



STEUERINFORMATIONEN

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES

éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS

edidas da la Conferenza fiscalas svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Impôts divers

Imposition des
personnes morales
Avril 2014

L'imposition des personnes morales

(Etat de la législation : 1^{er} janvier 2014)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscalas
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

Tel. ++41 (0)31 322 70 68
Fax ++41 (0)31 324 92 50
e-mail: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

© Division Etudes et supports / AFC
Berne, 2014

TABLE DES MATIÈRES

1	REMARQUES PRÉLIMINAIRES	1
1.1	Aperçu général des conséquences de notre fédéralisme sur le plan fiscal	1
1.2	L'harmonisation fiscale	1
2	INTRODUCTION.....	3
3	ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT.....	4
3.1	Etendue de l'assujettissement	4
3.1.1	Assujettissement illimité	4
3.1.2	Assujettissement limité.....	5
3.1.2.1	Au niveau international et/ou intercantonal	5
3.1.2.2	Au niveau international uniquement	5
3.2	Début, fin et modification de l'assujettissement	6
3.2.1	Début.....	6
3.2.2	Fin.....	7
3.2.3	Modification de l'assujettissement par transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à l'autre	7
3.3	Exemptions de l'assujettissement	8
3.3.1	Exonérations.....	8
3.3.1.1	Collectivités publiques et institutions d'utilité publique.....	9
3.3.1.2	Entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession	10
3.3.1.3	Partis politiques.....	10
3.3.2	Allègements fiscaux pour nouvelles entreprises	10
3.3.2.1	Impôts sur le bénéfice et le capital	11
3.3.2.2	Impôt minimum.....	12
4	LES DIVERSES PERSONNES MORALES ET LA FAÇON DE LES IMPOSER	13
4.1	Considérations générales.....	13
4.2	La réforme de l'imposition des entreprises II.....	15
4.3	Sociétés de capitaux	15
4.3.1	Impôt sur le bénéfice	16
4.3.2	Impôt sur le capital.....	17
4.4	Sociétés coopératives	18
4.4.1	Impôt sur le bénéfice	18
4.4.2	Impôt sur le capital.....	18
4.4.3	Traitement fiscal des ristournes et des rabais	19
4.5	Sociétés de participation	19
4.5.1	Impôt sur le bénéfice	19

4.5.2	Impôt sur le capital.....	21
4.6	Sociétés holding	21
4.6.1	Impôt sur le bénéfice	22
4.6.2	Impôt sur le capital.....	23
4.6.2.1	Détermination du capital imposable.....	23
4.6.2.2	Tarifs d'imposition.....	23
4.6.3	Imposition de la propriété foncière des sociétés holding.....	24
4.7	Sociétés d'administration	25
4.7.1	Impôt sur le bénéfice	25
4.7.2	Impôt sur le capital.....	26
4.7.2.1	Détermination du capital imposable.....	27
4.7.2.2	Tarifs d'imposition.....	27
4.7.3	Imposition de la propriété foncière	28
4.8	Associations	28
4.8.1	Impôt sur le bénéfice	31
4.8.2	Impôt sur le capital.....	31
4.9	Fondations	32
4.9.1	Impôt sur le bénéfice	34
4.9.2	Impôt sur le capital.....	34
4.10	Autres personnes morales	35
4.10.1	Impôt sur le bénéfice	37
4.10.2	Impôt sur le capital.....	37
4.11	Impôt minimum.....	38
5	OBJETS DE L'IMPÔT.....	40
5.1	Bénéfice net imposable	40
5.1.1	Les éléments déterminants pour le calcul du bénéfice imposable.....	41
5.1.1.1	Le solde du compte de résultat.....	42
5.1.1.1.1	Les gains en capital	42
5.1.1.1.2	Les augmentations de valeur	43
5.1.1.1.3	Les bénéfices de liquidation	43
5.1.1.2	Les dépenses non justifiées par l'usage commercial.....	44
5.1.1.3	Les amortissements et les provisions non justifiés par l'usage commercial.....	44
5.1.2	Les frais.....	45
5.1.2.1	Dépenses justifiées par l'usage commercial	45
5.1.2.1.1	Les amortissements	45
5.1.2.1.2	Les provisions.....	47
5.1.2.2	Les impôts	49
5.1.2.3	Les pertes commerciales.....	49
5.1.2.4	Les libéralités (dons) à des institutions d'utilité publique pour des buts d'intérêt public.....	50
5.1.2.5	Les intérêts passifs	50
5.2	Le capital imposable	51

