

Sponsoring et TVA

Une analyse de la jurisprudence du Tribunal fédéral et de ses conséquences

Depuis toujours, le monde des arts et de la culture compte sur le soutien financier de «généreux donateurs». En retour, ces derniers partagent le prestige de ceux qu'ils ont parrainés. Laurent de Médicis, François I^{er} ou encore Louis XIV sont ainsi entrés dans l'histoire comme les mécènes ayant contribué à l'art de leur époque. Plus récemment, cette tendance s'est encore développée pour s'étendre à des domaines comme le sport, les œuvres sociales, la recherche et l'éducation, voire même la politique [1].

1. Introduction

Aujourd'hui, ce phénomène est devenu incontournable et le financement par des organismes privés fait désormais partie intégrante du monde sportif, culturel et socio-politique.

Dans ce contexte, la question du traitement TVA des montants reçus par les bénéficiaires s'est rapidement posée et a conduit à plusieurs procédures devant le Tribunal fédéral, dont l'issue a donné naissance à une polémique telle que le Parlement en fut saisi et modifia la loi [2]. Aussi, il nous paraît justifié de faire le point sur cette question particulièrement importante. Après avoir rappelé quelques principes fondamentaux en matière de TVA (cf. 1.1), nous nous arrêterons sur les notions de *sponsoring* et de *donation* en droit civil (cf. 1.2.1) et en droit fiscal des impôts directs (cf. 1.2.2). Nous passerons ensuite en revue la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de *sponsoring* et de TVA (cf. 2.1) pour en examiner les conséquences (cf. 2.2). Enfin, nous nous pencherons sur la nouvelle disposition adoptée récemment par le Parlement en la matière, soit l'article 33a LTVA, pour en analyser la portée et certaines questions d'interprétation (cf. 3).

1.1 Rappel de quelques principes TVA

Sans entrer dans le détail, il convient tout d'abord de rappeler que, conformément à son objet (art. 5 LTVA), la TVA est prélevée [3] sur (i) une livraison de biens ou une prestation de services, (ii) rendue à titre onéreux, (iii) sur territoire suisse et (iv) qui n'est pas

exclue du champ de l'impôt [4]. Dans le contexte du *sponsoring*, le caractère onéreux joue un rôle essentiel, en particulier lorsqu'il s'agit de délimiter cette notion avec celle de *donation*. En effet, qu'il s'agisse d'une livraison ou d'une prestation de services, l'opération n'est soumise à la TVA que si elle donne lieu à une contre-prestation payée par le destinataire ou par un tiers à sa place [5]. Cette condition est d'autant plus importante que l'existence de la contre-prestation représente à la fois la *conditio sine qua non* du prélèvement de l'impôt et la base de calcul pour la détermination du montant dont le contribuable doit s'acquitter [6]. Non seulement l'opération doit donner lieu à une rémunération du prestataire, mais il faut aussi – comme l'indique le Tribunal fédéral – «[...] qu'il y ait un lien économique entre la prestation et la contre-prestation, de même qu'un rapport causal direct entre les deux [avec renvois à d'autres arrêts]. S'il n'y a pas d'échange de prestations, il ne peut pas être question d'un chiffre d'affaires imposable» [7, 8]. Cela étant, la contre-prestation n'est pas nécessairement due juridiquement: il suffit qu'elle soit payée en relation avec la prestation fournie [9].

Ainsi, dans le domaine du *sponsoring*, l'élément-clé consiste à déterminer si l'opération intervient à titre onéreux ou non. Dans l'affirmative, elle entre potentiellement dans le champ de l'impôt. Dans la négative, elle ne peut être soumise à la TVA. Se pose alors la question d'une éventuelle réduction de la récupération de l'impôt préalable en raison de ce «non-chiffre d'affaires». Aborder ce dernier point dépasserait largement le cadre de cette contribution. Rappelons simplement ici que l'administration et la jurisprudence considèrent qu'une diminution proportionnelle du droit à l'impôt en amont se justifie dans ce cas, ce qu'une partie de la doctrine conteste toutefois [10].



Pierre-Marie Glauser, Dr. iur., lic. oec. HSG, expert fiscal diplômé, avocat, Etude Oberson & Associés, Membre du Centre de compétence de la Chambre fiduciaire, professeur de fiscalité à l'Université de Lausanne (HEC), Genève et Lausanne

Si l'opération intervient à titre onéreux, on doit encore se demander si les autres conditions requises pour le prélèvement de l'impôt sont remplies, en particulier si la prestation est localisée sur territoire suisse et n'est pas exclue du champ de l'impôt. En matière de *sponsoring* ces deux questions ne soulèvent pas de réelles difficultés matérielles. S'agissant d'une prestation de services, l'opération de *sponsoring* entre en effet dans la catégorie des services *immatériels* énumérés à l'article 14 al. 3 LTVA (plus précisément article 14 al. 3 let. b); elle est de ce fait localisée là où se trouve le destinataire de la prestation, c'est-à-dire le *sponsor* [11]. Par ailleurs, l'opération n'entre pas dans l'une des exonérations prévues par l'article 18 LTVA.

Enfin, il est utile de rappeler que la TVA, contrairement aux impôts directs, ne connaît pas d'exonération *subjective* liée à la nature de l'activité déployée par une entité [12]. Une société *sponsorisée*, même si elle poursuit un but de pure utilité publique, ne peut échapper à l'assujettissement TVA en avançant le caractère désintéressé de son activité, sous réserve de l'application de l'article 33a LTVA dont il sera question ci-dessous [13].

1.2 Sponsoring et donation en droit civil et dans le domaine des impôts directs

1.2.1 Droit civil

1.2.1.1 Donation

Le droit civil régit la donation aux articles 239ss CO. Elle peut être définie comme «un contrat par lequel une personne s'oblige à faire entre vifs une attribution de biens à une autre sans contre-prestation correspondante» [14]. La donation se caractérise en droit civil par: (i) une *attribution de biens* qui s'accompagne de l'appauvrissement du donateur et, par voie de conséquence, de l'enrichissement du donataire; (ii) l'absence de contre-prestation équivalente, c'est-à-dire que la donation intervient à titre gratuit et n'est pas conditionnée par une prestation quelconque attendue du bénéficiaire [15]; enfin, (iii) par un *animus donandi*, soit la manifestation de volonté concordante des parties

sur les éléments essentiels de la convention [16], en particulier la volonté de donner et celle de recevoir [17].

La question de la gratuité de l'opération ramène à la distinction entre la *cause juridique* et le *motif* qui pousse les parties à entrer dans la relation contractuelle. Dans le cadre d'une donation, la *cause juridique* se caractérise par le fait que le donateur n'attend pas de contre-prestation. En revanche, les motivations qui poussent le donateur à consentir un

don ne jouent aucun rôle en droit civil [18]. Il est ainsi possible de faire une donation dans un souci de publicité, sans que cela remette en question la nature de la relation contractuelle [19]. Par exemple, dans une affaire jugée par le Tribunal fédéral, un artiste avait fait don d'une statue à une commune tessinoise avec l'obligation de placer l'œuvre devant l'entrée du stade municipal [20]. Bien que le Tribunal fédéral ait jugé que cette charge [21] revêtait, pour le sculpteur, un caractère publicitaire, il qualifia malgré tout l'opération de donation [22].

1.2.1.2 Sponsoring

Le contrat de *sponsoring*, appelé aussi en français «*parrainage*», n'est pas réglé par le Code des obligations [23]. Il s'agit d'un contrat *sui generis* synallagmatique [24] aux termes duquel le sponsor assume essentiellement des obligations de paiement sous forme de prestations en espèces ou en nature en échange de la participation du bénéficiaire à l'action de publicité ou de relation publique du *sponsor* [25]. La doctrine s'accorde pour considérer que le *sponsoring* est un instrument permettant à l'entreprise de promouvoir son image dans le public [26]. En règle générale, le *sponsoring* se caractérise par le fait que le *sponsor* poursuit un objectif *publicitaire* qui se manifeste par le fait de faire

connaître le soutien consenti en faveur du *sponsorisé* [27]. C'est cette communication à l'extérieur de l'entreprise qui permet en particulier de distinguer une opération de *sponsoring* d'une *donation* [28], car le fait que le *sponsorisé* a en règle général l'obligation de communiquer le soutien reçu de son parrain implique que l'opération n'intervient pas à titre gratuit. Cela étant, même si les cas restent rares en pratique, on ne peut exclure que le bénéficiaire n'ait aucune obligation de faire

«Dans le domaine du sponsoring, l'élément-clé consiste ainsi à déterminer si l'opération intervient à titre onéreux ou non.»

connaître lui-même le parrainage consenti par le *sponsor*. Si une entreprise finance par exemple une université sans que celle-ci n'ait d'obligation particulière de communication, mais que le *sponsor* se charge lui-même d'annoncer son «*soutien à la science*», l'opération rentre dans la définition du *sponsoring* telle que donnée ci-dessus, notamment parce qu'elle est motivée par le souci de soigner l'image de l'entreprise. Malgré cela, faute de contre-prestation attendue du bénéficiaire, l'opération s'appréhende sous l'angle du droit civil comme une donation [29].

