

# NOUVEAUTÉS POUR LES ASSOCIATIONS ET LES FONDATIONS

## Modifications législatives 2023

La réforme du droit de la société anonyme, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023, ainsi que la révision de la loi sur le blanchiment d'argent (LBA) et la révision de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA) ont également eu des effets importants pour les fondations et associations, que les auteurs analysent dans cet article.

### 1. INTRODUCTION

Pour les fondations et associations, les effets de la réforme du code des obligations (CO)[1] concernant le droit de la société anonyme ainsi que la révision de la loi sur le blanchiment d'argent (LBA)[2] portent principalement sur les quatre domaines suivants:

- les modes de réunion et de prise de décision,
- la transparence sur les rémunérations des membres de conseils de fondation,
- les règles en matière d'insolvabilité et de surendettement, et
- l'inscription des associations au registre du commerce.

Sur certains thèmes, les dispositions du code civil (CC)[3] ont été modifiées, alors que sur d'autres s'applique un raisonnement fondé sur l'«harmonisation des dispositions [...] de l'association et de la fondation avec celles sur la SA» souhaitée par le Conseil fédéral [4].

À cela s'ajoute la révision de la loi sur la taxe sur la valeur ajoutée (LTVA)[5] libérant certaines associations et institutions d'utilité publique de l'assujettissement à la TVA.

### 2. MODES DE RÉUNION ET DE PRISE DE DÉCISION

**2.1 Assemblées générales d'association.** La réforme du droit de la société anonyme a apporté des nouveautés quant à la tenue des assemblées générales. Comme pour les sociétés anonymes (art. 701a-f, CO), les assemblées générales des associations peuvent désormais se tenir (avec certitude)[6], sous les trois formes suivantes:

**2.1.1 Assemblée en présentiel.** L'assemblée peut se dérouler en un seul lieu ou sur plusieurs sites (assemblée multi-sites)[7], en Suisse comme à l'étranger [8].

L'assemblée multi-sites doit reposer sur une raison objective et assurer la retransmission en direct par des moyens audiovisuels auprès de tous les sites de la réunion [9].

La tenue d'une assemblée à l'étranger est encore plus contraignante. En plus d'être justifiée par une raison objective, elle doit reposer sur une base statutaire [10]. Par ailleurs, l'organe suprême de direction doit avoir désigné un représentant indépendant [11], sauf si l'on y renonce par approbation (ou vote unanime) de tous les membres [12].

Certains auteurs estiment (à raison, selon nous) qu'en l'absence d'une base statutaire, l'application par analogie de l'art. 701, al. 2, CO permet de considérer les décisions d'une assemblée universelle (regroupant tous les membres) comme valables (et non annulables) [13].

**2.1.2 Assemblée virtuelle.** L'assemblée virtuelle est celle qui se tient sans lieu de réunion physique. Une base statutaire et la désignation d'un représentant indépendant sont alors également requises pour tenir une telle assemblée. En outre, le respect des conditions de l'art. 701e, CO doit être assuré [14].

À noter que l'on peut renoncer au représentant indépendant moyennant une mention dans les statuts (cf. art. 704, al. 1, CO *a contrario*).

Comme pour l'assemblée à l'étranger, une assemblée universelle virtuelle devrait emporter renonciation à la base sta-



GIULIA NERI-CASTRACANE\*,  
PROFESSEURE ASSOCIÉE,  
DÉPARTEMENT DE DROIT  
COMMERCIAL, CENTRE EN  
PHILANTHROPIE,  
UNIVERSITÉ DE GENÈVE



VINCENT PFAMMATTER,  
AVOCAT ASSOCIÉ, SIGMA  
LEGAL SA, ACADEMIC  
FELLOW, CENTRE EN  
PHILANTHROPIE,  
UNIVERSITÉ DE GENÈVE

tulaire et au représentant indépendant par application analogique de l'art. 701, al. 2, CO [15].

Tous les moyens électroniques sont autorisés dans le cadre d'une assemblée virtuelle [16]. Il n'est pas nécessaire qu'un système audiovisuel soit mis en place, contrairement à ce qui est requis pour tenir une assemblée sur plusieurs sites. L'assemblée peut donc se tenir uniquement par téléphone. Ainsi, la formulation de la base statutaire ne devrait pas être trop précise quant aux moyens technologiques concrètement utilisés [17], mais les modalités d'exercice des droits de vote devraient être au moins sommairement réglées.

En cas de survenance de problèmes techniques tombant dans la sphère de responsabilité de l'entité juridique [18], l'assemblée doit être reconvoquée (art. 701f, al. 1, CO). Toutes les décisions prises avant la survenance du problème technique restent valables [19]. L'organe suprême de direction supporte ainsi une responsabilité accrue en cas de recours aux médias électroniques. La fixation de règles claires, dans un règlement d'organisation, est donc conseillée [20].

**2.1.3 Assemblée en mode hybride.** La tenue d'une assemblée en mode hybride implique qu'une partie des membres assiste à une assemblée en présentiel alors qu'une autre partie participe à distance par des moyens électroniques. L'assemblée en mode hybride requiert une décision de l'organe suprême de direction et le respect des conditions de l'art. 701e, CO [21].

