIÉ DE
L'ÉTUDE OBERSON ABELS,
GENÈVE

qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA [6], ce que confirme l'art. 18 al. 2 LTVA, disposition nouvelle, qui énumère les «non-opérations» [7]. En bonne logique, ces mêmes flux (dons, subventions, apports, etc.), ne devraient avoir aucune influence sur le droit de récupérer l'impôt pré-

«Dans la nouvelle loi, il est désormais clair que seules les prestations effectuées à titre onéreux par des assujettis, à savoir en échange d'une contre-prestation, sont imposables.»

alable, puisqu'ils n'intéressent pas la TVA. Le législateur, après quelques hésitations, n'a toutefois pas été jusqu'au bout de cette conséquence. En effet, les subventions, qualifiées pourtant de non-chiffre d'affaires (art. 18 al. 2 let. a LTVA), même si elles n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA, réduisent pourtant le droit à récupération de l'impôt préalable (art. 33 al. 2 LTVA). Le législateur a reconnu que cette conséquence, certes «contraire au système», se justifiait avant tout pour des raisons financières [8].

Une fois dans le champ d'application de l'impôt, les opérations peuvent être ensuite: (i) imposables, (ii) hors champ (exonération au sens impropre) [9], ou (iii) exonérées (non imposables mais avec droit à récupération). La bonne compréhension du système propre à la TVA est donc essentielle pour appréhender son application au secteur de la philanthropie. En effet, ce domaine, par définition, ne poursuit pas de but commercial et va donc devoir trouver du financement par des dons, des subventions, ou des prestations d'entreprises destinées à parrainer les activités philanthropiques.

3. LES PRESTATIONS EFFECTUÉES PAR L'INSTITUTION

3.1 Les prestations hors du champ de l'impôt (exonérations au sens impropre). En matière de philanthropie, nombreuses sont les prestations qui sont hors champ de l'impôt, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas soumises à TVA, mais n'ouvrent pas le droit à déduction de l'impôt préalable (art. 21 al. 2 LTVA). La liste est longue mais on peut distinguer diverses grandes catégories pertinentes dans le domaine qui nous occupe.

En premier lieu, toutes les prestations dans le domaine de la *santé* sont hors champ (art. 21 al. 2 ch. 2 à 8). Certes, en règle générale, les prestataires doivent disposer d'une autorisation de pratiquer, mais certaines activités effectuées par des institutions d'utilité publique peuvent bénéficier de cette disposition (p. ex. soins à domicile, soins aux malades [10]).

En second lieu, d'une manière générale, toutes les prestations des *organismes sans but lucratif* poursuivant des objectifs de nature politique, syndicale, économique, religieuse, patriotique, philosophique, philanthropique, écologique, spor-

tive, culturelle ou civique, que ceux-ci fournissent à leur membres moyennant cotisation fixée statutairement, sont considérées comme hors champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA).

En troisième lieu, toutes les prestations *culturelles* visées à l'art. 21 al. 2 chiffre 14 let. a à d LTVA sont également hors champ, soit: (a) les manifestations théâtrales, musicales, chorégraphiques et cinématographiques, (b) les représentations d'acteurs, de musiciens, de danseurs et d'autres artistes exécutants, ainsi que les prestations des forains, (c) les visites de musées, de galeries de monuments, de sites ou de jardins botaniques, (d) les prestations de services de bibliothèques, les services d'archives et les autres centres de documentation. Il en va de même des prestations de services culturels et de la livraison par leur créateur d'œuvres culturelles réalisées par des artistes tels que des écrivains, des compositeurs, des cinéastes, des artistes peintres ou des sculpteurs, ainsi que les prestations de services fournies par les éditeurs et les sociétés de perception (art. 21 al. 2 ch. 16 LTVA).

En quatrième lieu, les prestations dans le domaine de la *formation et de l'éducation* (art. 21 al. 2 ch. 11 LTVA). Dans cette même catégorie, on peut insérer les prestations liées à la protection de l'enfance et de la jeunesse (chiffre 9) ou celles étroitement liées à la promotion de la culture et de la formation des jeunes fournies par des organisations d'utilité publique d'échanges de jeunes (chiffre 10).

Enfin, on peut ajouter les prestations fournies lors de manifestations telles que les *ventes de bienfaisance*, marchés aux puces ou tombolas par des institutions qui exercent des activités hors champ de l'impôt dans le domaine du sport et de la création culturelle sans but lucratif, dans le domaine du soin aux malades, de l'aide et de la sécurité sociales et de la protection de l'enfance et de la jeunesse, ou par des organisations d'utilité publique d'aide et de soins à domicile, des maisons de retraite, des homes médicalisés et des organismes exploitant des appartements protégés, pour autant que ces manifestations soient organisées à leur seul profit dans le but de les soutenir financièrement; il en va de même des prestations fournies lors de brocantes organisées par des institutions d'aide et de sécurité sociales, exclusivement pour leurs besoins propres (chiffre 17). Si par exemple, une institution à but culturel organise un dîner de gala destiné à obtenir des fonds pour obtenir un soutien financier, cette manifestation est hors champ de l'impôt [11].

3.2 Les prestations visant à promouvoir l'image de tiers (sponsoring)

3.2.1 Le problème. En pratique, il est fréquent qu'une institution d'utilité publique fasse appel à des fonds provenant d'entreprises pour soutenir son activité. Parfois, l'entité donatrice sollicitera une forme de contrepartie, généralement par une annonce de l'entité bénéficiaire, voire d'une modalité plus ou moins appuyée de remerciements en faveur de l'entreprise bienfaitrice. Dès lors, les louanges de l'institution d'utilité publique risquent de s'apparenter à une forme de *publicité*. Par conséquent, la question centrale est de déterminer si les contreparties éventuelles de l'institution d'utilité publique se situent ou non dans un rapport d'échange avec la

prestation fournie par la donatrice. Suivant les cas, il s'agira d'une opération de sponsoring ou d'un don.

Témoin de la sensibilité du sujet, le traitement fiscal des prestations de sponsoring a toutefois été modifié à plusieurs reprises. Fondamentalement, on peut distinguer trois phases: (i) le régime de l'ancien droit, en vigueur dès le 1^{er} janvier 1995, dont les contours ont été précisés par la jurisprudence; (ii) celui de l'art. 33a LTVA, entré en vigueur le 1^{er} janvier 2006; (iii) la nouvelle règle de la LTVA qui instaure, à partir du 1^{er} janvier 2010, à l'art. 21 chiffre 27 LTVA, un régime hors champ pour les prestations d'utilité publique visant à promouvoir l'image de tiers et les prestations de tiers visant à promouvoir l'image d'organisation d'utilité publique [12].