1.2.2 Impôts directs

En matière d'impôts directs, la doctrine s'est essentiellement penchée sur la notion de donation dans le cadre des impôts cantonaux sur les donations. Cela étant, cette notion est aussi évoquée dans la législation relative aux impôts directs, que cela soit pour les personnes physiques [30] ou les personnes morales [31]. Si elle se rapproche de celle connue en droit civil, elle s'en distingue aussi à plusieurs égards [32]. En particulier, et contrairement à ce qui prévaut en droit civil, la *motivation* des parties joue un rôle important dans la notion de la donation au sens des impôts directs. C'est ainsi qu'un montant versé dans une intention publicitaire ne peut, selon notre point de vue, pas être

qualifié de donation au sens des impôts directs; il reste ainsi pleinement imposable chez son bénéficiaire [33].

2. Sponsoring et TVA

2.1 La jurisprudence du Tribunal fédéral

Le Tribunal fédéral s'est penché sur la question du *sponsoring* dans le contexte de la TVA dans plusieurs décisions récentes. Dans ce contexte, il s'est en particulier efforcé de fixer des critères de distinction entre la *donation* (non soumise à la TVA) et le *sponsoring* (soumis à la TVA).

– Dans une première décision du 13 février 2002 [34], le Tribunal fédéral eut à se prononcer sur le cas d'une fondation de droit privé active dans le domaine de la musique. Pour organiser un festival de musique, cette fondation recevait le soutien financier d'entreprises commerciales, d'institutions à but non lucratif et de personnes privées. La question litigieuse portait sur l'assujettissement à la TVA des montants reçus des différents *parrains*. Dans son arrêt, le Tribunal fédéral commence par rappeler que la TVA est due uniquement si elle s'inscrit dans un rapport d'échange de prestations [35]. Ayant précisé que le *sponsoring* peut, en pratique, intervenir sous différents labels (soutien, don, mécénat, publicité, etc.), les juges de Mon-Repos relèvent que la question centrale consiste à déterminer si le montant reçu correspond à une contre-prestation pour une prestation rendue à titre onéreux (*sponsoring*) ou s'il s'agit d'un montant reçu sans contre-prestation (don) [36]. S'agissant des dons, le Tribunal fédéral distingue d'ailleurs les *subventions privées* (*Spenden*) des «vrais» *dons* (*Schenkungen*): dans le premier cas, le soutien est accordé pour encourager une activité déterminée; dans le second, la libéralité est effectuée sans but incitatif précis. La distinction reste toutefois purement théorique dans la mesure où le versement n'est, dans les deux situations, pas effectué en échange d'une prestation suffisamment concrète pour re-

présenter une contre-prestation au sens de la TVA. A l'instar des *subventions*, le montant n'est ainsi pas soumis à la TVA; il réduit en revanche le droit à la récupération de l'impôt préalable [37].

Contrairement au don, le *sponsoring* se caractérise par le fait que l'entreprise soutenue fournit à son parrain une prestation de «publicité» ou d'«amélioration de l'image» [38]. Le soutien à une manifestation culturelle permet par exemple d'accroître la notoriété, la reconnaissance, la renommée et, plus généralement, d'améliorer l'image du sponsor dans le public. En effet, le *parrain* espère par son soutien financier renforcer sa position sur le marché ou, à tout le moins, réussir une opération favorable de *relation publique* [39]. Tout ce qu'il dépense dans cette optique entre alors dans la base de calcul de la TVA [40]. Comme la Commission fédérale de recours avant lui [41], le Tribunal fédéral estime à ce titre que le traitement fiscal du montant reçu dépend essentiellement de la *nature de l'entité contributrice*. Si celle-ci est une entreprise à but commercial, la seule mention du nom dans la liste des *sponsors* représente une prestation de *relation publique* imposable, entraînant l'imposition de la totalité du montant versé [42]. Le fait que les entreprises commerciales prélèvent ces montants sur leur budget publicitaire et font valoir une charge déductible au niveau des impôts directs représente d'ailleurs pour le Tribunal fédéral un indice important pour justifier le traitement TVA [43]. En revanche, notre Haute Cour admet que, dans la mesure où le soutien provient d'une personne physique remerciée dans le programme sans allusion à son activité professionnelle, il ne peut s'agir d'une opération soumise à la TVA. En effet, le bénéficiaire de la libéralité ne rend dans ce cas pas une prestation visant à améliorer l'image du bienfaiteur; en l'absence d'échange de prestations, il s'agit donc d'un *don* hors TVA [44]. Il en va d'ailleurs de même des institutions d'utilité publique dont le but consiste à soutenir des activités du type de celles exercées par le bénéficiaire. Les versements n'interviennent dans ce cas

pas dans le but d'améliorer l'image ni de réaliser un profit commercial, raison pour laquelle le versement ne s'inscrit pas dans un rapport d'échange générateur de TVA [45]. Cela étant, le Tribunal fédéral relève aussi que, dans ce contexte si l'entité d'utilité publique qui consent les libéralités a elle-même été constituée par une entreprise commerciale dans le but de faire du *sponsoring*, les montants demeurent malgré tout soumis à la TVA [46].

– En janvier 2003, le Tribunal fédéral fut appelé à nouveau à examiner la question dans le cadre du parrainage d'un opéra [47]. Il confirme dans cet arrêt la pratique développée dans la décision concernant la fondation de musique évoquée plus haut [48], notamment s'agissant de la distinction effectuée entre les versements consentis par des entreprises commerciales, des personnes physiques et des entités à but non lucratif [49]. En outre, le recourant ayant objecté qu'il convenait de distinguer entre la valeur marchande de la prestation de *sponsoring* et la somme – selon lui supérieure – effectivement consentie, le Tribunal fédéral statua sur la question de l'équivalence entre la prestation de *sponsoring* et le montant versé. Il considéra 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» [50]. Cette conclusion s'explique, selon notre Haute Cour, par le fait que la TVA, basée sur l'auto-taxation, se doit d'adopter des solutions simples; celle retenue dans le cas d'espèce se justifie selon le Tribunal fédéral, par l'article 26 al. 2 OTVA (aujourd'hui: art. 33 al. 2 LTVA) qui précise que rentre dans la contre-prestation «tout ce que le destinataire, ou un tiers à sa place, dépense en contrepartie [...] de la prestation de services [...]». Le fait que la même prestation de *sponsoring* aurait pu être acquise, selon les circonstances, à meilleur prix ou que deux *sponsors* paient des montants différents, ne joue ainsi aucun rôle en matière de TVA [51].

– Enfin, la question du sponsoring revient récemment devant les juges de Mon-Repos dans une affaire concernant une société anonyme active dans le domaine de la production de films. La société bénéficiaire recevait des parrainages de diverses institutions, en particulier de fondations, dont le rôle consistait à favoriser la création de films [52]. Après avoir confirmé la jurisprudence sur le sponsoring, l'arrêt examina plus en détail deux cas particuliers de versements: le premier provenait d'une fondation, le second d'une société à responsabilité limitée (Sàrl). S'agissant des montants versés par la fondation exonérée des impôts directs, le Tribunal fédéral jugea que le *sponsor* ne pouvait avoir d'activité commerciale et ne poursuivait aucun but économique. En conséquence, le montant reçu par la société bénéficiaire ne pouvait être soumis à la TVA [53]. En effet, «*même si la recourante*

recourante n'avait pas démontré à satisfaction que son *sponsor* ne poursuivait que des buts idéaux non économiques. Le seul fait que la Sàrl ait été constituée par des fondations d'utilité publique n'était en particulier pas, pour le Tribunal fédéral, un élément suffisant pour conclure qu'elle n'était pas «*orientée vers la recherche de profit*» [55].