Comme pour l'assemblée virtuelle, tous les moyens techniques sont autorisés. Il n'est donc pas nécessaire que les membres participant à distance puissent être vus, mais ils doivent pouvoir s'exprimer.

L'assemblée à laquelle tous les membres participent à distance mais qui offrait la possibilité de participer en présentiel demeure une assemblée en mode hybride. Elle ne devient donc pas une assemblée virtuelle [22].

La survenance de problèmes techniques entraîne les mêmes conséquences que pour une assemblée virtuelle.

**2.2 Réunions des conseils de fondation et des comités d'association.** Le nouveau droit prévoit aussi la possibilité pour l'organe suprême de direction de se réunir virtuellement ou en mode hybride (art. 713, al. 2, ch. 2, CO). Cette possibilité devrait aussi exister pour les conseils de fondation et les comités d'association sur la base du principe d'harmonisation des dispositions évoqué par le Message. Les règles applicables à l'organe suprême de direction ne figurent pas dans la liste de la section 1.4.11 du Message, mais cette liste n'est pas exhaustive [23].

Une base statutaire, ou une décision de l'organe suprême de direction ainsi que la désignation d'un représentant indépendant ne sont alors pas requises. Seules les exigences de l'art. 701e, CO doivent être respectées.

**2.3 Les conditions communes de l'art. 701e CO.** Toute assemblée ou réunion hybride ou virtuelle doit par ailleurs répondre aux cinq conditions supplémentaires cumulatives suivantes:

→ *L'identité des participants doit être établie et vérifiée.* Il convient en particulier d'éviter une participation par des personnes

non autorisées, ainsi que de prendre des mesures pour garantir une identification formelle et sûre des participants, laquelle est importante pour garantir les droits des sociétaires, mais aussi pour fixer le quorum et le calcul des majorités applicables au moment du vote.

→ *Une retransmission simultanée (en temps réel) des débats doit être assurée.* Le législateur exige que l'immédiateté physique soit remplacée par une nouvelle immédiateté numérique [24]. L'exigence d'une unité de temps doit être respectée et un suivi en temps réel des débats et interventions doit pouvoir être assuré.

→ *Le principe d'équivalence fonctionnelle doit être respecté.* Ainsi, les participants doivent pouvoir participer comme ils l'auraient pu si la réunion s'était tenue en présentiel. La personne qui participe à distance doit être «à armes égales» avec un participant physiquement présent [25]. Il doit pouvoir participer de la même manière que ce dernier, poser des questions, présenter des motions, etc.

→ *Les résultats ne doivent pas être falsifiés.* L'organe suprême de direction doit prendre les mesures possibles et raisonnables pour éviter une cyberattaque entraînant une falsification des résultats de vote [26]. Concernant la transparence des résultats, les modalités de comptage des votes en ligne doivent être claires, simples et évidentes pour les participants. Le logiciel utilisé doit toutefois permettre un contrôle manuel (ou une vérification) des votes en cas de problème. Cette exigence implique un devoir de l'organe suprême de direction de se tenir à jour à propos des avancées technologiques et des mesures de sécurité raisonnables [27].

→ *La protection des données doit être assurée.* Le respect des exigences de la loi sur la protection des données (LPD) [28] implique que les participants devront être informés et avoir consenti au préalable à une retransmission audio ou vidéo de leurs interventions et à être filmés [29]. À défaut, un membre présent pourrait invoquer une atteinte injustifiée à sa personnalité et demander l'annulation des décisions prises en assemblée. Les modalités du consentement, notamment sa possibilité de le traiter par une base statutaire, devront être précisées en pratique et à l'aune de la nouvelle LPD.

**2.4 Modes de prises de décision.** Outre le vote «usuel» lors d'une assemblée générale ou d'une réunion (à main levée, par bulletin secret ou moyennant l'utilisation d'outils électroniques), le nouveau droit de la société anonyme reconnaît à présent aussi la voie circulaire, soit par écrit, soit sous forme électronique au moyen d'un simple échange de courriels (art. 701, al. 3; art. 713, al. 2, ch. 3, CO).

En raison de l'harmonisation des dispositions souhaitée par le Conseil fédéral dans son Message, l'application de ces règles aux assemblées d'association, peut laisser perplexe, à la lumière de l'absence de modification de l'art. 66, al. 2, CC. Ce dernier prévoyait en effet déjà la possibilité pour l'assemblée d'une association de prendre une décision par voie circulaire, par écrit, en cas d'unanimité. La règle plus souple du nouvel art. 701, al. 3, CO offrant la possibilité de prendre une décision circulaire par voie électronique (sans signature) et selon les majorités requises (et non l'unanimité) n'a pas été reprise. L'art. 66, al. 2, CC reste en effet inchangé à la suite de la révision du droit de la société anonyme. Cela dit, l'art. 66,

al. 2, CC étant de nature dispositives, il est ainsi possible de déroger statutairement à la forme de l'acceptation (p. ex. par échange de courriels plutôt que par écrit) et aux majorités nécessaires [30]. Dans le doute, il convient de reproduire dans les statuts d'une association la possibilité offerte par l'art. 701, al. 3, CO pour l'assemblée générale d'une association.

