Sibilla Cretti

Trust, fondation et patrimoine artistique

Aspects de droit fiscal

Institutions bien connues du grand public telle la fondation Beyeler à Riehen près de Bâle, ou plus confidentielles telles que la Stiftung Sammlung Emil-G. Bührle, elles ont en commun le souci de leur fondateur de faire partager au plus grand nombre une passion personnelle ou de laisser une trace pour les générations futures, en créant, dans un cadre durable, un lieu d'échanges entre artistes, collectionneurs professionnels et grand public.

Par son entrée dans le patrimoine artistique public, la collection privée trouve un lieu de promotion et de valorisation [1].

Ces institutions soulignent l'engagement du particulier en faveur du plus grand nombre. En se substituant à la tâche dévolue à l'Etat de promouvoir la culture, elles soulignent leur vocation d'institutions de «pure utilité publique».

Ce souci de l'engagement du privé pour le public est une tradition bien établie dans les pays anglo-saxons où l'environnement politique et les conditions-cadres de la fiscalité constituent les atouts majeurs du développement d'une prise en charge par le privé des tâches éducatives et culturelles incombant à l'Etat.

Qu'il s'agisse de la fondation ou du trust, les deux institutions juridiques ont pour vocation de servir de support structurel à un patrimoine artistique dans le but d'en assurer la conservation, la promotion et la valorisation par delà les générations [2].

1. La notion de patrimoine et de patrimoine artistique

1.1 Universalité de fait, universalité de droit

Reprenant le cours de droits réels que donnait le professeur Jacques-Michel Grossen à l'Université de Neuchâtel, nous relisions au chapitre 4, intitulé «le patrimoine et ses composants» ce qui suit:

«Le patrimoine d'une personne est constitué par l'ensemble des droits qui lui appartiennent. Il peut comprendre des droits réels (propriété et droits réels restreints), des droits personnels, des droits ‹sui generis› (propriété littéraire et artistique, brevets, raisons de commerce, etc...), des actions et des expectatives [3]».

Ensemble de choses et de droits liés par un sort juridique commun et une commune appartenance, le patrimoine constitue une universalité de droit par opposition à l'universalité de fait qui désigne une pluralité de choses distinctes, qui, en raison de leur commune affectation économique, forment une unité dans les affaires.

Le patrimoine artistique désignera donc non seulement les objets au sens matériel, mais encore les droits personnels et les droits sui generis (notamment les droits de propriété littéraire et artistique) liés au patrimoine artistique dont le fondateur ou constituant [4] est propriétaire.

L'affectation commune et unitaire d'une pluralité d'éléments patrimoniaux, caractéristique de toute universalité, de droit ou de fait, prédispose celle-ci pour être institutionnalisée au travers d'une fondation du droit suisse ou d'un trust de droit étranger.

Sibilla Cretti, Dr en droit, avocate. Ernst & Young SA, Berne
sibilla.cretti@eycom.ch

2. La fondation, le trust comme support structurel d'un patrimoine artistique

Les deux institutions juridiques, fondation et trust, créées par un acte juridi-

que unilatéral du fondateur ou constituant ont pour effet d'institutionnaliser un patrimoine en l'affectant à un but spécial ou à des destinataires, sous le contrôle de l'autorité de surveillance, ou du juge.

2.1 La fondation

L'article 80 du Code civil suisse (CC) définit la fondation au travers de son objet, à savoir l'affectation de biens en faveur d'un but spécial.

La fondation ordinaire est un patrimoine particulier, un «Sondervermögen» affecté à un but spécial, défini par le fondateur dans l'acte de fondation. Juridiquement indépendant, ce patrimoine particulier et affecté n'a d'autre titulaire que la fondation elle-même.

Les organes de la fondation (conseil de fondation) orienteront leurs actes par rapport au but tel que défini par le fondateur. Il incombe à l'autorité de surveillance de veiller notamment à ce que le conseil de fondation se conforme au but de la fondation.

Rappelons ici que l'ouverture de la fondation d'art au plus grand nombre ne répond pas seulement au souci de répondre aux exigences mises à l'octroi d'une fiscalité favorable, mais elle est induite par les limites imposées par le législateur aux fondations de famille du droit suisse (art. 335 al. 1 CC).

Il serait, en effet, de lege lata inconcevable qu'une fondation de famille de droit suisse serve de support structurel à la conservation durable d'un patrimoine artistique privé.

La fondation de famille présente la double particularité qu'elle est constituée en faveur des membres d'une famille déterminée ou de certains d'entre eux et qu'elle n'est licite que dans la mesure où son patrimoine est affecté aux buts énoncés par l'article 335 al. 1 CC, à savoir au financement des frais d'établissement, d'éducation, d'assistance des membres d'une famille déterminée ou à des buts analogues. L'article 335 al. 2 CC interdit la fondation d'entretien et les fidéicommis de famille.