2.2 Analyse critique de la jurisprudence

2.2.1 Le critère de l'activité du sponsor

Selon la jurisprudence, la distinction entre les dons et le *sponsoring* s'effectue sur la base de l'activité du *sponsor*. Ainsi que la plupart des auteurs [56], nous sommes d'avis que l'approche appliquée par le Tribunal fédéral est justifiée pour déterminer si l'opération s'inscrit dans un rapport d'échange conduisant au prélèvement de la TVA.

terme, il demeure le moteur de la relation entre le *sponsor* et le *sponsorisé*. Dès lors, il convient de déterminer à *qui profite* une telle opération publicitaire. Le Tribunal fédéral considère à ce titre que seule une entreprise poursuivant un but commercial peut bénéficier d'un tel service. Une personne privée ou une entité poursuivant un but d'utilité publique ne saurait ainsi acquérir une prestation publicitaire dont elle n'a pas l'utilité [57]. A l'opposé, une société commerciale poursuivant par principe un but lucratif ne consent à apporter un soutien financier à un tiers que dans l'espoir d'en retirer un avantage. Il s'agit là d'une démarche logique (*a contrario*), basée sur l'analyse économique de la relation entre les parties et appropriée pour appréhender l'échange de prestations effectué entre les intervenants.

Cette logique se rapproche de celle appliquée en matière d'impôts directs lorsqu'il s'agit de cerner la notion de donation [58]. En matière de TVA aussi, la *motivation du sponsor* [59] joue un rôle essentiel. Si le «donateur» agit dans le but de retirer un avantage personnel et que l'opération n'apparaît pas comme *désintéressée*, c'est en principe que le *sponsorisé* a fourni une prestation de services soumise à la TVA [60]. En revanche, cette approche s'oppose à celle retenue en droit civil où, nous l'avons vu [61], les motifs qui poussent le donateur à agir ne sont pas déterminants.

«La question de la gratuité de l'opération ramène à la distinction entre la cause juridique et le motif qui pousse les parties à entrer dans la relation contractuelle.»

[c'est-à-dire la société de production de films] évoque effectivement le nom de la fondation dans ses productions, cette évocation ne sert pas à faire connaître les activités économiques de la fondation, mais uniquement à remercier dite fondation et à signaler son existence ainsi que les activités culturelles de cette dernière. Ces versements doivent donc être considérés comme des subventions conduisant à une réduction correspondante de l'impôt préalable» [54]. Restait à traiter les sommes reçues de la Sàrl. Bien que constituée par des fondations à but non-lucratif, cette société n'était pas exonérée des impôts directs. Le Tribunal fédéral considéra que, dans ce contexte, les montants reçus de cette société représentaient une contre-prestation pour du sponsoring imposable. Notre Haute Cour justifia cette position par le fait que la

Comme cela a été dit plus haut, la TVA nécessite en effet un lien économique étroit entre la prestation soumise à TVA et la contre-prestation. Le Tribunal fédéral détermine ainsi de manière *déductive* si, compte tenu de la qualité du «donateur», une prestation de *sponsoring* peut être rendue. Dans ce contexte, le paramètre connu est que le *sponsor* paie un montant en espèces (ou apporte un soutien en nature) au bénéficiaire. L'inconnue de l'équation consiste à savoir si ce versement apparaît comme la contre-prestation pour un service rendu. Dans la mesure où il est question de *sponsoring*, le service que peut rendre le *sponsorisé* s'apparente à une prestation publicitaire: le bénéficiaire du soutien contribue à favoriser l'image de son *sponsor* qui, pour sa part, cherche à améliorer sa position commerciale. Même si l'effet commercial ne se fait sentir que sur le long

La prise en compte de l'élément subjectif (motivation du sponsor) a cependant été critiquée en doctrine [62]. Selon un point de vue critique qui se base sur la distinction entre le principe de *causalité* [63] et celui de *finalité* [64], les motifs du *sponsor* ne devraient pas être pris en compte et seule une pure approche objective se justifierait [65]. A notre sens, cette opinion ne doit pas être suivie. La différence entre la *causalité* et la *finalité* se rapporte en effet à l'intensité du lien entre prestation et contre-prestation [66]. Cela étant, encore faut-il que deux prestations se côtoient [67] pour qu'un rapport d'échange puisse intervenir. Or, dans sa jurisprudence sur le sponsoring, le Tribunal fédéral s'arrête sur les motivations du *sponsor* non pour juger de l'intensité du lien entre prestation et contre-prestation, mais pour

déterminer s'il existe bel et bien une prestation rendue par le *sponsorisé*. Par le biais de l'activité du bénéficiaire, il déduit en effet l'existence ou non d'une prestation de type publicitaire.

Enfin, sur la base de ce qui précède, il apparaît clairement que la *dénomination* de la relation ne joue aucun rôle dans l'analyse TVA. Que les parties qualifient l'opération de *don*, de *mécénat* ou de *sponsoring*, il convient d'analyser la situation sous un angle économique pour déterminer si l'entité contributrice en tire un avantage économique.

2.2.2 Valeur de la contre-prestation

Dans son arrêt sur l'opéra, le Tribunal fédéral a en particulier abordé la question du *splitting* entre une part imposable et une part exonérée en raison de son caractère de don. Comme nous l'avons vu plus haut, il considère que si

raître justifiée. Force est en effet d'admettre que le but du *parrainage* n'est pas uniquement de faire apparaître le nom d'une société ou d'une marque dans le public. Il consiste aussi à mettre en relation cette marque ou ce nom avec un événement et déclencher ainsi des réactions positives chez le public. Il ne saurait donc être comparé à une simple campagne d'affichage. Dès lors, il devient extrêmement difficile de déterminer quelle serait la «*juste valeur*» de la prestation de sponsoring. Cela étant, même si l'on y parvenait, la nature même de l'activité du *sponsor* s'oppose en principe à qualifier de don la part qui excéderait la valeur du sponsoring. Dans la mesure où l'entreprise contributrice déploie une activité commerciale, la dépense est en principe effectuée dans le but d'en retirer un avantage commercial. Dans cette logique, l'ensemble du montant versé apparaît comme la contre-prestation pour le ser-

Si, dans la plupart des cas de *sponsoring*, le bénéficiaire évoque le nom de son *sponsor* et lui rend ainsi un service imposable, une attitude purement passive n'est toutefois pas exclue. L'effet publicitaire recherché par le *sponsor* peut en effet théoriquement aussi se concevoir sans aucune intervention de la société parrainée, voire même sans la mention de son nom. Pour une entreprise commerciale, le simple fait de *communiquer* publiquement qu'elle soutient certaines activités peut en effet déployer un effet favorable sur son image. Dans le cadre des impôts directs, le Tribunal fédéral a d'ailleurs jugé que le seul fait de mentionner le principe de versements bénévoles dans les statuts suffisait à conférer un effet publicitaire à ces libéralités [74].

Exemple 1:

Une banque annonce publiquement qu'elle verse un soutien financier aux PME du canton actives dans le domaine de la recherche biotechnologique, sans toutefois mentionner le nom des bénéficiaires. Ceux-ci n'ont pas à remercier la banque.

Dans cet exemple, la banque agit sans aucun doute dans un but de *relations publiques*. Les bénéficiaires de ses libéralités n'ont toutefois rendu aucune prestation à la banque. Dans ce cas, faute d'échange de prestations, il ne saurait être question du prélèvement de la TVA chez les bénéficiaires [75].

Cette absence complète de prestation de la part du bénéficiaire ne doit pas être confondue avec la question évoquée ci-dessus [76] de l'équivalence entre prestation et contre-prestation. Dans la mesure où le *sponsorisé* ne fournit aucune prestation, la question de l'équivalence entre les deux éléments du rapport d'échange ne se pose en effet pas.