### 3. TRANSPARENCE SUR LES RÉMUNÉRATIONS DES MEMBRES DE CONSEILS DE FONDATION

**3.1 Principes.** La révision du droit de la société anonyme a également été l'occasion de transposer dans le CO (art. 732 ss) le contenu de l'ordonnance sur les rémunérations abusives (ORAb) [31] adoptée à la suite de l'acceptation par vote populaire de l'initiative Minder [32].

À cette occasion, le législateur a jugé opportun d'exiger des conseils de fondation qu'ils transmettent annuellement à l'autorité de surveillance des informations sur les rémunérations perçues par leurs membres et ceux de la direction [33]. En conséquence, un nouvel art. 84b CC renvoyant à l'art. 734a, al. 2, CO est venu compléter les dispositions sur le droit des fondations. Ce nouvel article consacre le principe de la rémunération des membres du conseil de fondation et de l'organe de direction, même sans base statutaire [34].

Cette nouvelle disposition n'a fait l'objet d'aucun commentaire [35]. Les comités d'association ne sont – pour l'heure – pas tenus au même devoir.

À noter qu'il ne s'agit pas de contrôler si les conditions pour l'obtention et le maintien d'une exonération fiscale pour but d'utilité publique sont bien respectées. En effet, si l'on admet que dans une fondation non exonérée d'impôts l'usage assure une rémunération, tel n'est toujours pas le cas pour une fondation exonérée d'impôts [36].

**3.2 Indemnités concernées.** Le nouvel art. 84b CC opère uniquement un renvoi à l'art. 734a, al. 2, CO et non à tout le chapitre issu de la transposition de l'ORAb dans le CO. Sont ainsi uniquement concernées les indemnités directes et indirectes, mais non les prêts et crédits [37], payées aux actuels membres du conseil de fondation et de l'organe de direction. La communication doit aussi porter sur les indemnités directes et celles (indirectes) qui sont versées par une autre entité du groupe de la fondation [38].

Les indemnités versées aux anciens membres, aux membres de conseils consultatifs et aux personnes proches ne sont en revanche pas visées. La transparence sur les fonctions exercées au sein d'autres entités n'est pas non plus exigée. Par ailleurs, contrairement à ce qui est le cas pour les sociétés anonymes dont les titres sont cotés, aucun type d'indemnité n'est expressément interdit [39].

Il convient de préciser que les autorités de surveillance et fiscales restent toujours libres de demander des informations plus étendues [40].

**3.3 Entraide administrative interne.** La communication que le conseil de fondation doit adresser à l'autorité de surveillance concernant les indemnités versées aux membres du conseil de fondation et de la direction n'a pas à être rendue publique. L'autorité de surveillance n'ayant pas à transmettre

ni automatiquement ni systématiquement ces informations à l'autorité fiscale, elle peut néanmoins lui signaler spontanément les cas qui n'auraient pas dû bénéficier de l'exonération fiscale [41]. L'autorité fiscale devra alors initier une procédure d'entraide administrative [42]. Il s'agit davantage d'une formalité que d'une réelle contrainte, car – sur requête – l'autorité de surveillance devra lui remettre tout renseignement nécessaire [43].

Par ailleurs, l'autorité fiscale reste libre de s'adresser directement à la fondation pour obtenir tout document supplémentaire, afin de s'assurer du respect des conditions préalables à l'exonération fiscale pour but d'utilité publique [44]. Elle pourra alors demander une copie de la communication adressée à l'autorité de surveillance.

### 4. RÈGLES EN MATIÈRE D'INSOLVABILITÉ ET DE SURENDETTEMENT

**4.1 Renvoi aux art. 725, 725b et 725c CO.** La réforme du droit de la société anonyme a aussi été l'occasion d'une refonte des règles en matière d'insolvabilité et de surendettement. Ces nouvelles dispositions s'appliquent également aux fondations par renvoi de l'art. 84a CC, et aux associations par renvoi de l'art. 69d CC.

Sont alors applicables les nouvelles dispositions prévoyant un devoir d'agir anticipé en cas de «menace d'insolvabilité» [45] (art. 725 CO), les nouvelles règles et exceptions à l'avis au juge en cas de surendettement (art. 725b CO), la suppression de l'ajournement de la faillite au profit du sursis provisoire (art. 725, al. 2 *in fine*, CO) et les règles en matière de réévaluation des immeubles et des participations (art. 725c CO).

À dessein, un renvoi aux règles en cas de perte de capital (art. 725a CO) n'est pas prévu. En effet, la fondation, établissement doté d'un capital affecté à un but durable, n'a pas de membres. Quant au capital de l'association, il n'est pas jugé comparable à un capital-actions [46].

**4.2 Principales nouveautés.** Le devoir d'agir en cas de menace d'insolvabilité implique, d'une part, la mise en place d'un système de surveillance de la solvabilité et, d'autre part, la prise – avec célérité – de mesures nécessaires à garantir la solvabilité de l'entité si celle-ci est à risque [47].

