



**ADMINISTRATION CANTONALE  
DES IMPÔTS**

Route de Berne 46  
1014 Lausanne

Lausanne, le 29 janvier 2024

## **Directives en matière d'indemnisation des membres d'organes d'entités exonérées d'impôts en raison de leur but de pure utilité publique (PUP)**

---

## Sommaire

- 1.- **Introduction**
- 2.- **La délimitation des présentes directives**
- 3.- **Les principes généraux**
- 4.- **L'approche de l'Administration cantonale des impôts**

*A.- Les membres d'entités exonérées qui lui consacrent plus de 60 heures par année*

*B.- Les membres d'entités exonérées qui lui consacrent jusqu'à 60 heures par année*

*C.- Les mandats conférés par l'entité exonérée à un ou plusieurs membres de ses organes ou à des proches de ces derniers*

## 1. Introduction

En 2023, plus de 2'300 fondations et associations sont assujetties dans le canton de Vaud et exonérées d'impôts en raison de leur but d'utilité publique. Certaines de ces entités sont actives localement alors que d'autres le sont sur le plan national, voire international ; certaines ont des ressources modestes, contrairement à d'autres qui sont propriétaires de parcs immobiliers ou disposent de fonds se comptant en centaines de millions ; leur durée de vie peut être illimitée ou alors restreinte dans le temps ou à un objectif plus ou moins éphémère. De même, certaines de ces personnes morales ne comptent en leur sein que des bénévoles alors que d'autres ont des centaines d'employés. Les institutions exonérées peuvent avoir des structures simples ou complexes, organisées en succursales et autres holdings. Enfin, leurs activités sont très variées, dès lors qu'elles peuvent consister en des prestations de toute sorte, en particulier des versements de bourses, en passant par des organisations d'événements de diverses natures et importances. Bien entendu, il existe maintes situations intermédiaires.

A l'image de la variété des profils des entités exonérées, les organes de ces dernières sont également hétéroclites : certains conseils/comités sont composés de quelques membres alors que d'autres ont des bureaux, sous-groupes et autres cellules à qui sont dédiées des tâches spécifiques. Alors que certains membres de ces organes se réunissent une ou deux fois par année, d'autres peuvent siéger de manière plus fréquente, en raison d'exigences statutaires (qui, par exemple, fixent le nombre minimum de séances), de leur propre initiative (le fondateur veut s'impliquer personnellement dans les affaires opérationnelles) ou d'événements imprévus (crise) ou ponctuels (chantier).

Dans un tel contexte et afin de garantir le respect du principe de désintéressement, qui revêt une importance capitale lorsqu'il s'agit d'une activité d'utilité publique exonérée, ainsi que pour assurer une égalité de traitement à la fois entre les entités exonérées et entre leurs organes respectifs, l'Administration cantonale des impôts a estimé nécessaire d'ajuster sa pratique aux évolutions constatées dans ce domaine et de la rendre publique au moyen des présentes directives.

## 2. La délimitation des présentes directives

Ne sont abordés dans le présent document que les principes régissant le remboursement des frais et les éventuelles indemnités des membres d'organes d'entités exonérées d'impôts en raison de leur but d'utilité publique (ci-après les « entités PUP » ou « institutions PUP »), en vertu des articles 56, lettre g de la Loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et 90, alinéa 1, lettre g de la Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI).

Les personnes morales qui ne sont pas exonérées d'impôts, qu'elles poursuivent ou non un but lucratif, devront s'adresser au Centre de compétences Economique PP (Administration cantonale des impôts, route de Berne 46, 1014 Lausanne), chaque fois qu'elles souhaiteront adopter un règlement de remboursement de frais.

De même, les présentes directives ne concernent que les organes des entités PUP et non leur personnel salarié ou bénévole. En ce qui concerne ces derniers, il y aura également lieu de s'adresser au Centre de compétences Economique PP en cas d'adoption d'un règlement de remboursement de frais. Cela étant, il y a lieu de rappeler qu'une organisation PUP peut employer des personnes salariées, pour autant que son activité le requière. Cependant, ces personnes ne devraient en principe pas être membres ou proches d'un membre de l'entité exonérée. En cas de dérogation, il y aura lieu de contacter préalablement l'Administration cantonale des impôts.

### 3. Les principes généraux

En vertu de l'article 56 lettre g LIFD, sont exonérées de l'impôt les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Sur la base de l'article 23, alinéa 1, lettre f de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), le canton de Vaud a repris cette exonération dans sa loi sur les impôts directs (article 90, alinéa 1, lettre g LI).