La fondation de famille est viciée et donc nulle quand le fondateur ou ses proches gardent la disposition inconditionnelle du patrimoine. Dans l'ATF 93 II 439 (Brodbeck c. fondation de famille Burg Reichenstein et Université de Bâle), le Tribunal fédéral avait toutefois admis la conversion d'une fondation destinée à l'entretien d'un monument historique et de ses environs, pour servir de bâtiment de réception à une famille déterminée, en une fondation ordinaire. Le Tribunal fédéral avait retenu que l'entretien du monument historique et de ses environs constituait en soi un but spécial licite et non contraire aux mœurs auquel pouvait être affecté un patrimoine privé, constitué du monument à entretenir et d'un montant en espèces pour en assurer l'entretien. Seule la restriction du cercle de ses destinataires à une famille déterminée a eu pour effet de rendre la fondation nulle en tant que fondation de famille [5].

«Par son entrée dans le patrimoine artistique public, la collection privée trouve un lieu de promotion et de valorisation.»

2.2 Le trust – trust for beneficiaries and trust for purpose

A l'instar de la fondation du droit civil suisse, le trust est constitué par un acte juridique unilatéral du constituant, entre vifs (living trust) ou à cause de mort (testamentary trust).

L'acte constitutif (trust deed ou trust settlement) contient la volonté expresse du constituant d'établir un trust, de manière révocable ou irrévocable, sur des éléments de propriété qui sont certains, en faveur d'un but certain ou de bénéficiaires, qui auront la faculté d'exiger l'exécution du trust.

L'article 2 de la Convention de la Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance, souligne en ces termes les caractéristiques essentielles du trust:

«Le terme ‹trust› désigne les relations juridiques créées par une personne, le constituant – par acte entre vifs ou à cause de mort-, lorsque des biens ont été placés sous le contrôle d'un trustee dans l'intérêt d'un bénéficiaire ou dans un but déterminé.

Le trust présente les caractéristiques suivantes:

a) les biens du trust constituent une masse distincte et ne font pas partie du patrimoine du trustee;
b) le titre relatif aux biens du trust est établi au nom du trustee ou d'une autre personne pour le compte du trustee;
c) le trustee est investi du pouvoir et chargé de l'obligation, dont il doit rendre compte, d'administrer, de gérer ou de disposer des biens selon les termes du trust et les règles particulières imposées au trustee par la loi.

Le fait que le constituant conserve certaines prérogatives ou que le trustee possède certains droits en qualité de bénéficiaire ne s'oppose pas nécessairement à l'existence d'un trust.»

En résumé, le trust apparaît comme une institution juridique tripartite réunissant constituant, trustee et bénéficiaire autour d'un patrimoine autonome dont la caractéristique est d'être l'objet d'une double prérogative concomittante: celle du trustee et celle du bénéficiaire.

Tant la fondation que le trust constituent un patrimoine affecté, séparé du patrimoine du fondateur ou constituant. Les deux institutions juridiques ont des bénéficiaires en faveur desquels le but de la fondation, voire le but du trust doit être réalisé et en conformité duquel le patrimoine sera géré.

Le cercle des bénéficiaires peut varier du cercle restreint des membres d'une famille déterminée – en matière de trust, on parle de «private trust», «trust for beneficiaries» – au cercle élargi du public dans son ensemble ou d'une partie de la population, en matière de trust, on parle de «public trust» ou «charitable trust». Le trust se définit, dans cette dernière hypothèse [6] par le but assigné au patrimoine trustal, le fait que le trust a le public comme destinataire étant alors un élément du but.

Le «charitable trust» est dès lors un «purpose trust»: le ou les trustees gèrent le patrimoine non plus en faveur de bénéficiaires mais dans le cadre défini d'un but.

Dans le cadre du trust charitable, ce ne sont plus les bénéficiaires qui veillent à l'observation par le/les trustees d'une gestion du patrimoine fidèle à l'acte constitutif du trust mais une autorité étatique.

Dans une jurisprudence déjà ancienne (Commissioners of Income Tax v. Pemsel (1891) A.C. 531,583), les tribunaux anglais ont énuméré de manière limitative les catégories de but reconnues comme charitables, il s'agit de:

- relief of poverty and sickness;
- advancement of education;
- advancement of religion;
- all other purposes beneficial to the community.

On retrouve un catalogue analogue en droit suisse, par exemple dans l'énoncé de la Circulaire n°12 de l'Administration fédérale des contributions du 8 juillet 1984 (voir 4.1 ci-après). D'une manière générale, on peut dire que les activités où le privé se substitue à l'Etat dans l'accomplissement de ses tâches ont pour effet d'exonérer l'entité juridique choisie par le privé pour l'exécution de telles activités.