En plus de ce devoir de suivre l'évolution de la solvabilité de l'entité, les articles 725, 725b et 725c CO prévoient les nouveautés suivantes:

→ *L'établissement d'un bilan intermédiaire aux valeurs de liquidation n'est plus exigé.* Cette modification bienvenue prend acte du fait qu'un tel bilan est généralement inutile comme outil de contrôle et de préservation des liquidités. Seuls les flux financiers (*cash flow account*) sont pertinents [48].

→ *Un réviseur ad hoc doit être mandaté en cas d'opting-down ou d'opting-out.* Le réviseur n'a pas à être inscrit au registre du commerce et son mandat se termine avec la résorption de la perte de capital, sans qu'un nouvel *opting-down* ou *opting-out* ne doive être décidé [49].

→ *L'avis au juge peut être retardé par des postpositions de créances, seulement si les intérêts sont aussi couverts.*

→ *L'avis au juge peut être retardé s'il existe des raisons sérieuses d'admettre qu'il est possible de supprimer le surendettement en temps utile,*

mais au plus tard dans les 90 jours qui suivent l'établissement des comptes intermédiaires, et que l'exécution des créances ne s'en trouve pas davantage compromise. Le nouvel art. 725b, al. 4, ch. 2, CO codifie une pratique préalablement en vigueur confirmée par la jurisprudence du Tribunal fédéral [50], tout en établissant le délai de grâce à 90 jours.

→ Les règles en matière de réévaluation d'immeubles et de participations sont précisées.

→ L'ajournement de la faillite est supprimé et des dispositions sur le sursis provisoire sont adoptées dans la loi sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP) [51].

**4.3 Particularités pour les fondations.** Les règles en matière d'insolvabilité et de surendettement des fondations se distinguent de deux manières de celles applicables aux associations et aux sociétés commerciales:

1. Il revient à l'autorité de surveillance (et non au conseil de fondation ou à l'organe de révision) d'ordonner la prise de mesures nécessaires ou d'aviser le juge (art. 84a, al. 3, CC). L'autorité de surveillance peut également prendre les mesures nécessaires directement en cas d'inaction du conseil de fondation. Le passage par l'autorité de surveillance pour saisir le juge paraît néanmoins une perte de temps regrettable en cas de surendettement.

2. L'organe de révision a un devoir légal (exprès) d'informer l'autorité de surveillance en cas d'insolvabilité ou de surendettement (art. 84a, al. 2, CC).

**4.4 Responsabilité accrue du comité d'association.** Le nouveau droit vient également renforcer la responsabilité du comité d'association à l'égard des créanciers en prévoyant un nouvel art. 69d CC protégeant les intérêts des créanciers (*Schutznorm*). Comme pour l'art. 84a CC en droit des fondations, la violation par le comité d'association des devoirs qu'impose le nouvel art. 69d CC constitue donc un acte illicite sur lequel construire une responsabilité délictuelle au sens des art. 41 CO [52] et 55, al. 3, CC [53]. Le champ d'application personnel de l'art. 69d CC est limité aux associations tenues de s'inscrire au registre du commerce, afin d'éviter d'augmenter les risques de responsabilité civile pour les petites associations – souvent gérées par des non-professionnels.

## 5. INSCRIPTION AU REGISTRE DU COMMERCE ET NOUVELLES OBLIGATIONS CONNEXES

**5.1 Associations visées.** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, est également tenue de s'inscrire au registre du commerce «toute association qui, à titre principal, collecte ou distribue directement ou indirectement des fonds à l'étranger à des fins caritatives, religieuses, culturelles, éducatives ou sociales» [54]. Un délai transitoire de 18 mois est accordé, de sorte que l'inscription peut être effectuée jusqu'au 1<sup>er</sup> juillet 2024 [55]. Le manquement intentionnel à l'obligation de requérir l'inscription au registre du commerce d'une association tombe sous le coup de l'art. 153 du code pénal (CP) [56].

Cette nouvelle règle de transparence s'applique si l'association remplit les trois conditions cumulatives suivantes [57]:

→ *Collecte ou distribution de fonds à des fins caritatives, religieuses, culturelles, éducatives ou sociales.* Le critère de la collecte ou de la

distribution de fonds à des fins caritatives, religieuses, culturelles, éducatives ou sociales reprend la définition d'organisation à but non lucratif (OBNL) donnée par le GAFI. Ainsi, les associations sportives, de loisirs, d'entraide ainsi que les associations économiques (professionnelles, patronales ou ouvrières) ne sont pas visées.

La notion de fonds doit être comprise de manière large. Sont visées toutes les contributions – sollicitées ou non – qui ont pour but principal d'apporter une aide à l'association ou à ses activités caritatives. À l'inverse, les cotisations des membres, les subventions étatiques, le revenu des activités de l'association, les prestations de *sponsoring* ou, plus généralement, toutes les contributions effectuées en vue de l'obtention d'une contre-prestation de la part de l'association, n'entrent pas dans la définition des fonds collectés.

Est couverte toute forme de collecte, notamment les collectes organisées sur la voie publique, par appels écrits aux dons, par porte-à-porte, téléphone ou par le biais de médias électroniques.

De la même manière, la notion de fonds distribués englobe toutes les contributions effectuées par l'association sans contre-prestation. Les contributions en nature et l'offre de services sont aussi visées si elles sont financées par les ressources de l'association.