5.2.1	La notion de capital imposable	51
5.2.2	Le capital propre dissimulé	52
5.3	Imputation de l'impôt sur le bénéfice sur l'impôt sur le capital.....	53
6	IMPOSITION DANS LE TEMPS.....	54
6.1	L'impôt sur le bénéfice.....	54
6.2	L'impôt sur le capital	55
7	DÉTERMINATION DE L'IMPÔT.....	57
7.1	Les barèmes (tarifs)	57
7.1.1	Sur le plan fédéral	57
7.1.2	Sur le plan cantonal et communal	57
7.1.2.1	Impôts cantonaux.....	58
7.1.2.2	Impôts communaux.....	59
7.1.2.3	Impôts ecclésiastiques	60
7.1.3	Multiplés annuels des taux simples pour l'année fiscale 2014 (Taux annuel).....	61
7.2	Modalités de modification des tarifs	63
7.3	Compétences de détermination des multiplés annuels des cantons et des communes	63
7.3.1	Cantons	63
7.3.2	Communes	64
7.4	Maximum d'imposition.....	64
8	LA CHARGE FISCALE.....	65

Abréviations

AC	=	Assurance-chômage
AI	=	Assurance-invalidité
APG	=	Allocations pour pertes de gain
ATF	=	Arrêt du Tribunal fédéral
AVS	=	Assurance-vieillesse et survivants
CC	=	Code civil suisse
CO	=	Code des obligations
Cst	=	Constitution fédérale
DFF	=	Département fédéral des finances
IFD	=	Impôt fédéral direct
LAMal	=	Loi fédérale sur l'assurance-maladie
LEH	=	Loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte (Loi sur l'Etat hôte)
LHID	=	Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes
LIFD	=	Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct
LPCC	=	Loi fédérale sur les placements collectifs de capitaux (Loi sur les placements collectifs)
LPP	=	Loi fédérale sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité
PME	=	Petites et moyennes entreprises
S.A.	=	Société anonyme
S.à r.l.	=	Société à responsabilité limitée
TF	=	Tribunal fédéral

Cantons

AG	=	Argovie	NW	=	Nidwald
AI	=	Appenzell Rhodes-Intérieures	OW	=	Obwald
AR	=	Appenzell Rhodes-Extérieures	SG	=	St-Gall
BE	=	Berne	SH	=	Schaffhouse
BL	=	Bâle-Campagne	SO	=	Soleure
BS	=	Bâle-Ville	SZ	=	Schwyz
FR	=	Fribourg	TG	=	Thurgovie
GE	=	Genève	TI	=	Tessin
GL	=	Glaris	UR	=	Uri
GR	=	Grisons	VD	=	Vaud
JU	=	Jura	VS	=	Valais
LU	=	Lucerne	ZG	=	Zoug
NE	=	Neuchâtel	ZH	=	Zurich

1 REMARQUES PRÉLIMINAIRES

1.1 Aperçu général des conséquences de notre fédéralisme sur le plan fiscal

La Suisse est un Etat fédéral, et le moins que l'on puisse dire est que sa **structure fédéraliste** se reflète largement dans sa fiscalité.

C'est ainsi que dans notre pays, les impôts directs sont perçus non seulement par **l'Etat central** (soit le pouvoir fédéral, appelé la « **Confédération** ») mais aussi par les **26 Etats membres** (soit les **cantons**) qui la composent.

Or, chacun de ces « Etats » (Confédération et cantons) jouit de sa propre souveraineté fiscale (soit le droit de percevoir des impôts et de disposer librement des recettes en découlant). Cela veut dire qu'en Suisse, tant la Confédération que les cantons ont leur propre législation en matière d'impôts directs.

De ce fait, la Suisse possède pas moins de **27 législations fiscales différentes** (une fédérale et 26 cantonales), concernant l'imposition du revenu et de la fortune des personnes physiques ainsi que du bénéfice et du capital des personnes morales.

Par conséquent, les taux et barèmes d'impôts sont également très différents d'un canton à l'autre, de sorte que la charge fiscale peut présenter des divergences assez importantes suivant le canton de domicile ou de siège.

Les quelques 2'350 communes suisses disposent quant à elles d'une souveraineté fiscale dite « déléguée » et **prélèvent elles aussi des impôts**. La plupart du temps, elles le font selon les mêmes bases légales que le canton dont elles font partie (impôts communaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques, sur le bénéfice et le capital des personnes morales, sur les successions et donations, etc.), mais avec des taux différents, parfois sur la base de tarifs qui leur sont propres, mais le plus souvent par le biais de suppléments par rapport aux barèmes cantonaux ou à l'impôt cantonal dû (système dit des « centimes additionnels »).

Et ces impôts communaux sont par ailleurs souvent aussi élevés – voire davantage – que l'impôt cantonal.

1.2 L'harmonisation fiscale

Ce que nous venons de mentionner à propos du fédéralisme suisse explique pourquoi les lois fiscales étaient auparavant si différentes d'un canton à l'autre. Ainsi, pour les impôts directs, l'objet de l'imposition (par ex. le bénéfice), les bases de calcul et l'imposition dans le temps pouvaient différer.

C'est pourquoi il a été décidé de canaliser quelque peu la liberté des cantons dans l'aménagement de leurs lois fiscales au moyen de l'adoption, par le peuple et les cantons en juin 1977, d'un article constitutionnel sur l'harmonisation fiscale des impôts directs sur le revenu et sur la fortune ainsi que sur le bénéfice et le capital (art. 129 Cst).