3.2.2 Le régime de l'ancien droit. Dès l'entrée en vigueur de la TVA, à savoir en 1995, la délimitation entre opérations de sponsoring et mécénat a soulevé des problèmes, notamment en raison d'un régime légal lacunaire. En effet, la question s'est d'emblée posée de savoir comment qualifier les fonds octroyés à une institution d'utilité publique.

Dans un premier arrêt de principe [13], qui concernait le festival de musique de Davos, le Tribunal fédéral a jugé que le sponsor (entrepreneur) tend à intervenir pour améliorer sa position sur le marché et donner de lui une image positive. Pour notre Haute Cour, le critère déterminant est celui de la nature de la *personne* du sponsor. En d'autres termes, suivant une subdivision *tripartite*, il convient de faire la distinction entre: (i) les entreprises commerciales, (ii) les personnes physiques et (iii) les entités poursuivant des buts d'utilité publique. Dans ces conditions, le sponsoring est en principe imposable en tant que service publicitaire, lorsque l'entité sponsorisée nomme officiellement le sponsor, *entreprise commerciale*, le remercie pour sa contribution, par exemple en le mentionnant dans le programme de la manifestation, dans un dépliant (*flyer*) ou dans une annonce. En revanche, pour les *personnes physiques*, il n'y a sponsoring imposable que si le nom de la personne donatrice est mentionné avec son activité professionnelle ou économique, étant entendu que la simple mention de son nom sur un rapport officiel n'est pas suffisante. Enfin, il n'y a pas de sponsoring imposable pour les prestations fournies par des associations et fondations *à but d'utilité publique* puisque la fourniture de tels dons fait justement partie de leur but.

Le Tribunal fédéral a confirmé cette jurisprudence dans un arrêt de janvier 2003 [14] concernant le parrainage d'un opéra. À cette occasion, il a en outre abordé la problématique de l'équivalence entre la contre-prestation éventuelle de l'entité bénéficiaire et le montant versé par le sponsor. Notre Haute Cour a considéré à ce titre

«qu'il n'est pas pertinent, par rapport à la question de l'échange de prestations, de savoir si la contre-prestation est d'une valeur égale à la prestation fournie, respectivement si elle est fournie à titre volontaire ou sur la base d'une prétention juridique» [15].

Cet arrêt mettait donc un terme à un éventuel «*splitting*», de la prestation du sponsor, qui tendait à admettre au moins comme non imposable la partie versée qui dépasserait la valeur de la prestation fournie (publicité) pour s'apparenter à un don [16].

Le traitement fiscal du sponsoring s'est posé à nouveau dans un arrêt concernant une société anonyme active dans le domaine de la production de films [17]. Cette société recevait des parrainages de diverses institutions, dont le rôle consistait à favoriser la création de films. Le Tribunal fédéral, tout en confirmant sa jurisprudence, s'est penché tout particulièrement sur deux versements, celui d'une fondation, d'une part, et d'une société à responsabilité limitée (SARL), d'autre part. Comme la fondation était exonérée des impôts directs,

«En matière de philanthropie, nombreuses sont les prestations qui sont hors champ de l'impôt, c'est-à-dire qu'elles ne sont pas soumises à TVA, mais n'ouvrent pas le droit à déduction de l'impôt préalable.»

notre Haute Cour a considéré que le sponsor n'avait aucune activité économique et que le montant reçu par l'entité bénéficiaire n'était donc pas soumis à TVA. En revanche, les montants provenant de la SARL représentaient bien une contre-prestation à du sponsoring imposable [18].

Enfin, le Tribunal fédéral s'est prononcé dans un arrêt du 5 février 2010 sur le traitement à donner au programme de la fondation suisse «SOS village d'enfants», sponsorisé par la compagnie d'aviation Swiss, qui s'était obligée à encourager cette fondation en récoltant des fonds en sa faveur [19]. À cette occasion, le Tribunal fédéral a rappelé que la notion du lien nécessaire entre prestation publicitaire et contre-prestation repose sur le principe du «*do ut des*» et qu'il est dès lors sans importance de savoir qui fournit la contre-prestation; celle-ci ne doit pas nécessairement provenir directement du bénéficiaire de la prestation. En l'occurrence, Swiss, sans les prestations de promotion de l'image («*Bekanntmachungsleistungen*»), n'aurait pas procédé à l'opération de récolte des fonds.

L'AFC-TVA, dans sa pratique, a repris la jurisprudence du Tribunal fédéral et préconise une notion vaste du sponsoring, considéré comme la rémunération d'un service publicitaire par l'entité de recherche bénéficiaire de la prestation [20]. Elle a également mis en œuvre le critère de la nature du sponsor, en distinguant les trois catégories susmentionnées (entreprises commerciales, personnes physiques, ou institutions d'utilité publique). Cela étant, même dans le cas d'une entreprise commerciale, elle admet qu'il n'y a pas de sponsoring imposable si le sponsor n'est cité que dans la partie officielle d'un rapport annuel, d'un compte-rendu ou d'un rapport de recherche [21].

3.2.3 Le régime de l'art. 33a LTVA (du 1^{er} janvier 2006 au 31 décembre 2009). La pratique stricte, confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral, a posé parfois des problèmes, notamment pour les institutions d'utilité publique, par définition mues par des objectifs non commerciaux, dont les

activités sont justement tributaires de l'octroi de fonds. Dans ce contexte, l'activité de «*fund raising*» est devenue cruciale et le recours à des spécialistes, bénévoles, est fréquent en pratique. Suite à l'initiative Fritz Schiesser, du 14 décembre 2000, diverses modifications fiscales sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2006, pour améliorer le cadre juridique applicable à la philanthropie, à savoir, outre des modifications en matière d'impôts directs, un nouvel art. 33a LTVA. Cette nouvelle disposition, placée de manière discutable sous l'angle systématique en tant que norme exceptionnelle au calcul de la base imposable, distingue les prestations versées de celles reçues par des organisations d'utilité publique.

Ainsi, les organisations d'utilité publique qui *reçoivent* des contributions ne fournissent pas de contre-prestations imposables, lorsqu'elles mentionnent une ou plusieurs fois dans des publications de leur choix, sous une forme neutre, le nom ou la raison sociale de l'auteur de la contribution ou qu'elles ne font que reproduire le logo ou la raison de commerce originale de l'entreprise de ce dernier (art. 33a al. 1 aLTVA). Cette disposition modifie ainsi fondamentalement la jurisprudence précitée. En effet, même pour des prestations reçues par des entreprises commerciales, la mention de la raison sociale ne constitue plus un sponsoring imposable, pour autant qu'elle intervienne «sous une forme neutre». De même, le support dans lequel la mention est reprise devient sans importance.