→ *Exercice de cette activité à titre principal.* Les fonds collectés doivent constituer une part substantielle des ressources de l'association ou les fonds distribués doivent consommer une partie importante de ses ressources. Le Conseil fédéral n'a pas encore fixé les seuils déterminants.

→ *Collecte ou distribution de fonds à l'étranger.* Les contributions doivent provenir de l'étranger ou être distribuées en dehors des frontières suisses. Les associations purement locales ne sont pas visées, mais plutôt celles qui opèrent à l'étranger, par exemple dans des zones de conflits, de catastrophes naturelles ou de crises humanitaires.

**5.2 Cas d'exemptions.** Sont exemptées de l'obligation de s'inscrire au registre du commerce les associations qui remplissent les conditions cumulatives suivantes [58]:



- durant les deux derniers exercices ni le montant annuel des fonds collectés ni celui des fonds distribués n'ont dépassé 100 000 francs;
- les fonds sont distribués par un intermédiaire financier au sens de la LBA, par exemple une banque au sens de l'art. 2, al. 2, let. a, LBA;
- au moins un représentant de l'association est domicilié en Suisse.

**5.3 Nouvelles obligations.** Les associations tenues de s'inscrire au registre du commerce doivent notamment:

- tenir une liste des membres, mentionnant leur nom (ou raison sociale) et adresse (ou siège) (art. 61a CC). Cette liste doit rester accessible en tout temps en Suisse. Les informations – avec leurs pièces justificatives – doivent être conservées pendant cinq ans après l'éventuelle radiation du membre concerné [59].

Cette obligation vise à permettre de vérifier qui contrôle l'organisation et si des personnes politiquement exposées ou figurant sur des listes de personnes et entités liées au terrorisme sont membres de l'association, ce qui répond à la recommandation 24 du GAFI. Tout manquement à cette obligation est punissable d'une amende [60];

- désigner une personne domiciliée en Suisse pouvant représenter l'association (art. 69, al. 2, CC). Si deux ou plusieurs personnes remplissent ces critères, elles peuvent être dotées d'un pouvoir de signature individuel ou d'un pouvoir de signature collectif à deux. Ce représentant doit pouvoir accéder à la liste des membres décrite ci-avant. Cela permet de garantir aux autorités suisses qu'il ne sera pas nécessaire de recourir aux mécanismes de l'entraide internationale pour appeler une personne de l'association à être entendue ou à fournir des renseignements dans le cadre d'une procédure ouverte en Suisse contre l'association concernée [61].

Tout manquement à cette obligation de désigner un représentant en Suisse est punissable d'une amende (art. 327b CP). Par ailleurs, l'art. 939, al. 1 et 2, CO est modifié pour permettre au préposé au registre du commerce de saisir le juge si, après sommation, l'association n'a toujours pas désigné de représentant en Suisse;

- tenir une comptabilité et appliquer les règles en matière d'insolvabilité et de surendettement (art. 957, al. 1, ch. 2, CO; art. 39, al. 1, ch. 11, LP). L'inscription au registre du commerce implique l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des comptes conformément aux règles du CO [62]. Elle entraînera aussi l'assujettissement de l'association aux règles en matière d'insolvabilité et de surendettement, qui viennent renforcer la responsabilité des membres du comité à l'égard des créanciers (cf. *supra* 4.4);
- inscrire tous les membres du Comité et les personnes habilitées à représenter l'association, sauf pour les associations visées par l'art. 90,

al. 1, let. c de l'Ordonnance sur le registre du commerce (ORC) [63], où un membre de la direction et un représentant suisse doivent être inscrits (exception importante en pratique pour les associations étrangères).

## 6. LIBÉRATION D'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2023, sont libérées de l'assujettissement à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) [64] (pour chaque période fiscale et en principe sur demande écrite [65]) les associations sportives et culturelles sans but lucratif et gérées de façon bénévole, ainsi que les institutions d'utilité publique (fondations ou associations d'utilité publique au sens de l'art. 56, let. g, LIFD [66]), qui réalisent un chiffre d'affaires annuel total (sur le territoire suisse ou à l'étranger) inférieur à 250 000 francs [67]. Ce seuil était jusqu'à présent de 150 000 francs, puis a été relevé à la suite d'une initiative parlementaire ayant abouti (Feller). Ce relèvement du seuil d'assujettissement permet à davantage de petites et moyennes organisations d'avoir une activité non-soumise à la TVA, allégeant ainsi leur fardeau administratif.

Le relèvement du seuil de l'assujettissement à la TVA de 150 000 à 250 000 francs ne vaut que pour les prestations qui ne sont pas exclues du champ de l'impôt, à savoir notamment les prestations publicitaires, de restauration, de *sponsoring* [68].