En exécution de ce mandat constitutionnel les Chambres fédérales adoptèrent le 14 décembre 1990 la **Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes** (LHID).

Il s'agit en fait d'une **loi-cadre**. En fait, la LHID s'adresse aux législateurs cantonaux et communaux et leur prescrit selon quels principes ils doivent édicter les normes qui concernent **l'assujettissement, l'objet de l'impôt et l'imposition dans le temps**, ainsi que les **règles de procédure** et de **droit pénal fiscal** (art. 129 al. 2 phrase 1 Cst). Cette conception a permis d'élaborer une loi relativement concise.

Conformément au mandat constitutionnel, la LHID précise que **la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt restent de la compétence des cantons** (art. 129 al. 2 phrase 2 Cst et art. 1 al. 3 LHID).

Par contre, la LHID ne traite pas de l'organisation des autorités fiscales. Ce domaine est réservé aux cantons, car chacun d'eux connaît une structure étatique et administrative particulière.

La LHID est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1993. Elle laissait aux cantons un délai de huit ans pour adapter leur législation aux principes d'harmonisation contenus dans cette loi-cadre. A l'expiration de ce délai, si le droit fiscal cantonal devait être en contradiction avec le droit fédéral, ce dernier devient directement applicable (art. 72 al. 1 et 2 LHID). Depuis lors, la LHID a déjà fait l'objet de nombreuses révisions.

2 INTRODUCTION

En droit suisse, le terme général de « personnes morales » regroupe les sociétés organisées corporativement, de même que certains établissements ayant un but spécial et une existence propre auxquels le droit civil ou le droit public octroie la personnalité juridique, à savoir la faculté d'exercer des droits et d'assumer des obligations de façon autonome (cf. articles 52 ss CC). Le droit fiscal en tient compte, puisqu'il considère les personnes morales comme étant des sujets fiscaux indépendants de leurs membres et de leurs organes administratifs.

Ce n'est pas seulement pour une raison juridique que les personnes morales sont considérées comme des sujets fiscaux. Du fait que ces collectivités ont une existence juridique autonome, il en découle une existence économique indépendante, et par conséquent, également une capacité contributive propre que l'Etat ne peut négliger. Cela d'autant moins que la personne morale profite – surtout lorsqu'il s'agit d'une entreprise commerciale ou industrielle – des services de l'Etat (infrastructure, tribunaux, transports, moyens de communication, alimentation en énergie, épuration, etc.) et qu'elle provoque souvent des coûts importants à la charge de l'Etat (problèmes posés par les grandes concentrations industrielles, tels que le bruit, la pollution, etc.).

Contrairement aux termes employés pour les personnes physiques, on ne parlera en général pas du « revenu » ni de la « fortune » des personnes morales, mais du « bénéfice » ainsi que du « capital » et des « réserves ». Cela révèle déjà que ces diverses notions ne sont pas identiques (cf. *chiffre 5*).

En ce qui concerne la capacité contributive des personnes morales, elle ne dépend pas sans autre du montant du bénéfice exprimé en valeur absolue, mais peut également – lorsqu'il s'agit d'une entreprise – être fonction de sa valeur relative par rapport au capital (cf. *chiffres 4 et 8*).

Les législations fiscales suisses n'ont pas toujours répondu de la même manière à toutes ces questions. Cet article fait un tour d'horizon des diverses solutions trouvées par la Confédération et par les cantons.

Les impôts frappant le bénéfice et le capital des personnes morales représentent une source non négligeable de recettes pour les pouvoirs publics.

Revenu provenant des impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales en 2011 (en millions de francs)

	Confédération (IFD)	Cantons	Communes
Impôt sur le bénéfice	8'588	5'791	3'226
Impôt sur le capital	(aboli en 1998)	958	534

Le total des recettes provenant des impôts sur le bénéfice et le capital se montait donc en 2011 à 19'097 millions de francs. Par rapport au total des recettes fiscales des pouvoirs publics en Suisse (Confédération, cantons et communes) qui se montait en 2011 à 125'675 millions de francs, cela représente 15,2 %.

3 ASSUJETTISSEMENT À L'IMPÔT

3.1 Etendue de l'assujettissement

Par analogie aux personnes physiques, on distingue également, en matière de personnes morales, deux sortes d'assujettissement :

- **L'assujettissement illimité**, qui concerne les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se situe en Suisse et dans le canton considéré et dont la totalité de ses revenus (bénéfice) et de ses biens (capital) sont en principe imposables. On parle dans ce cas de **rattachement « personnel »** (cf. *chiffre 3.1.1*).
- **L'assujettissement limité**, qui ne concerne que les personnes morales non résidentes (dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger ou hors du canton considéré), mais qui possèdent en Suisse ou dans le canton certains biens ou certaines sources de revenus sur lesquels – et uniquement sur ceux-ci – elles sont imposées. On parle alors de **rattachement « économique »** (cf. *chiffre 3.1.2*).