Selon la jurisprudence, l'exonération pour but de pure utilité publique suppose en tous les cas la réalisation des trois conditions minimales suivantes: l'activité pour laquelle une exonération est demandée doit s'exercer exclusivement au profit de l'utilité publique ou du bien commun (condition de l'exclusivité de l'utilisation des fonds), les fonds consacrés par la personne morale à la poursuite du but justifiant l'exonération doivent l'être pour toujours (condition de l'irrévocabilité de l'affectation des fonds) et, enfin, l'institution doit mener une activité effectivement respectueuse de ses statuts (condition de l'activité effective). Hormis ces trois conditions générales, l'exonération fondée sur la poursuite de buts de pure utilité publique suppose en particulier la réalisation des deux conditions spécifiques suivantes : l'exercice d'une activité d'intérêt général en faveur d'un cercle ouvert de destinataires et **le désintéressement**.

La doctrine et la jurisprudence soulignent qu'il est essentiel que la corporation ou l'établissement qui prétend à l'exonération ainsi que ses membres agissent de manière désintéressée et consentent des sacrifices personnels dans l'intérêt public et aux dépens de leurs propres intérêts; le désintéressement postule un sacrifice en faveur de tiers, soit par la mise à disposition d'un capital ou de rendements financiers, soit par la fourniture gratuite de moyens matériels, soit encore sous la forme d'un travail et/ou d'une renonciation en tout ou en partie à une rémunération équitable.

Il résulte de ce qui précède qu'une activité n'est désintéressée, au sens du droit fiscal, que si elle se fonde sur l'altruisme, dans le sens d'un dévouement à la collectivité ; le désintéressement exige de la part des membres de la corporation ou de tiers un sacrifice en faveur de l'intérêt général primant leurs propres intérêts.

## 4. L'approche de l'Administration cantonale des impôts (ACI)

Tenant compte du fait que les institutions PUP doivent servir l'intérêt public et se dévouer entièrement à la collectivité, l'ACI pose comme principe que les membres/organes de telles entités doivent s'investir sans rechercher d'avantages personnels et faire primer l'intérêt général sur leurs propres intérêts. En particulier, les membres dirigeants doivent travailler de manière bénévole.

Les personnes suivantes ne sont pas considérées comme bénévoles ni désintéressées :

- Le membre qui est rémunéré directement sous forme de salaire.
- Le fondateur ou la personne qui est à l'origine de la constitution de l'entité PUP, a) qui est salarié de cette dernière, b) sans être formellement membre du conseil ou du comité, mais c) exerçant sur ce dernier une influence déterminante (organe de fait).
- Le membre qui engage un proche au sein de l'entité PUP ou le mandate, ponctuellement ou régulièrement.
- Le membre, dont le bureau/cabinet/société est mandaté par l'entité PUP.
- Le membre qui est l'employé d'une société détenue par l'entité PUP.

Une dérogation aux principes du bénévolat et du désintéressement n'est envisageable qu'en cas de circonstances exceptionnelles. Ce caractère exceptionnel est généralement dénié en présence de membres d'organes d'une institution PUP consacrant à cette dernière moins de 60 heures par an.

En présence de membres d'organes d'institutions PUP effectivement bénévoles, il est admis que, en lieu et place du remboursement de leurs frais effectifs, un forfait pouvant aller jusqu'à CHF 300 par séance soit alloué, au maximum CHF 3'600 par année.

Il y a donc lieu de distinguer les situations suivantes :

- Les membres d'organes d'une entité PUP qui lui consacrent plus de 60 heures par année
- Les membres d'organes d'une entité PUP qui lui consacrent jusqu'à 60 heures par année
- Les mandats conférés par l'institution PUP à un ou plusieurs membres de ses organes ou à des proches de ces derniers

A.- Les membres d'organes d'une entité PUP qui lui consacrent plus de 60 heures par année

Si le caractère exceptionnel de la situation de l'entité devait être reconnu et qu'un défraiement paraît légitime, il y a lieu d'établir un règlement qui doit préciser de manière détaillée les modalités liées au versement d'éventuelles indemnités. Il doit être soumis pour approbation à l'Administration cantonale des impôts, centre de compétences personnes physiques, Route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Le règlement doit nécessairement contenir les éléments suivants :

- Le cahier des charges détaillé du membre pour lequel une rétribution est prévue. En particulier, il y aura lieu de décrire de manière précise chacune des tâches effectuées au nom/pour le compte de l'entité ainsi que le nombre d'heures consacrées à chacune de ces tâches par année.
- L'explication quant à savoir comment l'indemnité a été fixée. Celle-ci doit être obligatoirement plafonnée.
- Les modalités liées au versement des indemnités.
- La précision selon laquelle les indemnités constituent du revenu imposable et doivent faire l'objet d'un certificat de salaire (et d'une retenue d'impôt à la source, cas échéant). Ces indemnités ne peuvent pas être issues d'une activité indépendante.
- La précision selon laquelle, hormis les indemnités ainsi allouées, aucun autre versement ne sera effectué en faveur du membre en question, sans consultation préalable de l'administration fiscale.
- Si elles existent, les modalités liées au remboursement des frais effectifs, le remboursement forfaitaire de frais étant exclu.
- Tout amendement du règlement sera préalablement soumis à notre administration pour approbation.