## 7. CONCLUSION

Les associations et fondations font l'objet d'une réglementation toujours plus contraignante qui s'inspire – voire reproduit – les règles imposées aux sociétés anonymes. Les nouvelles dispositions en matière d'insolvabilité et de surendettement désormais aussi applicables aux associations tenues de s'inscrire au registre du commerce, celles adoptées dans le contexte de la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme et celles imposant une transparence sur les rémunérations versées aux organes dirigeants des fondations en sont la preuve. Même les règles permettant le recours aux médias électroniques pour la préparation et le déroulement de l'assemblée générale exigent une attention accrue des organes dirigeants. Les associations et fondations suisses sont donc amenées à se professionnaliser, ce qui les oblige à consacrer une partie de leurs avoirs à cette fin. L'exercice ne sera pas toujours aisé dans un secteur où tous les acteurs ne disposent pas nécessairement d'importantes ressources ou dont les avoirs devraient en principe être destinés à des buts d'utilité publique. Ces mesures, ainsi que l'allègement de la TVA, permettent néanmoins de moderniser certains aspects de gouvernance et d'augmenter la transparence, contribuant ainsi au renforcement de la confiance du public et des autorités (suisses et étrangères) dans ces structures essentielles de notre ordre juridique. ■

**Notes:** \* Cet article est partiellement la retranscription de la conférence de la Pr. Neri-Castracane dans le cadre du Philanthropy Lunch du Centre en philanthropie de l'Université de Genève (GCP) du 15 décembre 2022 et celle de la Pr. Neri-Castracane et de M<sup>e</sup> Vincent Pfammatter organisée par le Centre d'accueil de la Genève internationale (CAGI) et le GCP le 5 avril 2023. Les auteurs remercient les participants à ces deux conférences pour leurs questions qui sont venues enrichir cet article, ainsi que M<sup>es</sup> Alma Marchand et Léonard Gerber, avocats stagiaires chez Sigma Legal SA, pour leur contribution à la préparation de cet article. **1)** RS 2020. **2)** RO 2021 656. **3)** RS 210. **4)** Message du Conseil fédéral concernant la modification du code des obligations (droit de la société anonyme) du 23 novembre 2016 (FF 2017 353, cité: Message), p. 421 qui inclut une liste exemplative – précédée de l'adverbe «notamment» (insbesondere, in particolare) – de thèmes faisant l'objet d'une harmonisation, parmi lesquels le recours aux médias électroniques pour la préparation et la tenue d'une assemblée générale. **5)** RS 641.20. **6)** Certains auteurs considéraient que la tenue d'une assemblée virtuelle d'une association existait déjà sous l'ancien droit, notamment Olivier Hari/Vincent Jeanneret, in: Pichonnaz/Foëx (Eds.), Commentaire romand du Code civil I, Bâle 2010 (CR-CC I), art. 64 N 19, ainsi que Dominique Jakob, in: Büchler/Jakob (Eds.), Kurzkomentar Zivilgesetzbuch, Bâle 2018, 2<sup>e</sup> éd., art. 64 N 8; de manière générale sur l'insécurité juridique concernant la tenue d'une assemblée à l'étranger, cf. Gion Giger, Corporate Governance als neues Element im schweizerischen Aktienrecht, Zürich, 2003, p. 224, aussi Karl Hofstetter, Corporate Governance in der Schweiz, Bericht im Zusammenhang mit den Arbeiten der Expertengruppe «Corporate Governance», Economiesuisse (Ed.) 2002, p. 19, et Claude Lambert, Die Durchführung einer Generalversammlung an zwei verschiedenen Tagungsorten, Reprax 2000/2, p. 39. **7)** Cf. art. 701a, al. 1 et 3, CO. **8)** Cf. art. 701b CO. **9)** Cf. art. 701a, al. 3, CO. **10)** Cf. art. 704, al. 1, ch. 11, CO. **11)** Cf. art. 701b, al. 1, CO. **12)** Cf. art. 701b, al. 2, CO et Giulia Neri-Castracane/Henry Peter, in: Tercier/Trigo Trindade/Canapa (Eds.), Code des obligations II, art. 530–1186 CO; art. 120–141 LIMF; ORAb; avec des introductions à la LFus et à la LTI, Commentaire romand, 3<sup>e</sup> éd., Bâle 2023 (cité: CR-CO II (à paraître)-Auteur, art. X N Y), art. 701b N 15. **13)** CR-CO II (à paraître)-Neri-Castracane/Peter, art. 701b N 11a. **14)** Cf. art. 701d, al. 1, CO. Pour le détail des conditions de l'art. 701e CO, cf. section 2.2. **15)** CR-CO II (à paraître)-Neri-Castracane/Peter, art. 701d N 7b. **16)** Office fédéral de la justice (OFJ), résultats de la consultation sur l'avant-projet du 28 novembre 2014 de modification du code des obligations (droit de la société anonyme), 17 septembre 2015, p. 18. **17)** Jean-Pascal Stoll, Das neue schweizerische Recht der virtuellen Generalversammlung im Lichte anderer Rechtsordnungen, Recht 2021, p. 32. **18)** Les problèmes techniques tombant dans la sphère d'influence de l'entité comprennent ceux qui se produisent chez le fournisseur de la personne morale, cf. Benjamin Enz/Michael Hochstrasser, Technische Probleme bei der virtuellen Generalversammlung (art. 701f revOR) – Teil 1, SJZ-RSJ 17/2021, p. 782 à propos des sociétés anonymes. **19)** Cf. art. 701f, al. 2, CO. **20)** Mona Stephenson/Séverine Michoud, Réforme du droit de la société anonyme et de la société à responsabilité limitée – Nouveautés quant à la tenue des assemblées générales et des séances du conseil d'administration, Expert Focus 2023/Février, p. 205. **21)** Cf. détail des conditions de l'art. 701e CO sous la section 2.2. **22)** Hans Caspar von der Crone, Die Internet-Generalversammlung, in: Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht: Festschrift für Peter Forstmoser zum 60. Geburtstag, 2003, p. 166; Hans Caspar von der Crone/Thomas Grob, Die virtuelle Generalver-