Les pages suivantes entrent dans les détails de l'assujettissement. Il faudra toutefois tenir compte du fait que des conventions internationales ainsi que l'interdiction de la double imposition intercantonale peuvent imposer d'autres solutions que celles mentionnées ci-après.

Remarque :

Contrairement à la Confédération, les cantons et leurs communes prélèvent en règle générale auprès des personnes morales un impôt sur le capital en plus de l'impôt sur le bénéfice.

3.1.1 Assujettissement illimité

En vertu de la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de la Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID), les personnes morales qui possèdent **leur siège ou leur administration effective en Suisse (respectivement dans le canton qui prélève l'impôt)** sont assujetties de façon illimitée en raison de leur rattachement personnel (art. 50 LIFD et art. 20 LHID).

Cet assujettissement illimité ne s'étend toutefois pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger (art. 52 al. 1 LIFD).

En matière d'impôts cantonaux et communaux, mis à part le fait qu'elles se limitent au territoire cantonal et sous réserve de l'interdiction de la double imposition intercantonale, les prescriptions relatives à l'assujettissement illimité sont assez semblables. Seule varie quelque peu la façon de désigner le domicile fiscal. En général, il est fait mention du siège statutaire ou du lieu où s'exerce l'administration.

Pour les collectivités et établissements de droit privé, le siège se détermine d'après les statuts, pour les collectivités et établissements de droit public ou ecclésiastique, d'après les dispositions légales en vertu desquelles la personnalité juridique leur a été conférée.

3.1.2 Assujettissement limité

Tant au niveau fédéral qu'au niveau cantonal, les personnes morales dont le **siège** ou l'**administration effective** se trouve à l'**étranger** (respectivement hors du canton), sont assujetties à l'impôt de façon limitée en raison de leur rattachement économique (art. 51 al. 1 LIFD et art. 21 LHID).

Il convient de distinguer entre les relations internationales et les relations intercantionales :

3.1.2.1 Au niveau international et/ou intercantonal

Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger ou hors du canton (c.-à-d. dans un autre canton) sont assujetties à l'impôt lorsque

- elles sont associées à une entreprise établie en Suisse (dans le canton)
- elles exploitent un établissement stable en Suisse (dans le canton ; art. 4 al. 2 et art. 51 al. 2 LIFD)
- elles sont propriétaires d'un immeuble sis en Suisse (dans le canton) ou qu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels.

3.1.2.2 Au niveau international uniquement

Les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve à l'étranger sont assujetties à l'impôt lorsque

- elles sont titulaires ou usufruitières de créances garanties par un gage immobilier ou un nantissement sur des immeubles sis en Suisse (dans le canton)
- elles font le commerce d'immeubles sis en Suisse (dans le canton) ou alors servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières en Suisse.

Remarque :

Le « canton » dont il est ici question est le canton où se trouve la source du revenu ainsi que le lieu de situation de l'entreprise ou du bien immobilier, et qui est par conséquent responsable de la taxation, y compris en matière d'IFD.

Ces personnes morales sont donc assujetties de façon limitée parce que l'impôt frappe uniquement :

- les revenus et bénéfices ayant leur source en Suisse
- les rendements des biens et capitaux placés en Suisse
- les biens et capitaux placés en Suisse (uniquement aux niveaux cantonal et communal, puisque l'IFD ne frappe pas le capital des personnes morales).

Cet assujettissement limité ne s'étend donc pas aux entreprises, aux établissements stables et aux immeubles situés à l'étranger.

Ainsi, mis à part le fait que les cantons frappent, en plus du bénéfice, également le capital des personnes morales, les législations cantonales contiennent – en matière d'assujettissement limité – des prescriptions généralement similaires pour ce qui concerne leur propre territoire : une personne morale domiciliée hors du canton y est donc imposée de façon limitée en raison de rapports économiques déterminés, alors même qu'elle est assujettie de façon illimitée dans le canton où se trouve son siège.

De plus, dans les cantons qui possèdent un barème progressif, l'impôt sera calculé aux taux applicables à la totalité de leur bénéfice et/ou de leur capital (au moins au taux correspondant au bénéfice réalisé en Suisse et au capital qui y est investi), cela afin d'éviter des inégalités de traitement. Il convient en effet d'éviter que la personne morale qui réalise par exemple des revenus en provenance d'immeubles sis dans plusieurs pays ne soit mieux traitée – en cas de barème progressif – que la société dont tous les immeubles se trouvent en Suisse.

Sont à nouveau réservées les éventuelles dispositions contraires contenues dans les conventions internationales ainsi que l'interdiction de la double imposition intercantonale.