B.- Les membres d'organes d'une entité PUP qui lui consacrent jusqu'à 60 heures par année

Si l'implication des membres des organes de l'entité PUP ne va manifestement pas au-delà de ce qui peut être raisonnablement attendu d'un bénévole (jusqu'à 60 heures par année), ils doivent s'acquitter de leurs tâches sans rétribution, sous réserve du remboursement de leurs frais effectifs.

La seule alternative consisterait à prévoir un règlement (à soumettre à l'approbation de l'Administration cantonale des impôts, centre de compétences personnes physiques, Route de Berne 46, 1014 Lausanne) précisant ce qui suit :

- Remboursement forfaitaire des frais jusqu'à hauteur de CHF 300 par séance, mais au maximum de CHF 3'600 par année.
- Les montants ainsi alloués ne sont pas imposables et aucun certificat de salaire ne doit être établi.
- Hormis les montants ainsi alloués, aucun autre versement ne sera effectué, sous quelque forme que ce soit, sans consultation préalable de l'administration fiscale.
- Tout amendement porté au règlement sera préalablement soumis à notre administration pour approbation.

Au moment de la rédaction du règlement, les entités PUP sont invitées à garder à l'esprit que le montant forfaitaire de CHF 300 par séance est un maximum. Il est censé couvrir les frais encourus par les membres des organes de l'entité PUP dans l'exercice de leurs fonctions et non de représenter une rémunération déguisée. C'est la raison pour laquelle ces sommes ne doivent pas être déclarées au titre de revenu. Au moyen de ce montant de CHF 300, l'ACI a souhaité donner une marge d'appréciation permettant aux institutions PUP d'adapter le forfait au plus proche des coûts effectivement assumés par les personnes concernées.



C.- Les mandats conférés par l'institution PUP à un ou plusieurs de ses organes ou à des proches de ces derniers

En ce qui concerne l'aspect particulier des mandats confiés aux membres d'un organe d'une entité PUP, la situation n'est en théorie pas problématique, dès lors qu'il s'agit d'un service ponctuel rendu en dehors de l'activité exercée ordinairement pour le compte de l'organisation concernée. Cela est particulièrement vrai en présence de membres qui ont des connaissances spécifiques et qui sont directement en lien avec les besoins de l'institution PUP.

Toutefois, il est contraire au principe cardinal du désintéret que les organes de l'entité PUP s'attribuent des mandats de manière systématique. L'économie (potentielle) que peut représenter le fait de recourir à des services en interne n'est pas un motif recevable, dès lors qu'il ne compense pas le problème du conflit d'intérêts, qu'il est indispensable d'éviter.

Il découle de ce qui précède qu'un mandat ponctuel attribué exceptionnellement à un membre de l'organe ou au cabinet/société/associé de ce dernier ne remettra pas en question l'exonération. Tel est, par exemple, le cas d'une situation de crise où un membre du conseil est appelé à remplacer le directeur de l'institution, démis de ses fonctions ou le suivi d'un chantier limité dans le temps. En revanche, l'entité PUP doit consulter l'Administration cantonale des impôts, Centre de compétences personnes physiques, Rte de Berne 46, 1014 Lausanne, préalablement à l'attribution de mandats réitérés à de tels membres ou à l'un de leurs proches (personnes physiques comme morales). Cela sera notamment le cas, lorsqu'un second mandat est accordé pendant le mandat précédent ou moins de trois ans après la fin de ce dernier. Seraient notamment concernés le mandat juridique confié une nouvelle fois au notaire, président du conseil de fondation ou à son étude; ou la deuxième expertise immobilière conduite par l'architecte, membre du conseil ou son cabinet; ou le rapport médical systématique du professeur, vice-président.

Indépendamment de ce qui précède, la tenue des comptes ou le mandat d'organe de révision peut être conféré annuellement à l'un des membres de l'organe de l'entité PUP ou au cabinet/société de ce dernier, pour autant que les exigences en matière de neutralité et d'indépendance soient respectées. Il en va de même pour les travaux administratifs ou de secrétariat (sans plus-value) confiés au personnel, au cabinet ou à la société de l'un des membres. Pour chacune de ces deux situations et en présence de rémunérations annuelles brutes supérieures à CHF 10'000, il y aura lieu de consulter préalablement l'Administration cantonale des impôts.