La mise en place d'un trust charitable, à l'instar de la constitution d'une fondation poursuivant un but de pure utilité publique, a un effet fiscal bénéfique: exonération des impôts directs et exonération des impôts sur les donations et successions des contributions faites à de telles entités [7].

3. Aspects de droit fiscal national

3.1 L'assujettissement fiscal

L'assujettissement fiscal recouvre un double aspect:

La capacité d'être contribuable et l'appartenance personnelle ou économique du contribuable à un territoire donné ou à une souveraineté fiscale donnée.

La capacité d'être contribuable est, sauf dispositions contraires du droit fiscal, définie par le droit civil et s'étend, en Suisse, aux personnes physiques et morales de droit suisse et de droit étranger, celles-ci étant assimilées aux personnes morales de droit suisse dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique et leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD).

L'appartenance personnelle résulte pour les personnes morales de la localisation de leur siège statutaire en Suisse ou de la localisation de leur direction effective en Suisse.

L'appartenance économique résulte des rapports économiques entretenus par une personne, physique ou morale, sur le territoire souverain.

Il est incontestable que la fondation ordinaire de droit suisse, ayant son siège statutaire ou sa direction effective (le conseil de fondation) dans un des cantons suisses, est un sujet de droit fiscal suisse. Elle est assujettie de manière illimitée à la souveraineté fiscale dont elle relève par son siège statutaire ou sa direction effective et est assujettie de manière limitée à la souveraineté fiscale de l'Etat avec lequel elle entretient une appartenance économique.

La question de savoir si le trust de droit étranger peut être un sujet fiscal de droit suisse doit, de lege lata, recevoir une réponse négative. L'article 150 de la Loi fédérale sur le droit international privé (LDIP) établit la reconnaissance du trust comme patrimoine organisé mais ne se prononce pas sur les effets d'une reconnaissance du trust de droit étranger. En particulier, l'article 150 LDIP n'a pas pour effet d'induire une réception du trust dans la législation civile ou fiscale suisse. De même, une ratification de la Convention de la Haye du 1er juillet 1985 relative à la loi applicable au trust et à sa reconnaissance n'aurait pas non plus pour effet d'induire une réception du trust dans notre législation civile [8].

N'ayant pas la capacité d'être contribuable aux termes de la législation fiscale suisse actuelle, notamment parce qu'il n'entre pas dans la catégorie des personnes morales du droit civil suisse et dans la catégorie des personnes morales de droit étranger, visées par l'article 49 al. 3 LIFD, le trust ne saurait être un sujet fiscal de droit suisse.

Un assujettissement illimité du trust à la souveraineté fiscale suisse est, dès lors, inconcevable, même si le trust devait être administré de la Suisse par des trustees domiciliés ou ayant leur siège en Suisse.

La question de savoir si un trust de droit étranger peut être assujetti de manière limitée à la souveraineté fiscale suisse recevra une réponse nuancée:

L'article 150 LDIP étant muet sur les effets de la reconnaissance du trust valablement constitué à l'étranger et, en l'absence d'une ratification de la Convention de la Haye par la Suisse, nous sommes d'avis que le trust de droit étranger ne peut se porter acquéreur d'un immeuble en Suisse, notamment en raison des principes du numerus clausus des droits réels et de la publicité des droits réels [9]. De plus, la Loi fédérale du 16 décembre 1983 sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (RS 211.412.41) ferait aussi, de lege lata, obstacle à une telle acquisition.

Ainsi, l'immeuble abritant le patrimoine artistique du constituant, résident de Suisse, ne pourrait être inscrit au Registre foncier au nom des trustees agissant pour le trust.

En revanche, un assujettissement limité du trust de droit étranger à la souveraineté fiscale suisse est concevable en raison de la propriété de biens mobiliers: actions ou obligations d'un débiteur suisse, par exemple, et dans le

cadre particulier des impôts sur les donations et successions.

Les principes d'assujettissement à l'impôt résultant de l'appartenance personnelle ou économique du contribuable à l'Etat souverain se retrouvent dans le domaine des impôts sur les donations et successions.

Le domicile du donateur voire le dernier domicile du défunt, en Suisse, ou le lieu d'ouverture de la succession en Suisse, en l'absence de domicile en Suisse, instituent une appartenance personnelle et un assujettissement fiscal illimité à la souveraineté fiscale cantonale (voire communale) dont relève le donateur ou le défunt par son domicile. La localisation de biens, notamment de biens immobiliers, appartenant au donateur ou ayant appartenu au défunt, domicilié en dehors du territoire souverain, crée un rattachement économique au lieu de situation de ces biens. Certaines lois cantonales d'impôts réservent, dans le cadre de successions ouvertes à l'étranger, un droit d'imposition limitée sur des biens mobiliers sis sur le territoire du canton et ayant appartenu au défunt, décédé domicilié en dehors des frontières nationales.