3.2 Début, fin et modification de l'assujettissement

3.2.1 Début

Tant en matière d'IFD (art. 54 al. 1 LIFD) que dans tous les cantons (art. 20 al. 1 LHID), **l'assujettissement illimité** d'une personne morale (*cf. chiffre 3.1.1*) débute en principe :

- Le **jour de la fondation** de la société en Suisse ou dans le canton. Les conditions prévues par le droit civil pour leur constitution sont les suivantes :
 - Pour les sociétés de capitaux (sociétés anonymes, sociétés en commandite par actions et sociétés à responsabilité limitée), les sociétés coopératives ainsi que les fondations ordinaires, il s'agit du jour de leur **inscription dans le registre du commerce**.
 - En ce qui concerne les associations, leur assujettissement commence ordinairement lors de **l'établissement des statuts** ; pour les fondations religieuses et de famille, avec **l'établissement de l'acte public** ou lors de la mort du fondateur.
 - Pour les corporations publiques ou ecclésiastiques du droit cantonal au sens de l'article 59 CC, les prescriptions spéciales prévues pour leur constitution sont déterminantes.
- Le **jour de l'installation de son siège ou de son administration effective** en Suisse ou dans le canton (en provenance de l'étranger). Pour les cas de déplacement d'un canton à l'autre, *cf. chiffre 3.2.3*.

L'assujettissement limité des personnes morales ayant leur siège ou leur administration effective à l'étranger (dans un autre canton) prend naissance lorsqu'un état de fait fiscal est réalisé en Suisse (dans le canton) par exemple avec l'acquisition d'immeubles sis ou avec l'ouverture d'un établissement stable (*cf. chiffre 3.1.2*).

3.2.2 Fin

Tant sur le plan fédéral (art. 54 al. 2 LIFD) que dans tous les cantons, **l'assujettissement illimité** d'une personne morale prend en général fin :

- le jour de sa dissolution (radiation du registre du commerce ou clôture de la liquidation de la société) ou encore
- le jour du déplacement de son siège ou de son administration effective à l'étranger.

En cas **d'assujettissement limité**, celui-ci cesse le jour où les conditions nécessaires ne sont plus remplies, soit au moment où disparaît l'élément imposable en Suisse, par exemple lors de la vente de l'élément de fortune qui est à la naissance de l'assujettissement ou lors de la fermeture de l'établissement stable en Suisse.

3.2.3 Modification de l'assujettissement par transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à l'autre

En cas **d'assujettissement illimité**, la LHID précise que lors d'un transfert du siège ou de l'administration effective d'un canton à un autre au cours d'une période fiscale, la personne morale est assujettie à l'impôt dans ces deux cantons pour la période entière (art. 22 al. 1 LHID).

L'autorité de taxation compétente est cependant celle du canton du siège ou de l'administration effective à la fin de la période fiscale.

En cas **d'assujettissement limité** à raison du transfert du rattachement économique dans un autre canton que celui du siège ou de l'administration effective, l'assujettissement s'étend à la période fiscale entière, même s'il est créé, modifié ou supprimé pendant celle-ci (art. 22 al. 2 LHID).

Au surplus, le bénéfice et le capital sont répartis entre les cantons concernés conformément aux règles du droit fédéral relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale, applicables par analogie (art. 22 al. 3 LHID).

En ce qui concerne l'IFD, la LIFD précise que l'impôt sera prélevé par les autorités fiscales du canton où la personne morale a son siège ou son administration effective à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 105 al. 3 LIFD).

Remarque :

Pour les personnes morales, la période fiscale correspond à leur exercice commercial. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les comptes doivent être clos et un bilan et un compte de résultats établis (art. 31 al. 2 LHID).

3.3 Exemptions de l'assujettissement

3.3.1 Exonérations

Sur le plan fédéral sont exonérées de l'impôt (art. 56 LIFD) :

- la Confédération et ses établissements
- les cantons et leurs établissements
- les communes, les paroisses, ainsi que les autres collectivités territoriales des cantons et leurs établissements
- les entreprises de transport et d'infrastructure¹ titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale ; les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt ; les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération
- les institutions de prévoyance professionnelle d'entreprises qui ont leur domicile, leur siège ou un établissement stable en Suisse et d'entreprises qui ont avec elles des liens étroits, à condition que les ressources de ces institutions soient affectées durablement et exclusivement à la prévoyance en faveur du personnel
- les caisses indigènes d'assurances sociales et de compensation, notamment les caisses d'assurance-chômage, d'assurance-maladie², vieillesse, invalidité et survivants, à l'exception des sociétés d'assurances concessionnaires
- les personnes morales qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts. Des buts économiques ne peuvent être considérés en principe comme étant d'intérêt public. L'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées
- les personnes morales qui poursuivent, sur le plan national, des buts culturels, sur le bénéfice exclusivement et irrévocablement affecté à ces buts
- les Etats étrangers, sur leurs immeubles suisses affectés exclusivement à l'usage direct de leurs représentations diplomatiques et consulaires, ainsi que les bénéficiaires institutionnels d'exemptions fiscales visés à l'art. 2 al. 1 de la loi fédérale sur les privilèges, les immunités et les facilités, ainsi que sur les aides financières accordés par la Suisse en tant qu'Etat hôte (LEH), pour les immeubles dont ils sont propriétaires et qui sont occupés par leurs services
- les bénéficiaires institutionnels établis ou actifs en Suisse et visés par l'art. 2. al. 1 LEH, à savoir toute une série d'organisations internationales établies en Suisse, telles que les organisations intergouvernementales (ONU, OMS, OMC, etc.), les institutions internationales, les organisa-

¹ Voir circulaire no 35 de l'Administration fédérale des contributions AFC « Imposition des entreprises de transport et d'infrastructure concessionnaires », p. 4s.