sammlung, SWZ/RSDA 1/2018, p. 7; Roman Schister/Marisa Walker, Virtuelle Generalversammlung Zulässigkeit, Chancen und Risiken einer Modernisierung, p. 5; Matthias Forrer/Lucas Müller/Floris Zuur, Das Aktienrecht im Wandel der Digitalisierung – Entstehung der Gesellschaft, Willensbildung der Organe und Blockchain Technologie, in: Müller/Forrer/Zuur (Eds.), Das Aktienrecht im Wandel Zum 50. Geburtstag von Hans-Ueli Vogt, Zürich/St. Gall, 2020, p. 12; Alexander Wagner/Rolf Weber, Corporate Governance auf der Blockchain, SZW 2017 59ss, p. 68. **23)** Cf. adverbe «notamment» (insbesondere, in particolare) en début de liste, FF 2017 353, p. 421. **24)** Cf. art. 701e, al. 2, ch. 2, CO; Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2<sup>e</sup> éd., 2020, § 17 N 1047; FF 2017 353, p. 507; pour une critique du principe d'immédiateté de nos jours, cf. Jean-Luc Chenaux, Le principe d'immédiateté au sein de l'assemblée générale – Vestige ou nécessité?, SWZ 5/2016 p. 477 et 485. **25)** Cf. art. 701e, al. 2, ch. 3, CO; Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2<sup>e</sup> éd., 2020, § 17 N 1054; CR-CO II (à paraître)-Neri-Castracane/Peter, art. 701e N 12. **26)** Cf. art. 701e, al. 2, ch. 4, CO; une certification par un tiers indépendant (notaire, avocat, société spécialisée) ou le recours à la technologie blockchain pourraient être envisagés pour certifier les résultats et augmenter la transparence et la confiance en ceux-ci, à ce propos cf. CR-CO II (à paraître)-Neri-Castracane/Peter, art. 701e N 20 et aussi FF 2017 353, p. 505. **27)** FF 2017 353, p. 505. **28)** RS 235.1. **29)** Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2<sup>e</sup> éd., 2020, § 17 N 1055. **30)** CR-CC I-Jeanneret/Hari, art. 66 N 11. **31)** RS 221.331. **32)** RO 2013 1303. **33)** FF 2017 353, p. 572. **34)** Jusqu'à présent un membre du conseil de fondation pouvait être rémunéré si une base statutaire l'autorisait ou en application des règles sur le contrat de mandat prévoyant une rémunération lorsque cela est usuel, cf. dans ce sens Roman Baumann Lorant, Honorierung von Stiftungsräten – Angemessene und formalisierte Honorare sind zulassen, Jusletter, 9 août 2010, pp. 2 et 5. **35)** Office fédéral de la justice (OFJ), Résultats de la consultation sur l'avant-projet du 28 novembre 2014 de modification du code des obligations (droit de la société anonyme), 17 septembre 2015. Cf. aussi avis du Conseil fédéral: FF 2017 353, p. 572. **36)** Circulaire n° 12 de l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, concernant l'exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts culturels. **37)** Cf. art. 734b CO a contrario; FF 2017 353, p. 534. **38)** FF 2017 353, pp. 536 et 572. **39)** Cf. art. 734b, al. 1, ch. 2, CO a contrario, art. 734c CO a contrario, art. 734e CO a contrario et art. 735c–d CO a contrario. **40)** Cf. art. 83d et 84, al. 2, CC et art. 126, al. 2, LIFD; Kaspar Müller/Daniel Zöbeli, La rémunération des organes directeurs suprêmes d'organisations à but non lucratif – Analyse de la situation et base de discussion, CEPS Forschung und Praxis, Volume 5, 2010, p. 6; cf. aussi les règlements cantonaux sur la surveillance des fondations listant – de manière non exhaustive – les mesures que peut prendre l'autorité de surveillance. **41)** Cf. art. 112, al. 1 in fine, LIFD. **42)** Cf. art. 14, al. 1 et 3 de l'ordonnance du 25 novembre 1998 sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (OLOGA, RS 172.010.1). **43)** Cf. art. 112, al. 1, LIFD. **44)** Cf. art. 126, al. 2, LIFD. **45)** Le terme «menace d'insolvabilité» remplace «les raisons sérieuses de craindre une insolvabilité à long terme». Le principe reste le même, à savoir un devoir d'agir en cas de prévision négative de possibilité de continuer l'exploitation dans la perspective des flux financiers; Lukas Glanzmann, Die Schranken der Liberierung durch Verrechnung nach schweizerischem Aktienrecht, RDS 18/1999, p. 389, précise que le diagnostic doit se fonder sur des prévisions concrètes et donc