Ainsi, en présence d'une base légale suffisante, le trust de droit étranger attributaire, par acte à cause de mort, d'un patrimoine artistique mobilier ayant appartenu à un constituant décédé, domicilié à l'étranger, pourrait être assujetti à l'impôt sur les successions du canton sur le territoire duquel se trouve le patrimoine artistique, objet de l'attribution [10].

3.2 Les conséquences de l'assujettissement fiscal

Dans la mesure où le trust de droit étranger ne saurait être, de lege lata, un sujet fiscal en droit suisse, un assujettissement illimité du trust de droit étranger à la souveraineté fiscale nationale, en matière d'impôts directs est exclu comme nous l'avons constaté précédemment.

Les considérations qui suivent, s'agissant des impôts directs, concernent dès lors en premier lieu les fondations de droit suisse.

Il existe néanmoins des parallèles entre la fondation dite d'utilité publique et le trust charitable de droit anglais, notamment dans les conditions mises à la reconnaissance du caractère d'utilité publique ou de pure utilité publique ou du caractère charitable desdites institutions juridiques, voir ci-après 4.1.

La fondation ordinaire ayant son siège statutaire ou sa direction effective sur le territoire d'un canton suisse est assujettie de manière illimitée aux impôts en Suisse.

Sur le plan de l'impôt fédéral direct, la fondation ordinaire est assujettie à l'impôt sur le bénéfice net, au taux unitaire de 4% (art. 71 LIFD).

La Loi fédérale sur l'harmonisation fiscale des impôts directs des cantons et des communes (LHID) intègre également les fondations aux personnes morales et laisse aux cantons et communes la possibilité de prélever en sus de l'impôt sur le bénéfice un impôt sur le capital et sur la fortune nette (art. 24 et 29 LHID).

Les apports faits à la fondation ne font pas partie de son bénéfice imposable, ils sont en revanche l'objet de l'impôt cantonal voire communal sur les donations et successions.

Dans la mesure où la fondation entre dans la catégorie des attributaires sans lien de parenté avec le donateur ou le fondateur, le taux d'imposition applicable sera le taux le plus élevé de telle sorte que la question de savoir si la fondation en raison du but poursuivi peut bénéficier d'une exonération fiscale au niveau des impôts directs et, par extension normative, au niveau des impôts sur les donations et successions, est fondamentale [11].

4. L'exonération fiscale liée à la poursuite d'un but de pure utilité publique

En ouvrant sa collection artistique au plus grand nombre, le privé prend le relais de l'Etat dans sa tâche d'assurer au plus grand nombre une éducation culturelle.

L'intervention du privé prend un caractère d'utilité publique.

4.1 Impôts directs

Avant même l'entrée en vigueur de la nouvelle Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, l'Administration fédérale des contributions avait publié, le 8 juillet 1994, une Circulaire n° 12 sur «L'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts cultuels et sur la déductibilité des versements bénévoles».

Aux termes de ladite Circulaire, l'exonération de l'impôt sera accordée, sur la base d'une demande écrite motivée, lorsque les conditions suivantes seront remplies:

- la requérante doit être une personne morale;
- la requérante doit affecter les fonds reçus exclusivement au but statutaire, qui sera de pure utilité publique;
- l'affectation des fonds sera irrévocable et effective;
- l'activité de la requérante sera désintéressée [12].

Ni la Loi (LIFD, LHID, lois d'impôts cantonales) ni la Circulaire ne définissent la notion d'utilité publique. Il est unanimement reconnu par la doctrine [13] que l'activité de la fondation, pour être reconnue de pure utilité publique, doit être exercée dans l'intérêt général, l'institution accomplissant une tâche à la promotion de laquelle l'Etat a un intérêt essentiel parce qu'elle sert au bien général.

Dans l'exercice de son activité, la fondation s'adressera à un cercle ouvert de destinataires, la fondation aura par son but un caractère altruiste et désintéressé. L'affectation du patrimoine sera effective et irrévocable, en d'autres termes et, en cas de dissolution de la fondation, son patrimoine sera transféré sur une fondation poursuivant un but similaire et exonérée des impôts [14].

L'autorité fiscale compétente garde une certaine marge de manœuvre et de discrétion lors de l'appréciation concrète de la notion de «pure utilité publique». Cette appréciation sera tributaire du contexte socio-culturel de l'aire géographique dans laquelle se constitue la fondation. Cela sera particulièrement vrai dans le domaine de l'art. L'autorité fiscale se laissera guider par les jugements de valeur des Suisses et Suissesses: «die aktuellen Wertansichten der Schweizer und Schweizerinnen» [15].