² Depuis l'entrée en vigueur de la LAMal au 1^{er} janvier 1996, les caisses d'assurance-maladie sont toutefois imposables sur la part du bénéfice et du capital ayant trait au domaine de l'assurance complémentaire.

tions quasi intergouvernementales, les missions diplomatiques et postes consulaires, les missions permanentes représentées auprès de ces organisations, les conférences internationales, les tribunaux internationaux, etc.

- les placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe, dans la mesure où les investisseurs sont exclusivement des institutions de prévoyance professionnelle ou des caisses indigènes d'assurance sociale et de compensation au sens de la LIFD et qui sont exonérées de l'impôt.

Fondées sur l'art. 23 LHID, les prescriptions cantonales concernant les exonérations des diverses personnes morales sont en principe semblables, sans toutefois être identiques. Outre le fait que les législations cantonales font également allusion au capital des personnes morales, quelques divergences subsistent encore en effet d'un canton à l'autre.

Dans ce contexte, il est à noter que la Confédération ainsi que les divers établissements et fonds gérés par elle sont expressément exonérés des impôts directs cantonaux, en vertu de l'article 62d de la loi fédérale sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (LOGA).

Remarque :

Tous les cantons (à l'exception de BE, NW, VD) possèdent une liste des personnes morales domiciliées en Suisse qui sont exonérées de l'assujettissement en matière d'IFD en raison de leur but de service public ou d'utilité publique. Souvent, cette liste est consultable sur le site internet de l'administration cantonale des contributions.

La situation détaillée en matière d'exonération de quelques catégories de personnes morales sera présentée dans les chapitres suivants.

3.3.1.1 Collectivités publiques et institutions d'utilité publique

Ainsi que nous l'avons mentionné, les associations, les fondations et les autres personnes morales d'utilité publique ainsi que certaines collectivités du droit cantonal, etc., qui poursuivent des buts de service public ou d'utilité publique, sont **en principe exonérées** des impôts sur le bénéfice et sur le capital exclusivement et irrévocablement affectés à ces buts.³

Les associations, fondations et les autres collectivités publiques ou ecclésiastiques poursuivant par exemple un but social, humanitaire, cultuel ou culturel, sont le plus souvent également exonérées d'impôt, cela tant au niveau fédéral que cantonal.⁴

Quelques cantons prévoient cependant certaines restrictions :

- La décision finale d'exonération est prise par une autorité cantonale : BE, GL, SO, AR, TI et NE (Service cantonal des contributions) ; en outre TG et GE (Département cantonal des finances) ainsi que BL (Commission de taxation et de remise).
- L'exonération n'est accordée que dans le cas où l'institution d'utilité publique en question exerce son activité dans l'intérêt du canton ou dans l'intérêt général de la Suisse : GR et TG.

³ Canton du JU : un arrêté du Gouvernement permet même de renoncer à la perception de l'impôt dû par les associations et autres personnes morales lorsqu'elles poursuivent des buts sportifs, culturels ou autres semblables.

⁴ Voir circulaire no 12 de l'AFC du 8 juillet 1994 «Exonération de l'impôt pour les personnes morales poursuivant des buts de service public ou de pure utilité publique ou des buts cultuels ».

- Tous les immeubles appartenant à des personnes morales exonérées d'impôt sont frappées d'un impôt foncier. Les immeubles directement affectés à un but de service public, d'utilité publique ou culturelle ne sont pas soumis à un impôt foncier (impôt immobilier complémentaire) : TI et GE.

Remarque :

En ce qui concerne l'imposition des éventuels gains immobiliers réalisés par des personnes morales exonérées d'impôts cantonaux en raison de leur caractère d'utilité publique (suivant les cantons, institutions d'utilité publique, institutions de prévoyance, caisses d'assurances sociales, personnes morales à but culturel, etc.), voir à ce sujet l'article « L'impôt sur les gains immobiliers » dans le recueil Informations fiscales vol. II, registre D, no 14, chapitre 4.

3.3.1.2 Entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession

Au niveau cantonal, les mêmes réglementations qu'au niveau fédéral sont en vigueur (*cf. chiffre 3.3.1*). La LHID prévoit une exonération des impôts pour les entreprises de transport et d'infrastructure titulaires d'une concession de la Confédération qui reçoivent des indemnités pour cette activité ou qui doivent, du fait de leur concession, maintenir toute l'année un service d'importance nationale. Les gains qui sont issus d'une activité soumise à concession et sont disponibles librement sont également exonérés de l'impôt. Les exploitations annexes et les biens fonciers qui n'ont pas de relation nécessaire avec l'activité soumise à concession sont cependant exclus de cette exonération (art. 23 al. 1 let. j LHID).