Cela étant, le seul fait que le bénéficiaire ne communique pas lui-même la relation de *sponsoring* mais laisse ce soin au *sponsor* n'est en soi pas pas suffisant pour conclure à l'absence d'échange de prestation. En effet, si le *sponsorisé* autorise son parrain à utiliser son nom, l'opération apparaît bien comme une prestation de *sponsoring* imposable. Une prestation de services

«*Contrairement au don, le sponsoring se caractérise par le fait que l'entreprise soutenue fournit à son parrain une prestation de <publicité> ou d'<amélioration de l'image>.*»

l'opération correspond à du *sponsoring*, l'entier du montant versé est imposable, même si la valeur des deux opérations n'apparaît a priori pas égale. Une partie de la doctrine [68] critique cette position, estimant qu'à côté de l'élément publicitaire cohabite souvent aussi un réel don. D'autres auteurs [69], en revanche, approuvent la jurisprudence du Tribunal fédéral, en relevant notamment que le *sponsor* n'acquiert pas seulement une prestation consistant à voir figurer son nom sur certains documents du *sponsorisé*, mais le droit d'associer son nom à une manifestation. Pour cette raison, il n'est pas possible de comparer la valeur du *sponsoring* au coût d'une simple annonce publicitaire [70].

Dans la mesure où la notion de *sponsoring* se fonde sur l'avantage commercial, même indirect, retiré par le *sponsor*, la position du Tribunal fédéral peut pa-

vice reçu de la société bénéficiaire. Pour cette raison, les solutions consistant à effectuer un versement en deux tranches nous paraissent très délicates [71] et en tous les cas limitées aux seules situations où une partie du versement demeurerait absolument confidentielle [72].

2.2.3 Exigences d'une contre-prestation

Nous venons de voir que la notion de *sponsoring* est étroitement liée aux motivations du *sponsor*. Il n'en demeure pas moins que la TVA est prélevée sur la prestation rendue par le *sponsorisé* (prestation de type publicitaire) qui s'acquitte d'un service envers son *parrain* [73]. Cette contre-prestation peut prendre de nombreuses formes, comme par exemple la mention du nom sur les documents commerciaux, les dossards, les programmes de la manifestation, l'annonce par haut-parleurs, etc.

pouvant aussi consister à *tolérer une situation* [77], la prestation du bénéficiaire consistera alors à conférer au *sponsor* le droit de mentionner sa raison sociale dans le cadre de sa politique de communication. Dans l'exemple 1 ci-dessus, ce n'est que parce que la banque n'utilise pas le nom des bénéficiaires que ceux-ci échappent à la TVA. Ces situations restent donc rares en pratique.

En revanche, il semble évident que si une libéralité est effectuée de manière confidentielle, même par une entreprise commerciale, l'opération ne peut pas être considérée comme du *sponsoring* [78].

2.2.4 Recherche de profit comme critère de distinction?

La plupart des sociétés poursuivent un but lucratif orienté vers le profit; d'autres au contraire recherchent un but idéal, qu'il soit politique, religieux, scientifique, etc. [79]. Par ailleurs, indépendamment de leur objectif final, les sociétés peuvent exercer ou non une industrie en la forme commerciale. La poursuite d'un but économique et l'activité sur le marché (*industrie en la forme commerciale*) sont donc deux concepts indépendants l'un de l'autre [80]. Alors que le premier correspond à la recherche de profit, le second se rapporte aux moyens mis en œuvre pour atteindre cette finalité. Il est à ce titre parfaitement envisageable qu'une société poursuivant un but idéal exerce une activité en la forme commerciale [81].

Dans la logique de la notion de *sponsoring* adoptée par le Tribunal fédéral, le *sponsor* espère «*améliorer sa position sur le marché ou, pour le moins, un effet positif de «public relation»*» [82]. En d'autres termes, le *sponsoring* doit lui servir à accroître son résultat commercial en influençant positivement sa clientèle. Une telle mesure publicitaire peut intervenir en faveur de toute entreprise présente sur le marché, qu'elle poursuive ou non un but économique.

Cela étant, contrairement à ce que semble considérer le Tribunal fédéral [83], le seul fait de poursuivre un but économique ne saurait être détermi-

nant. C'est au contraire l'intervention sur le marché et donc l'interaction avec des consommateurs qui justifie une opération publicitaire. En revanche, une société de pure gestion de son propre patrimoine (holding financière), par exemple, bien qu'indéniablement orientée vers la recherche de profit, ne retire pas plus d'avantages d'une mesure publicitaire qu'une personne privée. Que les consommateurs connaissent ou non son existence reste en effet sans incidence sur ses résultats, lesquels demeurent complètement indépendants de sa notoriété. Cet exemple illustre bien que le soutien reçu d'une société poursuivant un but commercial sans présence sur le marché ne peut être considéré comme du *sponsoring*.

Dans le contexte des impôts directs, le Tribunal fédéral s'est d'ailleurs déjà prononcé sur cette question [84]. Dans une affaire concernant la déductibilité de charges «publicitaires», il fut appelé à examiner le cas d'une société holding [85] ayant consenti un don important à une fondation de droit privé active dans le domaine de l'histoire de la musique (but culturel). Dans cet arrêt, le Tribunal fédéral jugea que le versement à la fondation ne pouvait être commercialement justifié et devait être réintégré dans le bénéfice imposable. Il justifia cette reprise tout d'abord par le fait que le don n'était pas en relation avec la commercialisation d'un produit ou d'un service. Par ailleurs, dans la mesure où le but de la société holding se limitait à gérer des participations, il considéra que les versements ne pouvaient pas servir à des fins publicitaires [86]. Bien que la société holding poursuivît un but commercial, son absence d'intervention sur le marché interdisait en effet de considérer les versements comme des dépenses de publicité.

2.2.5 Exonération des impôts directs comme critère de délimitation?

Dans sa pratique administrative, l'*Administration fédérale des contributions, division principale de la TVA (AFC-TVA)* attache une importance particulière à l'exonération au niveau des impôts directs. Un versement consenti par une entreprise non commerciale échappe à la qualification de *sponsoring* uniquement si le bénéficiaire est

«[...] en mesure de prouver valablement que le donateur est exonéré de l'impôt fédéral direct [...]» [87]. Bien qu'il ne précise pas que ce critère soit décisif, le Tribunal fédéral l'évoque dans sa jurisprudence dans le contexte de l'imposition TVA des versements provenant d'une société à but culturel [88].

L'exonération des impôts directs est ouverte, sur le plan fédéral, aux personnes morales qui poursuivent des buts de service public, d'utilité publique ou des buts culturels, sur les bénéfices exclusivement et purement affectés à ces buts (art. 56 let. g et h LIFD [89]). Les conditions de l'exonération sont précisées dans la circulaire du 8 juillet 1984 [90]. Sans entrer dans le détail des exigences fixées par la circulaire, rappelons que, de manière générale, la société doit effectivement exercer l'un des buts ouvrant droit à l'exonération. Une entité qui se bornerait à mentionner une activité d'utilité publique dans ses statuts tout en se limitant, dans les faits, à accumuler des capitaux (p.ex. une *fondation de thésaurisation*) ne pourrait pas être exonérée. S'agissant des personnes morales poursuivant des buts d'utilité publique, deux critères essentiels, l'un objectif, l'autre subjectif, doivent en outre être remplis:

- La personne morale doit agir dans *l'intérêt* général en déployant, en Suisse ou à l'étranger, une activité caritative, humanitaire, éducative, scientifique, etc. Le critère *objectif* de l'intérêt général requiert un cercle ouvert de destinataires des prestations. Il n'y a en effet pas d'intérêt général lorsque la personne morale s'adresse à une catégorie limitée de bénéficiaires, par exemple aux membres d'une famille, d'une association ou encore à certaines catégories professionnelles [91].
- Le second critère, de nature *subjective*, concerne le *désintéressement*. La personne morale doit agir dans l'intérêt de la collectivité et non dans celui des membres de la corporation ou de tiers. L'exonération exclut donc la recherche de profit, sauf s'il ne s'agit que d'un moyen pour atteindre le but de pure utilité publique de l'institution. La poursuite d'un but lucratif ou économique est ainsi exclue [92].

Sur la base de ces conditions, il apparaît que l'exonération de l'impôt fédéral direct peut servir d'*indice* justifiant l'absence de *sponsoring* en matière de TVA. En principe, le critère de *désintéressement* n'est en effet réalisé qu'au près de sociétés qui, par nature, ne peuvent pas bénéficier de l'avantage publicitaire lié au soutien financier qu'elles apportent à un bénéficiaire. L'absence de poursuite d'un but économique s'oppose ainsi, en règle générale, à l'existence d'une prestation de *sponsoring* rendue par le bénéficiaire du soutien financier et, partant, au prélèvement de la TVA.