La pratique fiscale, se ralliant à une jurisprudence ancienne (voir note marginale 15, Archives 7, p. 11ss), est généreuse dans son appréciation et admettra, en général, de reconnaître, comme de pure utilité publique, la promotion des arts dans la mesure où l'activité de la requérante a un caractère altruiste et désintéressé. Encore convient-il que le but artistique représente un apport éducatif pour le plus grand nombre: Dans l'arrêt «Welttheatergesellschaft Einsiedeln» (note marginale 15, Revue fiscale 1987, p. 518ss), le Tribunal fédéral a retenu: «Nicht jede die Allgemeinheit bereichernde Tätigkeit kultureller oder künstlicher Art ist ausschliesslich gemeinnützig, und zwar selbst dann nicht, wenn sie sich an ein breites Publikum richtet..... Sodann wird man Gemeinnützigkeit annehmen können, wenn künstlerisch hochstehende Produktionen für eine breite Öffentlichkeit angeboten werden, die nicht bloss der Unterhaltung des Publikums dienen, sondern allgemeinbildenden und das (geistige) Volkswohl fördernden, allenfalls auch religiösen erbauenden Charakter haben».

Il est intéressant de relever ici un certain parallélisme avec la pratique des tribunaux anglais:

Dans une affaire Pinion (Westminster Bank Ltd v. Pinion [1965] Ch 85,voir note marginale 15, référence à Parker and Mellow), la Cour avait retenu que l'affectation de la collection privée d'un peintre à un musée public ne pouvait avoir un caractère charitable que si la valeur éducative de la donation ou du legs était indubitable ou, en cas de doute, confirmée comme telle à la Cour par des experts. En l'espèce, les experts avaient considéré que la collection était sans valeur culturelle ou éducative et ne pouvait être exposée à la vue du public. Dès lors, le legs ne pouvait avoir un caractère charitable.

Le fait que la fondation vient à exercer son activité à l'étranger ne s'oppose pas, a priori, à son exonération des impôts directs, l'hypothèse paraît quelque peu théorique dans le contexte des fondations d'art dans la mesure où le constituant ou fondateur choisira le véhicule institutionnel adéquat que lui offre la législation de l'Etat où se trouve localisé géographiquement son patrimoine artistique.

4.2 Impôts sur les donations et les successions

L'exonération fiscale des impôts directs sur le bénéfice et le capital en raison de la poursuite effective d'un but de pure utilité publique ne s'applique pas automatiquement aux impôts sur les donations et les successions.

Certes, les lois cantonales sur les impôts de donations et successions font le plus souvent référence aux dispositions applicables en matière d'impôts directs, en étendant l'exonération subjective des impôts sur les donations et les successions aux institutions exonérées par les lois d'impôts directs, mais elles peuvent aussi contenir des dispositions particulières [16].

Dans leurs relations intercantonales, les cantons ont conclu des accords de réciprocité. Ces accords de réciprocité visent à exonérer des impôts de donations et successions toute attribution faite à une institution exonérée, ayant son siège dans le territoire d'un canton autre que le canton de domicile du donateur ou du testateur [17].

Dans la mesure où la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs et la Circulaire n° 12 ont pour effet d'apporter une harmonisation fiscale, notamment, au niveau des principes régissant l'assujettissement à l'impôt, d'éventuels conflits d'interprétation, autour de la notion «d'utilité publique» ou de «pure utilité publique» devraient, à notre avis, se dissiper en faveur d'une application harmonisée de la loi.

5. Aspects transfrontaliers

La constitution d'une fondation et, en particulier, la constitution d'un trust de droit étranger, peuvent receler des aspects transfrontaliers:

5.1 Le cas du constituant, domicilié dans un canton suisse, affectant son patrimoine artistique à une entité de droit étranger, par exemple à un trust

Rien ne s'oppose du point de vue du droit civil et du droit international privé [18] à ce qu'un constituant, domicilié en Suisse, affecte son patrimoine et notamment son patrimoine artistique, localisé sur le territoire d'un canton suisse, à une entité juridique étrangère. Cette attribution peut se faire par acte entre vifs (donation) ou acte à cause de mort, selon les formes prescrites par le Code civil suisse.

Si un tel mode de procéder est concevable sur le plan du droit civil, il n'est pas attractif sur le plan du droit fiscal.

A défaut d'un accord de réciprocité entre le canton de domicile du constituant et l'Etat étranger dont relève fiscalement la structure juridique étrangère, l'attribution gratuite [19] du patrimoine artistique à une entité étrangère, fût-elle exonérée des impôts, sera imposée au taux le plus élevé [20]. Le même principe s'applique, à notre avis, dans l'hypothèse où le constituant, domicilié en Suisse, affecte, à titre gratuit, à une entité juridique étrangère, son patrimoine artistique localisé à l'étranger. Demeurent réservées, de plus, les dispositions fiscales locales préconisant un rattachement fiscal au lieu de situation des éléments composant le patrimoine artistique.

Plusieurs cantons suisses ont passé des accords de réciprocité avec des Etats étrangers. Ces accords se trouvent énumérés dans la liste des conventions internationales, tenue à jour par

l'Administration fédérale des contributions [21].