3.3.1.3 Partis politiques

La LIFD et la LHID ne contiennent aucune disposition à propos de l'exonération des partis politiques. Cependant, dans les cantons de BE, ZG, SH et AG, les partis sont expressément exonérés. Il en va de même pour les cantons de ZH, LU et NW, mais l'exemption s'applique uniquement aux partis représentés au Grand Conseil.

Toutefois, dans la majorité des autres cantons, la pratique consiste également à ne pas imposer les partis politiques.

3.3.2 Allègements fiscaux pour nouvelles entreprises

En vertu de l'art. 23 al. 3 LHID, les cantons peuvent prévoir, par voie législative, des allègements fiscaux en faveur des entreprises nouvellement créées qui servent les intérêts économiques du canton, pour l'année de fondation de l'entreprise et pour les neuf années suivantes. Une modification importante de l'activité de l'entreprise peut être assimilée à une fondation.

En fait, afin de favoriser l'établissement de nouvelles industries pour des raisons d'intérêt économique, cantonal ou régional, toutes les lois cantonales prévoient que l'exécutif cantonal (dans plusieurs cantons, le chef du Département cantonal des finances) a la possibilité d'accorder aux entreprises nouvellement créées des **allègements fiscaux** (par ex. taux d'amortissements et provisions supérieurs à la normale).

Remarque :

Tant le « Concordat entre les cantons de la Confédération suisse sur l'interdiction des arrangements fiscaux » (art. 1 al. 3 let. b) que la LHID (art. 23 al. 3) prescrivent en effet que la durée de validité de tout allègement fiscal accordé à des entreprises industrielles nouvellement créées et dont le canton est économiquement intéressé à promouvoir le développement, ne peut en aucun cas excéder 10 ans.

La LIFD ne contient en revanche aucune disposition semblable, mais le Secrétariat d'Etat à l'Economie du Département fédéral de l'économie (SECO) a tout de même la possibilité d'octroyer lui aussi des allègements fiscaux aux nouvelles entreprises.

En effet, en vertu de la loi fédérale sur la politique régionale, la Confédération peut elle aussi accorder – dans le but d'améliorer la compétitivité de certaines régions et d'y générer de la valeur ajoutée, contribuant ainsi à la création et à la sauvegarde d'emplois dans ces régions – des allègements fiscaux à des entreprises situées dans les zones d'application concernées.

Remarque :

Cette loi a en quelque sorte pris la suite de l'arrêté fédéral du 6 octobre 1995 en faveur des zones économiques en redéploiement, qui avait déjà succédé à l'ancien arrêté fédéral du 6 octobre 1978 instituant une aide financière en faveur des régions dont l'économie est menacée (« Arrêté Bonny »), lequel prévoyait déjà que la Confédération peut encourager la réalisation de projets de l'économie privée visant à créer et maintenir des emplois dans les régions dont l'économie est menacée, en accordant une aide subsidiaire et des allègements fiscaux en rapport avec son aide.

Les divers critères et les conditions d'octroi sont clairement définis dans l'ordonnance sur la politique régionale (OPR). Une entreprise ne peut par exemple bénéficier d'un allègement de l'IFD que **dans la mesure où le canton dans lequel le projet est réalisé accorde lui aussi des allègements fiscaux.**

De plus, l'allègement fiscal accordé par la Confédération ne peut en aucun cas excéder, quant à ses modalités, son importance et sa durée, celui accordé par le canton.

3.3.2.1 Impôts sur le bénéfice et le capital

Les allègements auxquels nous venons de faire allusion concernent bien entendu avant tout les impôts ordinaires sur le bénéfice et le capital. Toujours limités dans le temps, ils peuvent varier d'un canton à l'autre :

- **Exonération totale ou partielle pendant dix ans au plus** (année de fondation et les neuf années suivantes), accordées non seulement aux nouvelles entreprises, mais également aux entreprises déjà existantes dont l'activité commerciale s'est profondément modifiée ou qui se lancent dans un nouveau domaine de production : BE, LU, GL, FR, SO, BS, SH, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE et JU ; ainsi que GE (avec toutefois certaines restrictions).
- **Exonération partielle uniquement ou octroi d'allègements fiscaux pendant dix ans au plus** : ZH, UR, SZ, OW, NW, ZG, BL, AR, AI et SG.