Pour les contributions *versées* par des organisations d'utilité publique, l'art. 33a al. 2 aLTVA confirme la jurisprudence en posant que les bénéficiaires ne fournissent pas de prestation imposable, dès lors qu'ils mentionnent une ou plusieurs fois dans des publications de leur choix le nom de l'organisation. La loi précise toutefois que si le nom de l'organisation d'utilité publique contient également la raison sociale d'une entreprise, le fait de mentionner sous une forme neutre le nom de l'organisation dans une publication ou de reproduire simplement le logo ou la raison de commerce de cette entreprise ne constitue pas non plus une contre-prestation.

3.2.4 Le sponsoring hors champ (art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA). L'art. 33a a LTVA a toutefois été abrogé et remplacé, à partir du 1^{er} janvier 2010, par un nouvel art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA. Cette nouvelle règle remet donc à sa juste place, sous l'angle de la systématique légale, le régime de l'art. 33a aLTVA [22]. Désormais, d'une manière générale, les prestations d'organisations d'utilité publique visant à promouvoir l'image de tiers et les prestations de tiers visant à promouvoir l'image d'organisations d'utilité publique sont hors champ de la TVA (art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA). La norme vise ainsi toutes les «prestations visant à promouvoir l'image» fournies ou reçues par des organisations d'utilité publique, définies à l'art. 3 let. j LTVA, à savoir qui sont exonérées en vertu de l'art. 56 let. g LIFD.

On aurait donc légitimement pu penser que la situation juridique est désormais clarifiée. Il n'en est rien. D'une part, la systématique légale nous contraint à des distinctions subtiles. D'autre part, la pratique, suivie par une certaine doctrine, a d'emblée favorisé une interprétation très restrictive et difficilement praticable de l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA.

Le terme de «prestation visant à promouvoir l'image de tiers» est en effet controversé en doctrine. Baumgartner/Clavadetscher/Kocher préconisent une interprétation restrictive de cette notion en posant une distinction entre la promotion de l'image, au sens strict, et la publicité [23]. Selon eux, seules les opérations qui se bornent à remercier le parrain pour le soutien seraient hors champ. Par contre, la publicité qui viserait à vanter les activités commerciales, voire les produits du sponsor, seraient imposables. Camenzind/Honauer, pour leur part, soutiennent que la notion de «*Bekanntmachungsleistung*» vise une présentation positive (amélioration de l'image) à l'égard d'un cercle large de destinataires, ce qui inclut la mention de l'activité économique du sponsor (p.ex. «*main sponsor* Banque X.»), mais ne saurait aller au-delà, ce qui exclut la mention précise des produits et services de ce dernier, qui correspond alors à de la publicité [24]. Pour Glauser, en revanche, une telle interprétation ne résiste pas une interprétation systématique de la loi, qui doit se lire en parallèle avec le nouvel art. 3 let. i LTVA [25]. Selon lui, la seule mention du sponsor sous une forme neutre qualifie de don et constitue un «non-chiffre d'affaires» qui n'est de toute façon pas imposable, sans qu'il soit nécessaire de traiter cette opération comme hors champ.

La pratique de l'AFC défend également une interprétation restrictive de cette disposition. Pour le traitement fiscal des prestations reçues et fournies par une institution d'utilité publique, l'AFC effectue une subdivision tripartite. En premier lieu, les *dons* visés à l'art. 3 lettre i LTVA sont effectivement des non-opérations qui n'intéressent pas la TVA. Il en va ainsi des contributions versées sous une forme neutre dans une publication. En second lieu, les prestations visant à *promouvoir l'image de tiers (stricto sensu)* sont certes hors champ de l'impôt (art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA), mais pour autant que le but poursuivi vise bien à associer le nom du bailleur de fonds à une manifestation ou à une organisation. Il s'agit de promouvoir l'image de ce dernier afin que son engagement social soit reconnu. En troisième lieu, les prestations *publicitaires* sont en revanche imposables. Il en va ainsi lorsque ce n'est pas la communication du soutien qui apparaît au premier rang mais la promotion d'une entreprise ou d'une organisation d'utilité publique, de ses prestations (produits vendus), ou de son activité [26].

À notre sens, l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA crée une règle nouvelle, qui s'écarte fondamentalement des distinctions subtiles de l'art. 33a LTVA [27]. La norme pose d'une manière générale que toutes les prestations des institutions d'utilité publique *visant à promouvoir l'image* de tiers (ou celle des tiers destinés à promouvoir l'image des organisations d'utilité publique) sont hors champ de l'impôt. Peu importe la forme du support utilisée (conférence, logo, brochure ou rapport annuel, p.ex.). Cela dit, sous l'angle systématique, ce type de prestations peut également tomber sous la qualification de *dons*, au sens de l'art. 3 let. i LTVA. Selon cette disposition, les dons, qui constituent des non-opérations, sont des libéralités consenties à un tiers sans qu'aucune contreprestation ne soit attendue, soit notamment lorsqu'elles sont mentionnées une ou plusieurs fois *sous une forme neutre* dans une publication, même en cas d'indication de la raison sociale du do-

nateur ou de reproduction de son logo. L'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA serait dénué de portée, s'il devait se borner à ne viser que les renseignements neutres qui n'entrent de toute façon pas dans le champ d'application de la TVA car ils qualifient de dons, en vertu de l'art. 3 let. j LTVA [28].

En conséquence, à notre avis, il convient de procéder en deux étapes. Dans un premier temps, il s'agit de vérifier si la prestation promotionnelle ne qualifie pas de don (art. 3 let. i LTVA). Il en va ainsi, par exemple, d'une fondation d'utilité

«La question qui demeure est de savoir s'il convient d'opérer une distinction complémentaire entre prestations destinées à promouvoir l'image de tiers au sens strict et les prestations de publicité.»

publique qui mentionne d'une façon neutre sur son site un remerciement à l'égard d'une banque qui la soutient périodiquement, tout en ajoutant son logo et l'activité de cette dernière [29]. Il en va de même des contributions promotionnelles versées par des institutions d'utilité publique, dont les bénéficiaires ne font que mentionner de façon neutre le nom de l'organisme d'utilité publique dans des publications [30]. Pour être qualifié de don, la communication doit toutefois être neutre, c'est-à-dire ne pas faire référence aux qualités professionnelles du sponsor ou de ses produits [31]. Dans cette hypothèse, l'opération qualifie de «non-opération»; elle n'intéresse pas la TVA et n'a aucune influence sur le droit à déduire l'impôt préalable. Dans un second temps, les prestations qui vont au-delà d'une simple mention neutre mais qui restent destinées à promouvoir l'image d'organisation d'utilité publique (ou, réciproquement les prestations d'organisations d'utilité publique destinées à promouvoir les tiers) ne sont pas non plus imposables, mais sont alors hors champ (art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA). Les montants reçus à ce titre vont ainsi réduire le droit à récupération de l'impôt préalable.