S'agissant des pays anglo-saxons, citons l'Accord de réciprocité conclu par le canton de Bâle-Ville avec les Etats-Unis d'Amérique le 24 août 1946 et les Accords passés par le canton de Zurich en date du 27 avril 1939 avec l'Etat de Californie, et, en date du 25 juin 1953 avec les Etats-Unis d'Amérique.

Il est intéressant de noter que le canton de Zoug dispose dans sa loi fiscale d'un article stipulant expressément l'exonération des impôts sur les donations et les successions, des contributions faites à une institution étrangère poursuivant un but d'utilité publique dans la mesure où le donateur rapporte la preuve que l'attribution est exclusivement affectée à un but privilégié [22].

5.2 Le cas du constituant, domicilié à l'étranger, affectant son patrimoine artistique, localisé sur le territoire d'un canton suisse, à une entité juridique étrangère, notamment à un trust

Certaines lois cantonales sur les impôts de donations et successions réservent au canton un droit d'imposition limité sur le patrimoine mobilier se trouvant sur le territoire du canton mais appartenant à une personne décédée, domiciliée à l'étranger. C'est le cas de l'article 4 al. 5 lit b LDS-GE [23].

Dans un tel cas, l'affectation du patrimoine artistique, localisé sur le territoire du canton souverain, à une entité de droit étranger sera aussi imposée au taux le plus élevé sauf mise en œuvre d'une convention de réciprocité applicable entre le canton suisse sur lequel se trouve le patrimoine artistique et qui revendique de ce fait un droit d'imposition limité et l'Etat étranger d'incorporation de l'entité juridique de droit étranger.

5.3 Institutions de pure utilité publique et conventions fiscales internationales

Rappelons que les institutions de pure utilité publique ne sont pas englobées dans les conventions fiscales internationales conclues par la Suisse dans le domaine des impôts sur les successions.

La Convention modèle de l'OCDE de 1966 concernant les impôts de successions exclut l'application de la clause de non-discrimination pour étendre à une institution juridique étrangère le bénéfice de l'exonération, même si elle remplit à son siège les conditions mises à l'exonération par l'Etat compétent pour procéder à la taxation [24].

6. Conclusion

«Mon projet de créer une fondation s'explique très clairement par une triple motivation: un intérêt ancien pour la création, une réflexion sur le devenir et l'intelligence d'un patrimoine familial, la nécessité de laisser une trace» [25].

Fondation et trust, issus de traditions juridiques différentes – droit civil et common law – ont une fonctionnalité commune: offrir au fondateur ou constituant un cadre institutionnalisé en vue de la préservation et de la valorisation d'un patrimoine. Au travers de son ouverture à un large public, cautionnée par une fiscalité favorable, la fondation ou le trust assurera au patrimoine artistique sa pérennité. Fondation et trust représentent un instrument de planification patrimoniale et successorale de choix pour la préservation et la valorisation d'un patrimoine artistique.

Notes

1 Présentation faite à Genève le 13 juin 2001 dans le cadre d'un séminaire du Centre du droit de l'art, intitulée: «Trust, fondation et patrimoine artistique, aspects de droit fiscal» et complétée par des références doctrinales et jurisprudentielles.

2 Voir aussi deux articles intéressants parus, l'un, dans le Journal des Arts, n° 128, du 25 mai au 7 juin 2001, et l'autre, dans le Guide de l'art 2001, supplément au numéro 528 du magazine L'ŒIL.

3 Jacques-Michel Grossen, polycopié de droits réels, Université de Neuchâtel.

4 Le constituant ou settlor est la personne physique qui, par acte entre vifs ou à cause de mort, constitue un trust en remettant à un ou plusieurs trustees, en observant les formalités requises pour un transfert juridiquement valable, les éléments constituant le patrimoine artistique, et en enjoignant le ou les trustees à en faire usage et à en disposer selon les instructions du constituant contenues dans l'acte constitutif ou trust deed, Sibilla Giselda Cretti, Les relations de trust et la fiscalité suisse nationale et internationale, thèse Neuchâtel, 2001, p 26.