Cela étant, contrairement à la pratique actuelle de l'AFC-TVA, l'exonération d'impôts directs ne devrait pas être une *condition nécessaire* pour échapper au *sponsoring* en matière de TVA. Les conditions d'exonération des impôts directs sont en effet telles, qu'elles excluent nombre de sociétés dont l'activité, bien qu'imposable au niveau de l'impôt sur le bénéfice, ne peut par nature pas bénéficier de *sponsoring* en TVA. En particulier, le fait de connaître un cercle limité de bénéficiaires ou de poursuivre un but économique exclut d'emblée l'exonération au niveau des impôts directs, sans toutefois nécessairement impliquer que la société tire un avantage publicitaire du soutien financier apporté aux tiers. En pratique, les exemples illustrant cette réalité ne manquent pas:

- Certaines sociétés ont pour seule activité la gestion de leur propre patrimoine. Bien qu'il s'agisse là d'un but économique, nous avons vu ci-dessus [93] que de telles entreprises ne retirent aucun avantage publicitaire du *parrainage* qu'elles consentent à des tiers; les versements opérés n'entrent donc pas, en matière de TVA, dans la catégorie de *sponsoring*. Malgré cela, compte tenu de leur but économique, ces sociétés de gestion ne sont pas susceptibles de bénéficier d'une exonération au niveau des impôts directs.
- De même, l'exonération des impôts directs est généralement exclue pour les fondations de famille, même lorsqu'elles poursuivent une activité de manière purement désintéressée. Le cercle restreint de leurs bénéficiaires

(les membres d'une même famille) leur interdit de bénéficier des avantages de l'article 56 let. g LIFD. Il n'est toutefois pas rare qu'à côté du soutien aux membres de la famille, de telles fondations soutiennent des activités culturelles, scientifiques, etc. Dans ce cas, les versements ne sauraient être considérés en matière de TVA comme du *sponsoring* à raison du seul fait que la fondation n'est pas exonérée au niveau des impôts directs. Il ne fait en effet aucun doute que, comme une fondation «classique» agissant dans l'intérêt général, une fondation de famille ne bénéficie d'aucun avantage publicitaire lié aux libéralités consenties. Le seul fait qu'elle s'acquitte de l'impôt sur le bénéfice ne change pas la nature bénévole de son geste.

- Enfin, comme nous l'avons vu plus haut [94], le Tribunal fédéral considère que le *sponsoring* TVA peut être effectué par une fondation constituée à cet effet par une entreprise commerciale. Le plus souvent, la fondation en question remplit les conditions d'une exonération des impôts directs. Dans ce cas aussi, *sponsoring* TVA et exonération IFD ne se recoupent pas.

C'est vers le cas particulier du *sponsoring* effectué par une fondation créée à cet effet que nous allons maintenant tourner notre attention.

2.2.6 Utilisation d'une fondation

Dans sa décision concernant le festival de musique, le Tribunal fédéral précise que si une fondation est constituée par une entreprise commerciale dans le but d'effectuer des activités de *sponsoring*, les montants reçus par les bénéficiaires de celle-ci sont soumis à la TVA [95]. Force est en effet d'admettre que lors de la constitution d'une fondation, le fondateur initial peut être mû par des motivations diverses, notamment par un objectif publicitaire. Les deux exemples suivants permettent de s'en convaincre [96]:

Exemple 2:

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.

Exemple 3:

Une société pharmaceutique (Pharma SA) constitue une fondation dans le but de parrainer des projets de recherche. La fondation porte la raison sociale «fondation Pharma». Celle-ci verse une somme importante à une start-up active dans le domaine de la recherche contre le cancer. Les droits sur les résultats de la recherche ne sont pas cédés à la fondation Pharma.

Il est probable que, dans les deux exemples, la fondation remplit les critères pour être exonérée des impôts directs. En revanche, s'agissant du *sponsoring* en matière de TVA, les deux situations se présentent différemment. Dans l'exemple 2, le fondateur initial agit dans un but purement désintéressé et ne peut bénéficier d'aucun avantage publicitaire. Le montant reçu de la *start-up* n'est pas soumis à la TVA. En revanche, dans l'exemple 3, la fondation a été constituée dans une optique publicitaire: en soutenant des bénéficiaires, elle procure à sa fondatrice (Pharma SA) un avantage de *relations publiques* qui implique, selon le Tribunal fédéral, que la *start-up* doive prélever la TVA [97].

Sous l'angle TVA, cette situation présente le désavantage majeur que la fondation n'est, en règle générale, pas assujettie à la TVA, faute de déployer elle-même une activité imposable. Si la société bénéficiaire (*start-up*) répercute la TVA sur son *sponsor* (fondation Pharma), celui-ci ne peut alors pas faire valoir un droit à la récupération de l'impôt préalable. Compte tenu du fait que le prélèvement de la TVA sur le montant reçu par la *start-up* ne s'explique que par la publicité consentie en faveur de la fondatrice (Pharma SA), on peut cependant envisager deux situations.

Tout d'abord, il n'est pas exclu – même si le cas est rare en pratique – qu'il existe un lien contractuel entre le *sponsorisé* et le fondateur initial. Par exemple, Pharma SA peut avoir le droit de faire figurer son propre logo sur la documentation commerciale de la *start-up*. Dans ce cas, la prestation publicitaire est rendue directement à

Pharma SA et la fondation apparaît comme un simple moyen de financement de la prestation publicitaire. La *start-up* peut alors facturer sa prestation de *sponsoring* directement à Pharma SA, avec TVA. Cette solution, si elle présente des avantages certains en matière de TVA, soulève toutefois de délicates questions au niveau des impôts directs (exonération de la fondation).

Le plus souvent toutefois, le *sponsorisé* entre uniquement en relation avec la fondation et n'a aucun lien avec la société fondatrice. Dans ce cas, la question se pose de savoir si la fondation ne peut pas « répercuter » sur sa fondatrice l'activité de *sponsoring* déployée par la *start-up*. Ce faisant, elle serait réputée exercer une activité imposable et bénéficierait du droit à la récupération de l'impôt préalable. Dans la plupart des situations, cela s'avérera toutefois difficile. Tout d'abord, l'article 33 al. 2 *in fine* LTVA n'est à ce titre d'aucun secours. La fondation ayant reçu de sa fondatrice au moment de la constitution (Pharma SA dans notre exemple) les moyens nécessaires pour consentir les libéralités, l'on ne saurait attendre que cette dernière paie – une seconde fois – pour la prestation publicitaire. Par ailleurs, faute de contre-prestation déterminée, l'apport initial consenti par Pharma SA lors de la constitution de la fondation ne peut être soumis à la TVA. Ce n'est que si Pharma SA alimente de manière régulière la fortune de la fondation – par exemple en effectuant des paiements annuels ou en remboursant les versements opérés par la fondation – que l'on pourrait éventuellement considérer que ces paiements récurrents correspondent au remboursement des prestations publicitaires acquises par la fondation auprès des *start-ups*. Dans ce cas, la TVA pourrait être prélevée au niveau de la fondation sur les paiements de Pharma SA. La fondation pourrait ainsi faire valoir un droit à la récupération de l'impôt préalable lié à la TVA facturée par les *start-ups*.

2.2.7 Pratique de l'AFC

La pratique de l'administration en matière de *sponsoring* se reflète dans les «instructions 2001» [98] ainsi que dans

plusieurs brochures [99]. Elle correspond pour l'essentiel à la jurisprudence du Tribunal fédéral, sous réserve de deux points qui méritent d'être relevés.

Tout d'abord, l'AFC semble considérer qu'il n'y a pas de *sponsoring* imposable si le *sponsor*, même s'agissant d'une entreprise commerciale, n'est évoqué que dans la partie officielle d'un rapport annuel, d'un compte rendu ou d'un rapport de recherche [100]. Cette approche paraît moins rigoureuse que celle adoptée par le Tribunal fédéral pour qui tout versement d'une société commerciale est assimilé à du *sponsoring*. Malgré cela, la pratique de l'AFC se justifie à notre sens. En effet, l'effet publicitaire en faveur du *parrain* est dans ce cas rendu inexistant par le fait que la mention du nom du *sponsor* est limitée à certains documents dont le public n'a pas connaissance. Indépendamment de l'activité du *sponsor*, l'absence de prestation publicitaire doit ainsi permettre d'éviter la TVA.

Par ailleurs, comme nous l'avons mentionné ci-dessus, l'AFC attache une importance particulière au critère de l'exonération des impôts directs [101], dont nous avons vu qu'il n'est à lui seul pas suffisant pour délimiter la notion de *sponsoring* en matière de TVA.