La question qui demeure est de savoir s'il convient d'opérer une distinction complémentaire entre prestations destinées à promouvoir l'image de tiers *au sens strict* et les prestations de publicité. À notre sens, l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA est rédigé de manière très générale et ne mentionne aucune exigence quant aux modalités des prestations de promotion d'image. Ce qui est déterminant selon nous, une fois la qualification de don exclue, c'est (i) la *promotion de l'image de tiers* et (ii) la participation d'une *organisation d'utilité publique*. La promotion de l'image est un terme déjà utilisé par le Tribunal fédéral pour qualifier les opérations de sponsoring. Si l'on reprend d'ailleurs la définition du sponsoring imposable, dans le *leading case* du festival de Davos précité, on constate que le versement effectué par une entreprise commerciale, en faveur d'un festival de musique, et destiné à améliorer son

image aux yeux du public, a été qualifié de prestation publicitaire. Le Tribunal fédéral s'exprime en ces termes:

«Par sponsoring, on entend en général 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 des domaines semblablement importants du point de vue de la politique de l'entreprise et qui visent en même temps des buts de marketing et de communication liés à leur propre entreprise [32].»

À l'époque, on justifiait l'imposition par le fait que la prestation est destinée à améliorer l'image et est donc publicitaire. On voit mal comment soudainement les mêmes prestations, toujours destinées à promouvoir l'image, et clairement visées par le texte de l'art. 24 al. 2 ch. 27 LTVA, ne sont pas hors champ, bien qu'elles visent principalement le même objectif!

Sont ainsi réputées prestations visant à promouvoir l'image de tiers, toutes les prestations de parrainage, portées à la connaissance du public, d'une manière qui va au-delà de la simple mention sous une forme neutre dans une publication. Le but poursuivi par une prestation visant à promouvoir l'image de tiers est d'associer le nom du bailleur de fonds aux activités effectuées par l'organisation d'utilité publique et, en retour, d'améliorer la perception du public à son égard. En conséquence, tous les remerciements de l'entité sponsorisée qui tendent à associer le sponsor avec l'activité de l'entité d'utilité publique et contribuent ainsi à améliorer son image sont hors du champ de l'impôt. Il paraît ainsi évident que les remerciements qui vantent les mérites de l'entreprise sponsor, par exemple en mentionnant ses actions philanthropiques, sa gouvernance respectueuse du développement durable, ou ses méthodes tendant à soigner le bien-être de son personnel constituent indiscutablement des félicitations qui améliorent l'image du donateur. Mais il en va de même des remerciements qui, d'une manière générale, permettent d'associer le sponsor et l'entreprise parraine. Le critère essentiel de l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA est ainsi l'octroi d'une prestation de promotion de l'image (y compris la publicité) qui est liée aux activités spécifiques l'entreprise sponsorisée. De ce point de vue, l'exemple du bus destiné à une association d'utilité publique, donné par l'AFC dans sa brochure, est révélateur des difficultés pratiques insurmontables de la pratique restrictive de l'administration [33]. Selon l'AFC, faute d'avoir mentionné à côté du logo «avec l'aimable soutien», la remise d'un bus, estimé à CHF 50 000 est imposable. La mention du logo améliore pourtant indiscutablement l'image de l'entreprise donataire et l'associe aux activités de l'organisme. C'est bien cela qui est déterminant à rigueur du texte légal. Le peintre, qui a oublié la mention supplémentaire, et sans doute travaillé bénévolement, n'imaginait probablement pas la gravité de son erreur...

3.3 Les autres opérations imposables

Dans la mesure où elles ne tombent pas expressément sous la liste de l'art. 21 al. 2 LTVA, les autres opérations effectuées par des institutions d'utilité publique, effectuées à titre onéreux, sont soumises à TVA. En pratique, on songera en particulier aux prestations de restauration (cafétéria) [34], à la vente de

marchandises ou d'objets (livres, merchandising), voire même à la vente d'œuvres d'art d'une institution (en dehors des cas visés au chiffre 17 ci-dessus). Il en va de même de la vente d'articles (guides, «merchandising») dans le cadre des musées, ainsi que les éventuelles contre-prestations pour la visite gui-

«Le traitement fiscal des subventions a été controversé dès le départ. Lors de l'entrée en vigueur de la TVA, la pratique a eu tendance à distinguer entre <vraies> et <fausses> subventions.»

dée, ou la location d'œuvres en vue de leur exposition dans d'autres musées [35]. En outre, les versements publicitaires, qui vont au-delà des conditions de l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA, notamment faute d'être associés à un événement ou aux activités d'une entité d'utilité publique (services publicitaires dans les médias p. ex.), seront également imposables [36].

De plus, même pour les opérations hors champ, il reste possible pour les institutions d'utilité publique d'opter en faveur de l'imposition (art. 22 LTVA), sous réserve des cas visés à l'art. 22 al. 2 LTVA). Cette faculté peut s'avérer intéressante pour les institutions qui doivent supporter d'importants montants d'impôt préalable en amont. On verra toutefois que, notamment en matière culturelle, l'option n'est pas souvent favorable car le droit à récupération est parfois diminué en proportion d'éventuelles subventions reçues qui réduiront d'autant le droit à récupération (voir art. 33 al. 2 LTVA).

4. LE TRAITEMENT FISCAL DES SOURCES DE REVENUS DE L'INSTITUTION

4.1 Le financement (apports et prêts). Comme rappelé ci-dessus, la TVA est due sur des prestations à titre onéreux. Les apports et prêts représentent des moyens de financement qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA [37]. En conséquence, ils sont sans influence sur le droit de récupération de l'impôt préalable.