5 La ratio legis politico-sociale à l'origine de l'article 335 CC (il s'agissait de mettre fin aux biens en mainmorte et de s'opposer au financement de l'oisiveté d'une jeunesse privilégiée), est actuellement contestée et plusieurs auteurs prônent un élargissement du catalogue des buts pour lesquels une fondation de famille peut être constituée, dans l'optique d'une reconnaissance législative de la fondation d'entretien en droit civil suisse, parmi ces auteurs, il convient de citer Alexandra Zeiter. Dans un article publié dans la Revue Suisse de Jurisprudence 97 (2001) n° 20, p. 451 ss, intitulé Neues zur Unterhaltsstiftung, Alexandra Zeiter plaide en faveur d'une ouverture du but des fondations de famille, au-delà du cadre restrictif de l'article 335 al. 1 CC, dans l'optique de la reconnaissance d'une fondation d'entretien (pour le fondateur et les membres de sa famille). Cette nouvelle «fondation de famille au sens large» serait soumise aux dispositions applicables aux fondations ordinaires. Rappelons que la fondation de famille est soumise aux mêmes dispositions légales que la fondation ordinaire sauf qu'elle n'est pas soumise au contrôle de l'autorité publique et est dispensée de l'inscription au registre du commerce. Cette double «exonération» ne serait plus que l'apanage des fondations de famille au sens strict, constituées dans le cadre restreint de l'article 335 al. 1 CC; voir aussi la thèse d'Alexandra Zeiter, die Erbstiftung, thèse Fribourg, 2001; voir aussi l'ATF 120 Ib 474 et l'article du professeur Paul Piolet, Réflexions sur la distinction entre fondation de famille et fideicommis de famille, ainsi que sur le droit transitoire de la personnalité morale à partir de l'arrêt RO 120 Ib 474 , Revue de droit suisse, 1997 I p. 477 ss; voir également l'article du professeur Justin Thorens, L'article 335 CC et le trust de common law, Mélanges en l'honneur de Henri-Robert Schüpbach, Bâle, 2000, p. 155 ss.

6 «Another division of trusts is that between public and private. Public trusts are trusts constituted for the benefit either of the public at large or of some considerable of it answering a particular description. To this class belong all trusts for charitable purposes, and indeed public trusts and charitable trusts may be considered in general as synonymous expressions» Lewin on Trusts, London, 2000, p. 14.

7 Le trust charitable est enregistré au Royaume-Uni de Grande-Bretagne. Le trustee est soumis à la surveillance de «l'Attorney General» et les comptes ainsi qu'un rapport de gestion doivent être déposés auprès du «Charity Commissioner», voir entre autres ouvrages de base: Parker and Mellows, The modern Law of trusts, 7th edition, London, 1998, p. 379–440 et Keeton and Sheridan, The Law of trusts, 12th edition, 1993, p. 169–188.

Le Royaume-Uni de Grande-Bretagne ne connaît pas le «non charitable purpose trust», cette institution est, en revanche, connue de juridictions telles que Jersey et Bermuda.

8 Sibilla Giselda Cretti, p. 142 ss: Une imposition illimitée du trust en tant que contribua-

ble de droit suisse implique une modification législative ayant pour effet d'introduire dans notre système juridique «une institution analogue», en la forme d'une fiducie renouvelée, telle que l'a définie le professeur Thévenoz dans son ouvrage intitulé: Trust en Suisse: Adhésion à la convention de la Haye sur les trusts et codification de la fiducie , Zurich, 2001. Les articles 50 et 51 LIFD ne sont pas applicables aux trusts de droit étranger.

9 Selon les principes du numerus clausus des droits réels et de la publicité, toute limitation à la propriété, une et indivisible, doit être expressément prévue par la loi et inscrite au registre foncier.

10 Exemple d'une telle base légale: l'article 4 al. 5 lit b Loi sur les droits de successions du canton de Genève, LDS-GE; voir aussi Felix Richner, Das internationale Erbschaftssteuerrecht der Schweiz, Archives de droit fiscal (Archives) 9, p. 129ss, notamment, p. 143.

11 Agner, Jung, Steinmann, Commentaire de la Loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, articles 49, 50, 51, 66 et 71 LIFD; Harold Grüninger, Steuerfragen zur schweizerischen Stiftung, DACH Schriftenreihe 14, p. 101 ss.

12 La fondation ne saurait poursuivre des buts lucratifs, encore convient-il de préciser, comme le fait la Circulaire, que toute activité lucrative ne conduit pas au refus de l'exonération. Dans la mesure où l'activité lucrative constitue un moyen pour atteindre le but final, rien ne s'oppose à ce que la fondation soit exonérée des impôts directs. Dès lors, la valorisation du patrimoine artistique (achat/vente/exploitation de droits d'auteur, etc.) ne devrait pas être un obstacle à l'octroi d'une exonération des impôts directs. Voir aussi l'ATF 127 III 337ss.

13 G. Mettrau, L'exonération fiscale d'institutions d'utilité publique, thèse Lausanne, 1992, p. 111 ss; Reto Kuster, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, thèse Zurich, 1998, p. 199 ss.

14 Une clause statutaire dans ce sens figurera impérativement dans les statuts. On retrouve les mêmes principes dans le droit des trusts charitables où il n'est pas rare de trouver des clauses types telles que celle-ci: «The trustees shall transfer the remainder of the Trust Fund to such other charitable body or bodies having objects the same as or similar to the Charity ...» (modèle de l'Etude Lenz & Staehelin, Genève, 07/06/01).