3. Exception: le nouvel article 33a LTVA

3.1 Principe

Dans le cadre de la révision du droit des fondations [102], le législateur fédéral a adopté en 2004 [103] une nouvelle disposition visant «avant tout à exonérer de l'impôt la prestation qui est fournie par une organisation d'utilité publique lorsqu'elle fait savoir publiquement qu'elle a reçu une contribution d'un donateur» [104]. L'article 33a LTVA a ainsi été introduit pour instituer des règles particulières sur «[...] l'imposition fiscale des versements bénévoles à des organisations d'utilité publique portés à la connaissance du public» [105].

Selon l'article 33a al. 1 LTVA, les montants reçus par une organisation d'utilité publique ne sont pas considérés

comme du *sponsoring* soumis à la TVA si la bénéficiaire cite le nom du *sponsor* sous une forme neutre. Le document sur lequel figure le remerciement ne joue à ce titre aucun rôle [106]. Le logo et la raison sociale peuvent également être reproduits sans que cela soit considéré comme une contre-prestation [107]. Dans ce contexte, l'article 33a al. 4 LTVA prévoit une définition de la notion d'utilité publique subordonnée au respect de quatre conditions cumulatives, lesquelles s'inspirent des critères d'exonération en matière d'impôts directs [108].

En outre, l'article 33a al. 2 LTVA s'applique aussi aux situations dans lesquelles une organisation d'utilité publique verse un soutien à des bénéficiaires, même dépourvus d'un but d'utilité publique. Dans ce cas aussi, il n'y a pas *sponsoring* soumis à la TVA chez le bénéficiaire si le nom du *sponsor* est reproduit sous une forme neutre, et ce même si l'organisation donatrice a été constituée par une entreprise commerciale dans le but de soutenir des activités en son nom [109].

L'article 33a LTVA introduit ainsi une exception à la notion de contre-prestation publicitaire lorsque sont impliquées, comme bénéficiaires ou comme «donatrices», des organisations d'utilité publique. Ce faisant, cette disposition confirme la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de *sponsoring* dans tous les autres cas [110].

Dans le cadre de la réforme du droit des fondations et simultanément à l'introduction du nouvel article 33a LTVA, le législateur a également modifié la LIFD et la LHID s'agissant des déductions autorisées en cas de donation. Pour permettre aux autorités fiscales de s'adapter aux dispositions afférentes aux impôts directs, l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions a été fixée au 1^{er} janvier 2006 [111] et c'est à cette date que l'article 33a LTVA commencera à déployer ses effets.

3.2 Questions d'interprétation de la nouvelle disposition

Relevons tout d'abord que la technique législative utilisée pour parvenir

à l'exonération des organisations d'utilité publique n'est pas heureuse. L'article 33a LTVA s'insère au chapitre relatif à la base de calcul. Il prévoit qu'aux conditions de cette disposition, la société *sponsorisée* ne fournit pas de contre-prestation. Il est cependant difficile de justifier que le caractère publicitaire (c'est-à-dire la contre-prestation) d'un logo varie selon qu'il est publié par une fondation d'utilité publique ou par une entreprise commerciale. Le législateur aurait donc dû exonérer les prestations fournies par les bénéficiaires du *sponsoring* dans le cadre de l'article 18 LTVA. Cela aurait été d'autant plus correct qu'à la lecture des procès-verbaux des débats aux chambres [112], il apparaît bien que le but du législateur était d'octroyer un traitement spécial aux organisations d'utilité publique. Avec l'article 33a LTVA, le Parlement a donc introduit une exonération *mal placée dans la loi*.

Cela étant, cette nouvelle disposition nécessite certains éclaircissements:

- Tout d'abord, il convient de définir ce que l'on entend par une publication «*sous une forme neutre*» du nom ou de la raison sociale du *sponsor*. A ce sujet, la Commission de l'économie et des redevances (CER) précise que la mention du nom ou de la raison sociale doit s'effectuer «[...] *sans tout complément qui pourrait avoir un effet publicitaire ou viser à promouvoir son image* [i. e. celle du sponsor], *par exemple en faisant allusion aux produits qu'il fabrique ou diffuse*» [113]. L'exonération chez le bénéficiaire ne semble donc possible que si le remerciement se limite à identifier la personne du *sponsor*. L'indication du nom et du logo est à ce titre possible. A notre sens, il devrait en aller de même pour l'adresse et la désignation d'une éventuelle «subdivision» de la société (p. ex: *Banque SA, division private banking*). Cela étant, toute indication supplémentaire, notamment la nature des activités, l'indication du type de produits vendus ou le positionnement de la société crée le risque de se voir refuser l'application de l'article 33a LTVA.
- Le nouvel article 33a LTVA aborde uniquement la question de la mention du nom, de la raison sociale ou

du logo de l'auteur de la contribution *dans des publications*. Selon nous, d'autres vecteurs publicitaires doivent pourtant aussi pouvoir bénéficier de la nouvelle disposition. C'est ainsi que la mention du nom du *sponsor* par haut-parleur, sur des dossards, à la télévision, etc. devrait, à notre sens, aussi bénéficier de l'exonération aux mêmes conditions que dans le cas de publications.

- Enfin, la question se pose de savoir si les collectivités publiques peuvent être assimilées à des organismes d'utilité publique au sens de l'article 33a al. 4 LTVA. Dans ce contexte, il faut relever qu'en même temps que l'introduction de la nouvelle disposition TVA, la révision du droit des fondations s'est accompagnée d'une modification de la loi sur l'impôt fédéral direct, qui assimile désormais les collectivités publiques à des organismes d'utilité publique. L'article 59 let. c LIFD permettra ainsi, dès le 1^{er} janvier 2006, de déduire du revenu imposable les dons effectués en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements. Dans la logique de la réforme fiscale liée au nouveau droit des fondations, on voit ainsi mal pourquoi les collectivités publiques ne pourraient pas bénéficier des avantages de l'article 33a LTVA.

4. Conclusion

Le traitement TVA du *sponsoring* est complexe et dépend de plusieurs paramètres. Il ne peut en aucun cas être réglé de manière schématique sans tenir compte de la réalité économique, de l'activité des parties et du but effectif qu'elles poursuivent.

En application de la jurisprudence du Tribunal fédéral, c'est avant tout l'activité du *sponsor* qui détermine si un soutien financier doit être considéré chez son bénéficiaire comme du *parrainage* soumis à la TVA. La TVA n'est due que lorsque le versement permet à celui qui l'a effectué de bénéficier d'un effet publicitaire. Selon nous, cette question ne s'évalue pas uniquement selon le but statutaire du *sponsor* ou en fonction d'une éventuelle exonération au ni-

veau des impôts directs. Au contraire, il convient de déterminer, en fonction de l'activité effectivement déployée par le «donateur», si celui-ci retire un avantage publicitaire de l'opération. C'est uniquement dans ce cas qu'il peut être question de *sponsoring* TVA. A cela s'ajoute que le *bénéficiaire* doit effectivement rendre une prestation publicitaire en faveur de son parrain, que cela soit en mentionnant son nom dans le cadre de son activité ou en l'autorisant à utiliser sa raison sociale.