4.2 Les dons. La qualification de don est essentielle. En effet, le don est traité comme une non-opération (art. 18 al. 2 let. d, qui renvoie à l'art. 3 let. i LTVA). De plus, en tant que tel, il n'a aucune influence sur la déduction de l'impôt préalable, dès lors qu'il n'entre pas dans le champ d'application de la LTVA [38]. Sont qualifiées de dons les libéralités consenties à un tiers sans qu'aucune contre-prestation ne soit attendue (art. 3 let. i LTVA) [39]. Le critère essentiel pour définir le don, au sens de la TVA, est donc bien l'absence d'une prestation effectuée par le bénéficiaire, en échange du don. Le don provient d'une source autre qu'une collectivité publique; si la libéralité est consentie par une collectivité publique, elle constitue alors en principe une subvention. Le donateur consent librement le versement et n'attend aucune contrepartie de la part du bénéficiaire.

Sont également considérées comme des dons les libéralités mentionnées, une ou plusieurs fois sous une forme neutre

dans une publication, même en cas d'indication de la raison sociale du donateur ou de reproduction de son logo (art. 3 let. i ch. 1 LTVA). Cette règle nouvelle, on l'a vu, déroge à la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue sous l'ancien droit en matière de sponsoring [40]. En effet, désormais, une prestation du sponsorisé, dans la mesure où elle demeure dans les limites de l'art. 3 let. i chif. 1 LTVA, (notamment, utilisation d'une forme «neutre») sera traitée comme un don. Ainsi, même les dons versés par une *entreprise commerciale* faisant l'objet de remerciements de la part du sponsorisé, institution d'utilité publique, n'est plus une prestation imposable [41].

Les cotisations de membres passifs ou les contributions de donateurs à des associations ou à des organisations d'utilité publique sont aussi traitées comme des dons (art. 3 let. i chif. 2 LTVA). Ces contributions sont également considérées comme des dons lorsque l'organisation d'utilité publique accorde à titre volontaire au donateur des privilèges entrant dans le cadre de son but statutaire, «pour autant qu'elle informe le donateur qu'il ne peut se prévaloir de ces privilèges» (art. 3 let. i ch. 2 in fine LTVA). Il en découle qu'en l'absence de prestations spécifiques de la part de l'institution d'utilité publique à l'égard de ces généreux donateurs, ces contributions sont considérées comme des dons.

4.3 Les subventions. Le traitement fiscal des subventions a été controversé dès le départ [42]. Lors de l'entrée en vigueur de la TVA, la pratique a eu tendance à faire une distinction entre «vraies» et «fausses» subventions. Dès lors qu'une subvention constitue la contre-prestation de la prestation fournie par le bénéficiaire, il y a un rapport d'échange et la subvention ne mérite pas cette qualification (elle est donc «fausse») car elle constitue la base imposable [43]. A l'inverse, si la subvention ne s'inscrit pas dans un rapport d'échange, la TVA n'est pas due («vraie» subvention). Dans cette optique, la subvention n'est pas une opération TVA et ne devrait donc pas avoir d'influence sur le droit à déduction de l'impôt préalable [44]. Pour autant, le Tribunal fédéral n'a pas retenu cette distinction [45]. Selon lui, les biens et services acquis grâce aux subventions sont partiellement acquis à des fins non imposables car le prix de la prestation fournie a été diminué par la subvention [46]. Ouvrir le droit à déduction consisterait ainsi à offrir une exonération sans base légale qui correspondrait à une «nouvelle subvention» [47].

La LTVA ne définit pas précisément la notion de subventions [48]. L'AFC, en pratique, définit les subventions et autres contributions de droit public comme des avantages appréciables en argent qu'une collectivité publique consent à titre non onéreux, soit sans que le bénéficiaire fournisse une contrepartie directe [49]. Elles visent notamment à assurer ou promouvoir la réalisation d'une tâche d'intérêt public que le bénéficiaire a décidé d'assumer (art. 29 let. a et d, OTVA; p. ex. aides financières au sens de l'art. 3 al. 1 LSu) ou à atténuer ou compenser les charges financières d'une tâche prescrite par la loi (p. ex. indemnités au sens de l'art. 3 al. 2 lettre a LSu) accomplie hors rapport de prestations (art. 29 let. b et d OTVA) [50]. On trouve également une définition en droit fédéral dans la loi fédérale sur les subventions. La loi fédérale sur les subventions distingue les aides des indemnités. Les

«aides financières» sont définies comme les «avantages monnayables accordés à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale aux fins d'assurer ou de promouvoir la réalisation d'une tâche que l'allocataire a décidé d'assumer» [51]. Quant aux indemnités, ce sont des «prestations accordées à des bénéficiaires étrangers à l'administration fédérale et destinées à atténuer ou à compenser les charges financières découlant de l'accomplissement» de tâches de droit public (art. 3 al. 2 LSu).

Le nouveau droit entérine, à l'art. 18 al. 2 LTVA, la notion de non-opération. En ce sens, la distinction entre vraies et fausses subventions demeure applicable car seules sont concernées par cette disposition les (vraies) subventions qui ne sont pas offertes dans le cadre d'un rapport d'échange. Le Message confirme cette opinion. Il s'exprime ainsi:

«Du point de vue de la systématique de la TVA, il faut toujours examiner, dans le cadre des subventions, si les paiements en question constituent une contre-prestation versée pour une prestation. Peu importe la manière dont ces paiements sont dénommés» [52].

Dans cette hypothèse, il s'agit de fausses subventions. En principe, on reconnaît que les subventions ne visent que des non-opérations reçues des pouvoirs publics [53]. Or, en règle générale, dans le domaine de l'utilité publique, les tâches effectuées et subventionnées sont destinées à un cercle indéterminé de bénéficiaires [54]. Il en découle que les subventions reçues par des institutions d'utilité publique seront souvent des vraies subventions, car fournies sans contrepartie. Dès lors, il conviendra de vérifier si l'art. 33 al. 2 LTVA s'applique, avec notamment comme conséquence une réduction de la déduction de l'impôt préalable. À noter que la notion de subvention, visée à cette disposition, doit s'interpréter de manière restrictive [55].

4.4 Le sponsoring. Le sponsoring vise, on l'a vu, les fonds reçus par l'institution, en échange de prestations de mise en valeur de l'entreprise ou de la personne qui les versent. Ces versements constituent une source de revenus pour l'institution qui les reçoit. Le traitement fiscal de ces versements a été analysé plus haut [56]. Nous avons vu que l'art. 21 al. 2 ch. 27 LTVA traite désormais les prestations de mise en valeur de l'entreprise comme des versements hors champ de l'impôt, dans la mesure où ces versements ne qualifient pas de dons, au sens de l'art. 3 let. i LTVA. On notera que, pour les entreprises qui les effectuent, les versements de sponsoring sont généralement déductibles des impôts directs en tant que frais d'acquisition du revenu (publicité) et cela, même si ces versements sont hors champ de TVA auprès des bénéficiaires.