15 Reich, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, Archives 58, p. 465 ss; Archives 7, p. 11ss; Revue fiscale 1987, p. 518ss; Revue fiscale, 1992, p. 323 ss; der Steuerentscheid, 1996, B 27.4 n° 13; Parker and Mellows, p. 400.

16 Par exemple: article 6 al. 2 et 3 LDS GE: «En outre, le Conseil d'Etat peut exempter partiellement ou totalement des droits d'autres sociétés et institutions ayant la personnalité civile, à la double condition qu'elles exercent une activité d'utilité publique, philanthropique ou de charité et que le testateur n'ait pas mis les droits à la charge des héritiers légaux ou institués ».

17 Voir tableau synoptique contenu dans l'Etude comparative des différents systèmes fiscaux cantonaux sur l'exonération fiscale des fondations, publiée par l'Institut du fédéralisme à Fribourg, sous l'égide du professeur Thomas Fleiner et du Dr Sandra Maissen, Fribourg, 1992.

18 Par la voie de la «professio juris», le constituant, de nationalité étrangère, domicilié en Suisse, peut déclarer applicable à sa succession la loi de sa nationalité. Il peut ainsi choisir comme attributaire de son patrimoine une institution juridique telle que le trust, reçue par l'ordre juridique national, (art. 90 al. 1 LDIP).

19 Rappelons ici que le «statut fiscal» coïncide en principe avec le «statut trustal». Ce dernier est déterminé par la loi déclarée applicable au trust par le constituant, le droit fiscal appliquant aussi le principe de l'incorporation, sauf abus de droit; voir aussi Peter Mäusli-Allenspach, Steuerliche Überlegungen bei der Widmung von Vermögenswerten an ausländische Stiftungen, Revue fiscale 1996, p. 115 ss.

20 Jusqu'à 59 %, voir Informations fiscales, 1997.

21 Actuellement, des conventions ont été passées avec l'Allemagne, la France, Israël, La Principauté de Liechtenstein, les Etats-Unis d'Amérique et l'Etat de Californie.

22 Le paragraphe 175 al 2 de la loi d'impôts sur les donations et les successions du canton de Zoug a la teneur suivante: «Steuerfrei sind Vermögensübergänge an juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts in der Schweiz, die nach Gesetz von der Steuerpflicht befreit sind. Gemeinnützige Zuwendungen ins Ausland sind steuerfrei, wenn die oder der Leistende den Nachweis erbringt, dass die Zuwendung ausschliesslich für gemeinnützige Zwecke verwendet wird».

23 L'article 4 al. 5 lit. b LDS-GE a la teneur suivante: «Pour les successions ouvertes à l'étranger, les droits sont dus:

b. sur les meubles meublants, collections et objets d'art de toute nature qui se trouvent dans ce canton», voir aussi la note marginale 10.

24 Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, Berne, 2001, p. 191; la Convention modèle de l'OCDE de 1966 sur les impôts de successions a été complétée en 1982 et étendue aux impôts sur les donations.

25 Antoine de Galbert cité dans le magazine L'ŒIL, n° 528, p. 86.

ZUSAMMENFASSUNG

Kunstsammlung, Stiftung und Trust

Indem der Stifter (Settlor) seine private Kunstsammlung in eine Stiftung bzw. in einen Trust einbringt, und sie gleichzeitig dem breiten Publikum zugänglich macht, schafft er in einem institutionellen Rahmen einen Ort der Begegnung für Künstler, Kunstsammler und Publikum.

Der Beitrag des Stifters hat einen allgemeinbildenden und für das geistige Wohl fördernden Charakter, er ist gemeinnützig.

Auf Grund eines schriftlich begründeten Gesuches wird die vom Privaten gewählte Institution, als gemeinnützige Institution, in der Schweiz von den direkten Steuern und den Erbschafts- und Schenkungssteuern befreit.

Analoge Rahmenbedingungen schafft der englische Fiskus dem «charitable trust», der einen allgemeinbildenden und kulturfördernden Charakter («trust for the advancement of education») verfolgt.

Bei grenzüberschreitenden Verhältnissen, werden die steuerlichen Rahmenbedingungen, insbesondere im Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern, durch gegenseitige staatliche Abkommen gegeben. Ein solches Abkommen wurde zum Beispiel vom Kanton Basel-Stadt mit den Vereinigten Staaten von Amerika am 24. August 1946 abgeschlossen.

Obwohl die Stiftung und der Trust aus unterschiedlichen juristischen Traditionen stammen (civil law/common law), erfüllen sie eine analoge Funktion: Sie schaffen dem Stifter bzw. dem Settlor einen institutionellen Rahmen zur Bewahrung seiner Privatsammlung über die kommenden Generationen hinaus und bilden gleichzeitig einen Ort zur Förderung der Kunst und der Kultur. *SC*