Si, contrairement à la pratique de l'AFC, il nous paraît erroné de se fonder uniquement sur le critère de l'exonération des impôts directs pour décider de l'existence ou non d'une relation de *sponsoring* TVA, ce critère joue néanmoins un rôle. D'une part, une société exonérée d'impôts directs déploie en règle générale une activité qui, par nature, ne peut bénéficier de publicité et donc exclut le prélèvement de la TVA lorsqu'elle effectue des libéralités. D'autre part, dans le contexte du nouvel article 33a LTVA, l'exonération d'impôts directs permettra en principe aussi de conclure à l'existence d'une entité d'utilité publique au sens de cette disposition. Dans ce cas, que la société d'utilité publique intervienne comme «donatrice» ou comme bénéficiaire, le *sponsoring* ne sera plus soumis à la TVA, même si le nom ou le logo du *sponsor* apparaît. ▬▬▬

Notes

- 1 Sur les domaines d'application du *sponsoring*, v. Thomas Hauser, *der Sponsoring-Vertrag im schweizerischen Recht*, Zurich 1991, en particulier p. 5 et p. 47ss; Henry Peter, *Le sponsoring sportif*, in: Dallèves L./ Baddeley M. (éd.), *Chapitres choisis du droit du sport*, Genève 1993, p. 126.
- 2 Pour un rappel de l'historique des démarches devant les chambres, v. Harold Grüninger, *Steurechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2003)*, in: SZW/RSDA 2/2004, p. 128.
- 3 V. Pierre-Alain Guillaume, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth (éd.), *MWST.Com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer*, art. 5 n. 28s.
- 4 Art. 18 LTVA; nous laissons de côté ici le cas particulier des importations de biens et de services.
- 5 Guillaume (note 3), art. 5 n. 35; Ivo Baumgartner, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth (éd.), *MWST.Com, Kommentar zum Bun-*

- desgesetz über die Mehrwertsteuer, Art. 33 n. 5; Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchssteuer, Berne 1999, p. 223ss.
- 6 V. les auteurs cités à la note 5; v. aussi art. 5 et 33 al. 1 LTVA.
- 7 ATF du 26.2.2002, in : RDAF 2002 II 268.
- 8 V. aussi Baumgartner (note 5); Riedo (note 5), p. 224; Ivo Baumgartner, Kapitaleinlagen, Subventionen und andere Zuschüsse im Mehrwertsteuerrecht, in: FSTR 4/2003, p. 263.
- 9 Rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil national du 28.8.1996 sur l'initiative parlementaire Loi fédérale sur la taxe sur la valeur ajoutée (Detling) – 93.461, p. 60; Baumgartner (note 5), art. 33 n. 9.
- 10 L'AFC se base essentiellement sur l'art. 38 al. 8 LTVA pour pratiquer une réduction proportionnelle indépendante de la nature du non-chiffre d'affaires; v. par exemple Brochure spéciale n° 6 «Réduction de la déduction de l'impôt préalable en cas de double affectation», ch. 1.1.4.; ATF du 25.8.2000, in: ATF 126 II 443; critiques et plus différenciés: Pierre-Marie Glauser, Nouvelle jurisprudence concernant le traitement des subventions au regard de la TVA, in: l'EC 4/99, p. 409ss.; Diego Clavadetscher, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth (éd.), MWST. Com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer, art. 38 n. 6ss.; Daniel Riedo, Problemfall Subvention im Mehrwertsteuerrecht, in: Subilia-Rouge/Mollard/Tissot/Benedetto (éd.), Festschrift SRK-Mélanges CRC, Lausanne 2004, p. 129ss.
- 11 V. Xavier Oberson, La TVA appliquée au sport, in: l'EC 9/03 (traduit en allemand dans l'EC 6-7/04, p. 566ss), p. 792.
- 12 V. décision CRC du 20.2.2001, in: JAAC 66.57, consid. 4b.; Xavier Oberson/Annie Rochat Pauchard, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 2002, Matière de TVA, in: Archives 73, p. 27.
- 13 V. ci-dessous 3.
- 14 Margareta Baddeley, in: Thévenoz/Werro (éd.), Commentaire Romand, Code des Obligations I, art. 239 à 252, Bâle 2003, art. 239 n. 4. Sur la donation, v. aussi : Pierre Tercier, Les contrats spéciaux, 3^{ème} édition, Zurich 2003, p. 227ss.; Nedim Peter Vogt, in: Honsell/Vogt/Wiegand (éd.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Art. 239 à 252, 2^{ème} édition, Bâle 1996, art. 239 n. 1ss.
- 15 Tercier (note 14), p. 230.
- 16 La donation est en effet un contrat (cf. art. 239 ss. CO).
- 17 Tercier (note 14), p. 234.
- 18 Tercier (note 14), p. 230; Baddeley (note 14), art. 239 n. 27ss.; Vogt (note 14), art. 239 n. 1. Demeurent réservés les cas de motifs illégaux ou contraires aux bonnes mœurs qui influencent la validité du contrat, ainsi que les situations où la motivation se concrétise dans une condition ou une charge.
- 19 Tercier (note 14), p. 230; Sandra Maissen, Der Schenkungsvertrag im schweizerischen Recht, Fribourg 1996, p. 47.
- 20 ATF du 28.9.1954, in: JdT 1955 I, p. 162ss. (publié en italien dans ATF 80 II 260ss.).
- 21 Une donation peut être assortie d'une condition ou d'une charge (art. 245 al. 1 CO).
- 22 ATF du 28.9.1954, in: JdT 1955 I, p. 166.
- 23 Pour la délimitation entre le sponsoring et le mécénat, v. Pierre-Marie Glauser, apports et impôt sur le bénéfice – Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Zurich/Genève 2005, p. 368.
- 24 Peter (note 1), p. 136; Jean-Marc Rapp, Quelques aspects juridiques du sponsoring en droit suisse, in: SZW/RSDA 4/1991, p. 199; Yasar Ravi, Les contrats de sponsoring sportifs: notion, qualification et règles applicables, in: Zen Ruffinen (éd.), Droit et sport – Sponsoring, responsabilité, justice sportive, mesures provisoires, arrêt Bosman, installations sportives, Berne 1997, p. 13.
- 25 ATF du 2.4.1996, in: Archives 66, 464
- 26 Peter (note 1), p. 126; Jean-Marc Rapp (note 24), p. 190; Hauser (note 1), p. 5 et p. 14s
- 27 Peter (note 1), p. 127ss.; Ravi (note 24), p. 5.
- 28 Rapp (note 24), p. 196.
- 29 Rapp (note 24), p. 196.
- 30 Art. 24 let. a LIFD; art. 7 al. 4 let. c LHID.
- 31 Art. 60 let. c LIFD; art. 24 al. 2 let. c LHID.
- 32 Sur la notion fiscale (impôts directs) de donation, v. Glauser (note 23), p. 327ss. et Pierre-Marie Glauser, Donations consenties et reçues par des sociétés en matière d'impôts directs, in : FSTR 4/2005, à paraître.
- 33 Glauser (note 23), p. 341ss. et Glauser (note 32).
- 34 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 231ss.; traduit dans la RDAF 2002 II 156ss.
- 35 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 233s.
- 36 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 234.
- 37 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 234s.; cette distinction est reprise dans les ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II 403s. et du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 94s.
- 38 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 236.
- 39 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 236.
- 40 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 236.
- 41 Décision de la CCR du 20.2.2001, in: JAAC 66.57.
- 42 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 237.
- 43 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 237; cet argument est repris dans l'ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II 406.
- 44 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 237.
- 45 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 237
- 46 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 238.
- 47 ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II, 394ss.
- 48 ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II, 402ss.
- 49 ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II, 407s.
- 50 ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II 405.
- 51 ATF du 8.1.2003, in: RDAF 2003 II 406.
- 52 ATF du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 92ss.
- 53 ATF du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 97s.
- 54 ATF du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 98.
- 55 ATF du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 99.
- 56 Oberson/Rochat Pauchard (note 12), p. 30; Oberson (note 11), p. 793; Alois Camenzind/Niklaus Honauer/Klaus A. Vallender, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz, 2^{ème} édition, Berne 2003, p. 491; Thomas Kaufmann, in: Clavadetscher/Glauser/Schafroth (éd.), MWST.Com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Kompetenzzentrum MWST der Treuhandkammer, art. 33 n. 12ss.; Jean-Marc Rivier/Annie Rochat Pauchard, Droit fiscal suisse – La taxe sur la valeur ajoutée, Fribourg 2000, p. 216s.
- 57 V. aussi Rivier/Pauchard (note 56), p. 217.
- 58 Sur la question du désintéressement en matière d'impôts directs, v. Glauser (note 23), p. 336ss.
- 59 De cet avis aussi: Rivier/Pauchard (note 56), p. 216.
- 60 Nous verrons ci-dessous (2.2.3) que cette conclusion connaît des exceptions.
- 61 V. ci-dessus 1.2.1.1.
- 62 Olivier Hügli, Sponsoring und Spenden bei der Mehrwertsteuer, in: l'EC 4/04, p. 352.
- 63 La contre-prestation est payée parce que la prestation est fournie.
- 64 La contre-prestation est payée pour obtenir la prestation.
- 65 Le principe de causalité étant en principe admis en Suisse, Hügli (note 62), p. 352 en déduit que les motivations du sponsor ne doivent pas être prises en compte.
- 66 Riedo (note 5), p. 224.
- 67 Riedo (note 5), p. 235: «Und zwar geht es nicht darum, ob der Steuerpflichtige final zur Erlangung einer Zuwendung tätig wird, sondern verbrauchssteuerkonform, ob der Zuschussgeber Entgelt aufwendet, um eine Leistung an ihn oder an einen Dritten abzugelten. Trifft dies nicht zu, findet kein Leistungsaustausch statt [...]».
- 68 Oberson (note 11), p. 793; Oberson/Pauchard (note 12), p. 30; Xavier Oberson/Annie Rochat Pauchard, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Jahre 2003, Matière de TVA, in: Archives 74, p. 35.
- 69 Kaufmann (note 56), art. 33 n. 13; Hügli (note 62), p. 353.
- 70 Kaufmann (note 56), art. 33 n. 13.
- 71 D'un autre avis: Hügli (note 62), p. 353.
- 72 V. ci-dessous 2.2.3.
- 73 Andreas Russi, Sponsoring und MWST, in: l'EC 6-7/1999, p. 634; Oberson/Rochat Pauchard (note 12), p. 29.
- 74 ATF du 28.4.1989, in: ATF 115 Ib 118 (Migros).
- 75 V. aussi Hügli (note 62), p. 252, qui partage ce point de vue.
- 76 Ci-dessus 2.2.2.
- 77 Art. 7 al. 2 let. b LTVA.
- 78 Sur le traitement de telles libéralités dans le domaine du droit commercial, v. Glauser (note 23), p. 368ss.
- 79 Les sociétés anonymes peuvent par exemple renoncer à la poursuite d'un but lucratif (706 al. 2 ch. 4 CO). Pour les Sàrl, cette possibilité semble exclue par la loi (art. 772 al. 3 CO), ce qui soulève toutefois des critiques en doctrine (v. Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9^{ème} édition, Berne 2004, p. 106).
- 80 Sur la distinction entre but commercial et poursuite d'une industrie en la forme commerciale, v. Meier-Hayoz/Forstmoser (note 79), p. 101ss.