En substance, comme relevé plus haut, il convient désormais de distinguer les dons (par définition sans contrepartie), les prestations de promotion d'image (hors champ), et les opérations de communication (imposables). Il est admis qu'une institution d'utilité publique, destinataire d'une contribution, ne fournit pas de prestation, si elle ne fait que mentionner, sous une forme neutre, dans des publications de son choix, une ou plusieurs fois, le nom ou la raison sociale du donateur, ou qu'il reproduit simplement le logo de celui-ci (art. 3 let. i LTVA) [57]. En revanche, lorsque ce même destinataire associe une entreprise à ses activités ou une ma-

nifestation et vise par-là à promouvoir l'image de l'entreprise qui lui accorde un parrainage, l'opération est hors champ de la TVA (art. 21 ch. 27 LTVA). Ce n'est que si le cadre de la promotion d'image est dépassé, notamment parce que la presta-

«En substance il convient désormais de distinguer les dons (par définition sans contrepartie), les prestations de promotion d'image (hors champ) et les opérations de communication (imposables).»

tion versée par une entreprise ne vise pas à s'associer aux activités de l'institution philanthropique, que l'opération est alors imposable.

4.5 Les cotisations. Dans le passé, des délimitations délicates ont été effectuées entre les «vraies» cotisations, traitées comme des non-opérations, et les «fausses» cotisations qui se déroulent dans le cadre d'un rapport d'échange [58]. Ainsi, sous l'ancien droit, le Tribunal fédéral a confirmé que le versement de cotisations statutaires versées par des membres pour réaliser le but d'une association ne se situe pas dans un rapport d'échange, faute de représenter la contrepartie d'une prestation imposable. On parle alors de «vraies cotisations» [59]. Ce n'est que si l'association fournit une prestation spécifique à quelques membres («fausses» cotisations) que celle-ci devient une prestation, au sens de la TVA. En l'espèce, notre Haute Cour a jugé que les contributions versées par les donateurs à la REGA représentaient la contrepartie d'une prestation soumise à TVA car cette entité promettait dans ses conditions générales la remise des coûts de l'intervention de secours au bienfaiteur, même si sa motivation principale était d'assurer un soutien financier à la REGA.

Le nouveau droit précise le régime applicable. En premier lieu, certaines cotisations peuvent être qualifiées de dons et, partant, ne pas faire partie de la prestation imposable (art. 18 al. 2 LTVA). Il en va ainsi des cotisations de membres *passifs* ou de contributions de donateurs à des associations ou à des organisations d'utilité publique. Il en va de même des contributions des donateurs lorsque l'organisation d'utilité publique accorde à titre volontaire au donateur des privilèges entrant dans le cadre de son but statutaire, pour autant qu'elle informe le donateur qu'il ne peut se prévaloir de ces privilèges (art. 3 let. i LTVA). Dans cette hypothèse, ces cotisations sont traitées comme des non-opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application et n'ont pas d'impact sur le droit à récupérer l'impôt préalable. En second lieu, dans la mesure où elles ne qualifient pas de dons, selon cette disposition, les prestations des organismes sans but lucratif fournies à leur membre moyennant une cotisation statutaire sont hors champ de la TVA (art. 21 al. 2 ch. 13 LTVA). Il en découle que les cotisations des membres *actifs* d'un organisme d'uti-

lité publique sont en règle générale hors champ de la TVA, dans la mesure où elles sont fixées par les statuts, et qu'elles donnent droit en contrepartie à une prestation identique pour chaque membre ou catégorie de membre[60]. La notion de membre passif vise essentiellement le lien entre le membre de l'association et la cotisation versée. Partant, tout membre dont la cotisation est liée à un avantage spécifique, qui va au-delà du simple soutien financier de l'association, est considéré comme actif[61]. En troisième lieu, il faut encore s'assurer, dans chaque cas, s'il n'y a pas un échange de prestations entre la cotisation du membre (actif) et une prestation de

«Si l'on veut favoriser les organismes d'utilité publique, il convient de se concentrer sur les prestations qu'ils reçoivent ou fournissent.»

l'institution[62]. En effet, dans la mesure où l'entité fournit des prestations spéciales à certains membres, dans le cadre d'un rapport d'échange, il s'agit alors d'une «fausse» cotisation qui est alors imposable[63].

Il y a donc potentiellement trois situations fiscales différentes, comme l'exemple suivant, inspiré de l'information TVA 05, le démontre. Un chœur mixte, sous forme d'association d'utilité publique, est formé de membres qui participent régulièrement aux répétitions et aux concerts et versent une cotisation annuelle de CHF 60, ainsi que de membres passifs qui paient une cotisation annuelle qui leur donne des rabais aux entrées[64]. Pour les premiers, les (vraies) cotisations ne qualifient pas de dons, mais sont hors du champ de la TVA (art. 21 ch. 13 LTVA), tandis que pour les seconds la cotisation ne fait pas partie du champ de la TVA et qualifie de non-opération (art. 3 let. i LTVA). En revanche, si le chœur mixte offre un concert à un des membres, en échange d'une (fausse) cotisation exceptionnelle, l'opération est alors dans un rapport d'échange et soumise à TVA.

5. ASSUJETTISSEMENT

En règle générale, est assujetti quiconque exploite une entreprise, même sans but lucratif et quelle que soit la forme juridique de l'entreprise et le but poursuivi, pour autant que cette entreprise fournisse des prestations sur le territoire suisse, ou a son siège, son domicile ou un établissement stable sur ce territoire (art. 10 al. 1 LTVA). L'assujettissement suppose une activité commerciale *durable*. Selon le Tribunal fédéral, le caractère durable d'une activité se juge d'après l'ensemble des circonstances, à savoir notamment certains critères (objectifs) tels que:

«un engagement portant sur plusieurs années, une action planifiée, une activité conçue pour se répéter, la réalisation de plusieurs opérations, l'exécution de plusieurs actions du même genre pendant une même période, l'intensité de l'activité, la participation au marché, l'exercice d'une entreprise commerciale, la manière de se présenter vis-à-vis des autorités»[65].