objectivement justifiables. **46)** FF 2017 353, pp. 571–572. **47)** Claude Romy/Christophe Wilhelm, «Surveiller la solvabilité»: une nouvelle obligation du conseil d'administration, Expert Focus 2022/Octobre, p. 424. **48)** CR-CO II (à paraître)-Peter/Neri-Castracane, art. 725 N 5. **49)** Lukas Glanzmann/Benedikt Rutschardt, Die Finanzverantwortung des Verwaltungsrats, in: Sanierungssituationen, Expert Focus 2021/Juin, p. 312; Ulysse Duspaquier, Insolvabilité et assainissement d'entreprises à l'aune du nouveau droit de la société anonyme, Reprax 2/22, p. 50. **50)** Henry Peter/Francesca Cavadini, in: Tercier/Amstutz/Trigo Trindade (Eds.), Code des obligations II, art. 530–1186 CO, art. 120–141 LIMF, ORAb, avec des introductions à la LFus et à la LTI, Commentaire romand, 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2017 (cité: CR-CO II-Auteur, art. X N Y), art. 725 N 49; Henry Peter/Nina Sauerwein, La causalité, talon d'Achille de l'action en responsabilité des administrateurs?, in: Chappuis/Winiger (Eds.), Journée de la responsabilité civile 2006: les causes du dommage, Zürich, Schulthess, 2007, p. 166; Yves Mauchle/Hans Caspar von der Crone, Wie lange darf der Verwaltungsrat mit der Überschuldungsanzeige zuwarten?, RSDA 2/2014, p. 237; ATF 127 IV 110 c. 5a; ATF 116 II 533, c. 5a; ATF 132 III 564 c. 5.; Arrêt 4C.366/2000 du Tribunal fédéral du 19 juin 2001, c. 4b. **51)** RS 281.1. **52)** CR-CO I-Werro/Perritaz, art. 41 N 79, qui rappellent l'exigence de lésion d'un droit absolu ou de violation d'une norme protectrice des intérêts du lésé. **53)** Sur la responsabilité civile des membres du comité d'association en application de l'art. 55 CO, cf. Hans Michael Riemer, in: Hans Michael Riemer Die juristischen Personen. Die Stiftung, Art. 80–89c ZGB: Berner Kommentar, Bern 1990, art. 69 N 119; Philippe Meier, Droit des personnes – Personnes physiques et morales, art. 11–89a CC, 2<sup>e</sup> éd., Zurich, Schulthess, 2021, p. 655 N 1126; CR-CC I-Jeanneret/Hari, art. 69 N 48; Urs Scherrer/Rafael Brägger, in: Geiser/Fountoulakis (Eds.), Zivilgesetzbuch I: Art. 1–456, Basler Kommentar, 7<sup>e</sup> éd., Bâle, 2022 (cité: BSK ZGB I-Auteur, art. X N Y), art. 69 N 40. Il n'existe en effet aucun équivalent à l'art. 754 CO en droit des associations. **54)** Cf. art. 61, al. 2, ch. 3, CC. **55)** RO 2021 656, Titre final, art. 61<sup>bis</sup> CC. **56)** RS 311.0. **57)** FF 2019 5237, p. 5317–5318. **58)** Cf. art. 90, al. 2, let. a–c, ORC. À noter aussi que le seuil de 100 000 CHF doit être examiné séparément pour les fonds collectés et distribués, cf. Commentaires du Conseil fédéral concernant la modification de l'ordonnance sur la lutte contre le blanchiment d'argent et le financement du terrorisme du 31 août 2022, p. 18. **59)** Cf. art. 61a, al. 2 et 3, CC; FF 2017 5237, p. 5319. **60)** FF 2019 5237, p. 5280; art. 327b CP. **61)** FF 2019 5237, p. 5281. **62)** Cf. art. 957, al. 1, CO. **63)** RS 221.411; art. 92, let. k, ORC. **64)** La possibilité de prévoir une exclusion du champ de l'impôt a été discutée, puis écartée en raison du risque d'abus qu'elle comporte, FF 2021 1100, p. 9. **65)** Pour ne pas être assujetties à la TVA, les associations et institutions d'utilité publique devront faire parvenir pour chaque période fiscale, dans les 60 jours suivant la fin de la période fiscale concernée, une demande écrite de radiation du registre TVA à l'Administration fédérale des contributions, cf. art. 9, al. 3 de l'ordonnance régissant la taxe sur la valeur ajoutée (OTVA; RS 641.201); sur le délai de 60 jours, cf. communiqué du département fédéral des finances du 18 mars 2022 intitulé «Assujettissement à la TVA: le Conseil fédéral assouplit les conditions pour les associations». Les entreprises qui débutent une activité commerciale ou en reprennent une peuvent être libérées sans demande écrite sur la base de l'estimation du chiffre d'affaires pour la première période fiscale uniquement (cf. art. 9, al. 1, OTVA). **66)** FF 2021 1100, p. 4. **67)** Cf. art. 10, al. 1, let. c, LTVA. **68)** FF 2021 1100, p. 6.