- 81 Meier-Hayoz/Forstmoser (note 78), p. 114.
 82 ATF du 13.2.2002, in: Archives 72, 236.
 83 ATF du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 99.
 84 ATF du 26.11.1993, in: Archives 64, 224ss.
 85 Le but de la société consistait à acquérir et détenir des participations.
 86 ATF du 26.11.1993, in: Archives 64, 229s. «Die Beschwerdegegnerin bedarf weder direkter noch indirekter Werbemassnahmen, weshalb die Zuwendung an die Y. Stiftung [la bénéficiaire du versement] nicht als geschäftsmässig begründete Unkosten anerkannt werden können» (ATF du 26.11.1993, in: Archives 64, 230).
 87 Instructions 2001 sur la TVA, ch. 418.
 88 ATF du 1.7.2004, in: RDAF 2005 II 98s.
 89 Art. 23 al. 1 let. f et g LHID.
 90 Circulaire AFC, division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre (AFC-DAT), n° 12 du 8 juillet 1984 «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)».
 91 Circulaire AFC n° 12/1984, ch. 3.
 92 Circulaire AFC n° 12/1984, ch. 3.
 93 V. ci-dessus 2.2.4.
 94 V. ci-dessus 2.1.
 95 V. ci-dessus note 46; V. aussi rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 23 octobre 2003 concernant l'initiative parlementaire «Révision de la législation régissant les fondations» (CER 23.10.2003), in: FF 2003, p. 7449s. «[...] le Tribunal fédéral constate qu'il faut admettre un parrainage («sponsoring») lorsqu'une entreprise commerciale se sert d'une fondation pour vulgariser ses parrainages».
 96 S'agissant de l'utilisation de fondations en matière d'impôts directs, v. Glauser (note 23), p. 380ss., d'où sont tirés les exemples utilisés ici.
 97 Cela pour autant que la start-up remercie la fondation Pharma, v. ci-dessus 2.2.3.
 98 Instructions 2001 ch. 415–420.
 99 V. Brochures n° 22 «culture», ch. 11.2.; Brochure n° 23 «sport», ch. 12.9; Brochure n° 21 «organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives», ch. 8.2.1. et 8.2.2.; Brochure n° 19 «Formation et recherche», ch. 7.2.
 100 Instructions 2001, ch. 416; Brochure n° 19 «Formation et recherche», ch. 7.2.1.
 101 Instructions 2001, ch. 418; Brochure n° 21 «organisations d'entraide, institutions sociales et caritatives», ch. 8.2.1.2.
 102 Initiative parlementaire «Révision du droit des fondations (Schiesser)», 00.461.
 103 Modifications du Code civil suisse (droit des fondations) du 8.10.2004; le délai référendaire est arrivé à échéance le 27.1.2005. Les dispositions entrent en vigueur le 1.1.2006.
 104 CER 23.10.2003, p. 7432.
 105 CER 23.10.2003, p. 7448.
 106 Art. 33a al. 1 LTVA. V. CER 23.10.2003, p. 7449s.
 107 Art. 33a al. 1 LTVA.
 108 CER 23.10.2003, p. 7450.
 109 CER 23.10.2003, p. 7449; Oberson/Rochat Pauchard (note 68), p. 36.
 110 V. rapport de la Commission de l'économie et des redevances du Conseil des Etats du 23 octobre 2003 concernant l'initiative parlementaire «Révision de la législation régissant les fondations», avis du Conseil fédéral du 5.12.2003, (Avis du Conseil fédéral du 5.12.2003), in: FF 2003, p. 7468: «Celle-ci [la nouvelle disposition] se limite expressément à des cas où il est question d'organisations qui sont réputées d'utilité publique [...]». V. aussi les propos du conseiller national Jean-Philippe Maître lors de la séance du CN du 17.6.2004, in: BO 2004 N 1183.
 111 Lettre circulaire AFC-DAT du 16.12.2004 «Révision du droit des fondations (initiative Schiesser)».
 112 V. en particulier les débats au Conseil national, BO 2004 N 1182s.
 113 CER 23.10.2003, p. 7449.

ZUSAMMENFASSUNG

Sponsoring und MWST

Die mehrwertsteuerliche Behandlung des Sponsoring ist komplex und unterliegt verschiedenen Parametern. Sie kann keineswegs nach einem Standardschema abgehandelt werden, welches der wirtschaftlichen Realität, der Tätigkeit der Parteien und dem tatsächlich verfolgten Ziel keine Rechnung tragen würde.

In Anwendung der Rechtsprechung des Bundesgerichts bestimmt vor allem die Tätigkeit des Sponsors, ob eine finanzielle Unterstützung beim Empfänger als mehrwertsteuerpflichtiges Sponsoring gilt. So ist die *Mehrwertsteuer (MWST)* auch erst dann geschuldet, wenn die Zuwendung für den Geldgeber werbewirksam wird. Unseres Erachtens kann diese Frage aber nicht allein anhand der statutori-

schen Ziele des Sponsors oder einer allfälligen Befreiung von direkten Steuern beantwortet werden. Im Gegenteil muss auf der Grundlage der tatsächlichen Aktivität des «Geldgebers» festgestellt werden, ob dieser durch den Vorgang öffentlich bekannt gemacht wird. Nur in diesem Fall kann von mehrwertsteuerpflichtigem Sponsoring die Rede sein. Hinzu kommt, dass der Empfänger tatsächlich eine werbewirksame Leistung für seinen Sponsor erbringen muss, sei es, dass er im Rahmen seiner Aktivität seinen Namen erwähnt oder ihn ermächtigt seine Firma zu benutzen.

Wenn es uns auch abweichend von der ESTV-Praxis falsch erscheint, sich ausschliesslich auf das Kriterium der Befreiung von direkten Steuern zur

Abgrenzung einer mehrwertsteuerpflichtigen Sponsoringbeziehung zu stützen, spielt es dennoch eine Rolle. Einerseits liegt es in der Natur der Sache, dass von direkten Steuern befreite Unternehmen im allgemeinen Tätigkeiten nachgehen, die nicht von Werbung profitieren, was eine Erhebung der MWST auf ihre Sponsoringbeiträge ausschliesst. Andererseits lässt im Licht des neuen Art. 33a MWSTG die Befreiung von direkten Steuern im Prinzip den Rückschluss zu, dass es sich um eine gemeinnützige Organisation im Sinne dieses Artikels handelt. In diesem Fall, sei die gemeinnützige Organisation Geberin oder Empfängerin, unterliegt das Sponsoring nicht der MWST, selbst wenn Name oder Logo des Sponsors auftauchen. *PMG/CHW*