En l'espèce, une association pour l'organisation du 150^e anniversaire de la Confédération, bien que fondée pour un événement ponctuel, a été considérée comme effectuant une activité durable, car elle a existé depuis plusieurs années et développé une activité régulière pour réaliser cet anniversaire. En revanche, pour être durable, l'activité doit tout de même se déployer dans le temps. À notre sens, une action unique ou une vente de bienfaisance non répétitive ne remplit pas la condition de durabilité. Il en va différemment si, par exemple, une institution d'utilité publique commence à vendre de manière systématique et planifiée des œuvres d'art sur une certaine durée.

La loi libère toutefois de l'assujettissement les entreprises qui réalisent en l'espace d'un an, sur le territoire suisse et à l'étranger, un chiffre d'affaires total inférieur à CHF 100 000 de prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt (art. 10 al. 2 let. a LTVA). Il en découle déjà des situations fréquentes de libération en matière de philanthropie, dès lors que le chiffre d'affaires imposable est souvent inférieur au seuil de TVA. En effet, de nombreuses opérations fournies par les institutions d'utilité publique sont hors champ de TVA.

En outre, sont également libérées de TVA les institutions qui réalisent, en l'espace d'un an, sur le territoire suisse et à l'étranger, au titre de société sportive ou culturelle sans but lucratif et gérée de façon bénévole ou d'institution d'utilité publique, un chiffre d'affaires total ou inférieur à CHF 150 000, à partir de prestations qui ne sont pas hors champ de l'impôt (art. 10 al. 2 let. c LTVA). Une institution d'utilité publique est une organisation qui répond aux critères définis pour l'impôt fédéral direct, au sens de l'art. 56 let. g LIFD (art. 3 let. j LTVA). En pratique, l'AFC se fonde sur l'attestation de l'administration fiscale cantonale exemptant totalement l'organisation de l'impôt fédéral direct[66].

Il en découle que de nombreuses institutions d'utilité publique ne sont pas assujetties. En effet, outre que la plupart des prestations qu'elles fournissent sont hors champ de TVA, le seuil d'assujettissement est plus élevé pour les autres activités. Au surplus, la condition de la régularité et de la durabilité pourrait poser des difficultés pour l'assujettissement.

L'entreprise peut toutefois *renoncer* à cette libération (art. 11 LTVA). En matière de philanthropie, cette possibilité mérite d'être étudiée, notamment si l'institution supporte des montants importants de TVA préalable en amont. En effet, dans cette éventualité, elle pourra déduire de la TVA due la TVA supportée en amont.

6. CONCLUSION

Le traitement fiscal de la philanthropie en matière de TVA pose des questions trapues. Le législateur doit tenir compte du fait que, contrairement aux impôts directs, la TVA frappe les opérations effectuées par des assujettis et, conformément au but de la loi, l'assujetti ne doit pas supporter l'impôt mais bien le consommateur final. Il en découle que la solution, parfois préconisée, d'exempter les organismes d'utilité publique, à l'instar des impôts directs, n'est pas nécessairement la bonne approche. Si l'on veut favoriser les organismes d'utilité publique, il convient de se concentrer sur les prestations qu'ils reçoivent ou fournissent.

La nouvelle loi permet ainsi de mieux cerner les opérations effectuées dans un but d'utilité publique. En effet, la plupart d'entre elles sont désormais hors champ de TVA, y compris les versements liés au sponsoring (promotion de l'image de tiers) qui ont soulevé de très nombreux problèmes de par le passé. De plus, les institutions d'utilité publique seront souvent également libérées de l'assujettissement en raison du seuil spécifique de CHF 150 000.

Cela dit, la position des entités d'utilité publique continue de soulever des controverses, soit notamment l'interprétation de la notion de prestations visant à promouvoir l'image de tiers, respectivement d'organisations d'utilité publique visées à l'art. 21 ch. 27 LTVA. L'interprétation restrictive proposée par certains auteurs ne résiste pas à l'interprétation littérale et systématique de la loi. D'une part, la notion de prestation visant à promouvoir l'image de tiers correspond en substance à celle du sponsoring, telle que reconnue par la jurisprudence du Tribunal fédéral dans le passé. D'autre part, les libéralités mentionnées sous une forme neutre dans une publication (même en cas d'indication de la raison sociale

du donateur ou de reproduction de son logo) sont de toute façon traitées comme des dons qui, faute de lien avec une contrepartie, constituent des non-opérations (art. 3 let. i LTVA). Cela dit, la mise hors champ d'une activité philanthropique peut s'avérer coûteuse pour certaines institutions qui supportent en amont d'importants montants de TVA qui leur seraient facturés par des tiers (frais de sécurité, informatique, services divers, etc.). Dans cette éventualité, une éventuelle option en faveur de l'imposition mérite d'être étudiée. Cette solution nécessite alors de vérifier l'ampleur du pourcentage de déduction de l'impôt préalable. On rappellera notamment que pour les institutions subventionnées, la loi confirme la non-possibilité de récupérer la TVA en proportion des fonds provenant de (vraies) subventions, au sens de l'art. 18 let. a à c LTVA (art. 33 al. 2 LTVA). En définitive, pour les entités philanthropiques, une fois les controverses d'interprétation aplanies, une ultime solution favorable serait que le législateur accepte un jour de traiter les subventions comme des dons et, ainsi, de supprimer la perte proportionnelle du droit à la récupération de l'impôt préalable. ■

Notes: 1) L'auteur a également été membre de la Commission fédérale de recours en matière de contributions (CRC) dès sa création en 1994, jusqu'à sa dissolution, au 31 décembre 2006, en parallèle à la création du Tribunal administratif fédéral (TAF). 2) Voir art. 56 lettre g LIFD; 23 lettre f LHID. 3) La nouvelle LTVA prévoit notamment que les activités considérées comme hors champ de l'impôt peuvent désormais également être imposées volontairement (option) par la simple déclaration de l'imposition dans le décompte TVA. À cet égard, une mention de la TVA dans la facture n'est plus impérativement nécessaire. 4) Mollard P./Oberson X./Tissot Benedetto A., *Traité TVA*, Bâle 2009, p. 3. 5) Baumgartner I./Clavadetscher D./Kocher M., *Vom Alten zum Neuen Mehrwertsteuergesetz*, Langenthal 2010, p. 23. 6) Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-1383/2015 du 4 mars 2016 consid. 2.3 confirmé par l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_307/2016 du 8 décembre 2016 consid. 5. 7) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 36. 8) Message du Conseil fédéral du 25 juin 2008 sur la simplification de la TVA, FF 2008, p. 6277ss, 6302 (cité : Message sur la simplification 2008). 9) On ne confondra pas les opérations qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA (visées à l'art. 18 al. 2 LTVA) de celles qui sont hors champ de la TVA (au sens strict) qui sont énumérées à l'art. 21 al. 2 LTVA, voir Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 170. 10) Les soins de base, soit les services fournis dans le cadre de soins à domicile ou en EMS, ne constituent pas des traitements médicaux mais bénéficient de l'exonération au sens impropre de l'art. 21 al. 2 ch. 4 LTVA s'ils ont été prescrits par un médecin. Voir à ce sujet l'arrêt du TAF A-1204/2012 du 14 février 2014 consid. 3.2.2. Voir également l'Info TVA N° 04 Objet de l'impôt, ch. 6.5. 11) En ce sens, AFC, Info TVA 23, Culture ch. 3.1.1. 12) Voir Message sur la simplification 2008, p. 6353. 13) Arrêt du Tribunal fédéral du 13 février 2002, Archives, vol. 72, p. 231s. 14) Arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 2003, RDAF 2003 II, p. 394ss, 405. 15) Arrêt du Tribunal fédéral du 8 janvier 2003, RDAF 2003 II, p. 405. 16) La question du splitting

était d'ailleurs controversée. Pour notre part, nous l'avions proposée à l'époque, voir X.Oberson, la TVA appliquée au sport, l'Expert-comptable suisse 2003, p. 790ss. 793; voire toutefois, Glauser P.M., *Sponsoring et TVA* l'Expert-comptable suisse 2005, p. 886ss, 890; Ciwy A., *TVA et sponsoring*, Genève/Zürich/Bâle 2014, p. 16. 17) Arrêt du Tribunal fédéral du 1^{er} juillet 2004, RDAF 2005 II, p. 92ss. 18) Voir aussi la critique de Glauser, op. cit. (2005), p. 889. 19) ATF du 5 février 2010, 2C_442/2009. 20) AFC, Info TVA 04, Objet de l'impôt, Janvier 2010, ch. 6.27.3. 21) Glauser, op. cit. (2005), p. 886, 893; AFC Instructions 2001, ch. 416; Brochure n° 19 sur la formation et la recherche, ch. 7.2.1. 22) Voir aussi, le Message sur la simplification (2008), p. 6353, qui parle de règlement «à l'endroit correct du point de vue de la systématique». 23) Baumgartner/Clavadetscher/Kocher, op. cit. p. 160s. 24) Camendzind A./Honauer N./Vallender K.A./Jung M./Probst S., *Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)*, 3^e éd., Berne 2012, p. 306. 25) Glauser P.M., *Subventions, dons et sponsoring*, Archives 79 (2010/11), p. 1ss, 27; le même, in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson (éd.), n. 226ss ad art. 3 LTVA (2015). 26) AFC, Info TVA 04, Objet de l'impôt, ch. 6.27.3. 27) Dans le même sens, Mollard, in: Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 113. 28) Glauser, op. cit. (2010/11), p. 28. 29) En ce sens, AFC Info TVA 23 concernant le secteur Culture (2010), p. 14, qui mentionne toutefois que cette mention est «exclue du champ de l'impôt». A notre sens, il s'agit d'une non-opération qui n'entre pas dans le champ d'application de la TVA (art. 18 al. 2 LTVA). Celle-ci ne réduit pas le droit à récupération de l'impôt préalable (don) (art. 33 al. 1 LTVA). 30) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 192; Message sur la simplification (2008), p. 6353. 31) Glauser, op. cit. (2015), n. 229 ad art. 3 lettre i LTVA. 32) ATF du 8 janvier 2002 = RDAF 2003 II, p. 403 (c'est nous qui soulignons). 33) AFC, Info TVA 04, Objet de l'impôt, ch. 6.27.4, page 79. 34) A noter que le taux réduit sera le cas échéant applicable s'il n'existe pas d'installations pour la consommation (tables ou bar); AFC, Info TVA 23 (2010),

p. 30, ch. 7.2.4. 35) AFC, Info TVA 23 (2010), p. 30, ch. 7.2.4. 36) Voir aussi, Glauser, op. cit. (2015), n. 235 ad art. 3 lettre i LTVA. 37) Voir aussi Glauser, op. cit. (2010/11), p. 8. 38) On notera qu'initialement le projet de loi entendait prévoir, comme pour les subventions, une exception au système, et donc réduire le montant de l'impôt préalable en cas de don. Le Parlement ne l'a pas suivi (voir art. 33 LTVA). 39) Pour certains, la loi est ici imprécise car elle confond la prestation et la contre-prestation, définies respectivement à l'art. 3 lettre c et lettre f LTVA, voir Cywie, op. cit. (2014), p. 40. 40) Voir supra, III. B. 41) Cywie, op. cit. (2014), p. 13; Glauser, op. cit. (2010/11), p. 23. 42) Pour l'ancien droit, voir Riedo D., *Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht*, in: *Mélanges CRC*, Lausanne 2004, p. 117ss. 43) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 730. 44) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 731. 45) ATF 126 II 456; ATF du 1 mars 2001, Archives 71, p. 254; Glauser, op. cit. (2010/11), p. 9. 46) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 731. 47) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 731. 48) Message sur la simplification (2008), p. 6505. 49) AFC, Info TVA 05, ch. 1. 50) Arrêt du Tribunal administratif fédéral A-3044/2009 du 21 décembre 2011 consid. 3.1.1. 51) Art. 3 de la loi fédérale sur les aides financières et des indemnités (loi sur les subventions) du 5 octobre 1990, RS 616.1. 52) Message sur la simplification (2008), p. 6505. 53) Glauser, op. cit. (2010/11), p. 17; Info TVA 05 ch. 1.1. 54) En ce sens également, à propos des prestations culturelles notamment, Message sur la simplification (2008), p. 6505. 55) Glauser, op. cit. (2010/11), p. 17. 56) Voir supra III. B. 57) AFC, Info TVA 05, Subventions et dons, ch. 2.2. 58) Camendzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, op. cit. p. 308. 59) ATF 2C_202/2011 du 24 octobre 2011, consid. 3.2. 60) AFC, Info TVA 05, Subventions et dons, ch. 2.3.1. 61) Glauser, op. cit. (2015), n. 252 ad art. 3. 62) Mollard/Oberson/Tissot Benedetto, op. cit. p. 200. 63) Camendzind/Honauer/Vallender/Jung/Probst, op. cit. p. 309. 64) AFC, Info TVA 05, ch. 2.3.1. 65) ATF du 27 mai 2002, RDAF 2003 II 14, 17. 66) Voir par exemple, AFC, Info 05, Subventions et dons, ch. 2.3.2.