Certains cantons possèdent toutefois quelques restrictions particulières ayant trait à l'égalité de traitement et à la neutralité de la concurrence :

- Cantons de ZH, AR et des GR : les allègements fiscaux ne seront accordés que sous réserve des conditions suivantes : eu égard à l'égalité de traitement et la neutralité de la concurrence, la société qui obtient un allègement ne doit concurrencer aucune entreprise déjà existante qui est soumise à la taxation ordinaire. Le canton peut également imposer des conditions dont le non-respect entraînerait le prélèvement a posteriori des impôts non perçus.
- Cantons de SO et SH : les allègements fiscaux doivent être accordés dans le cadre d'un accord de prestations. Si les obligations de l'accord ne sont pas remplies, l'exonération tombe et les impôts sont exigés rétroactivement.
- Cantons d'AG, du VS et de GE : les entreprises qui se posent en concurrentes d'entreprises déjà installées (banques, sociétés financières à caractère bancaire, sociétés de gestion de fortune, entreprises actives dans le commerce de détail, sociétés hôtelières, restaurants, etc.) ne peuvent pas bénéficier d'allègements fiscaux ;
- Cantons d'AG et de GE : il en va de même des entreprises nées de fusions ou scissions et qui ne font que poursuivre une activité déployée auparavant par une ou plusieurs entreprises tout comme celles qui ont simplement changé de nature juridique.
- Canton de GE : annulation, avec effet rétroactif, des allègements en cas de cessation de l'activité, de vente de tout ou partie des activités ou du transfert du siège ou d'une part prépondérante des activités, durant la durée des allègements ou dans les cinq années qui suivent celle où ils cessent de déployer leurs effets (clause anti-abus).
- Canton du JU : le privilège fiscal ne doit pas fausser la concurrence entre entreprises du canton active dans le même secteur. Le privilège peut être annulé avec effet rétroactif, si l'entreprise ne respecte plus les conditions d'octroi.

3.3.2.2 Impôt minimum

La Confédération ainsi que les cantons de ZH, BE, UR, SZ, GL, ZG, BL, AI, SG, GR, NE, GE et JU ne possèdent pas d'impôt minimum frappant les personnes morales (*cf. chiffre 4.11*).

Parmi les cantons possédant un tel impôt (LU, OW, NW, FR, SO, BS, SH, AR, AG, TG, TI, VD et VS), certains d'entre eux prévoient expressément que toutes les nouvelles sociétés sont totalement exonérées de l'impôt minimum pendant une certaine période, à la condition toutefois qu'elles ne résultent pas d'une transformation d'une ou plusieurs entreprises :

- pendant l'année de la fondation et les trois années suivantes : SH
- pendant l'année de la fondation et les deux années suivantes : FR et TI
- pendant les deux premiers exercices (à l'exception des nouvelles sociétés résultant d'une transformation, de la fusion ou de la scission de sociétés) : AR
- pendant les deux premières années de leur existence : VD.

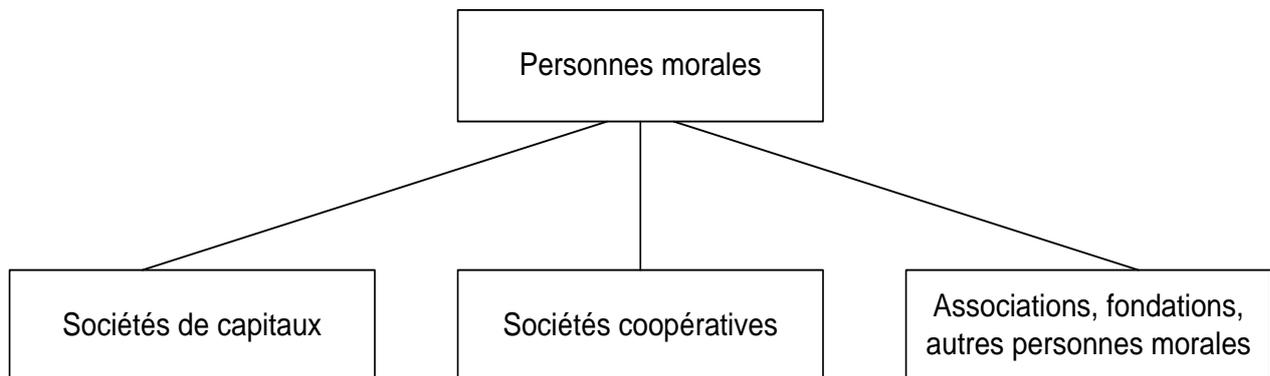
En outre, pour tous les cantons possédant un impôt minimum, il n'est pas exclu que les exonérations indiquées précédemment sous le *chiffre 3.3.2.1* s'appliquent également à l'impôt minimum.

Tel est par exemple le cas pour les cantons de LU, FR, SO, SH, TI, VD et VS où, lorsqu'une exonération générale est accordée pour une certaine durée, celle-ci s'applique également à l'impôt minimum.

4 LES DIVERSES PERSONNES MORALES ET LA FAÇON DE LES IMPOSER

4.1 Considérations générales

De même que les problèmes posés par leur imposition diffèrent selon les divers genres de personnes morales, il est impossible de concevoir une imposition identique des facteurs fiscaux pour toutes les personnes morales. Nous en rappelons tout d'abord les principales catégories que distingue notre droit civil, en particulier notre droit commercial :



- Les **sociétés de capitaux** : ce terme englobe les sociétés anonymes (art. 620 ss CO), les sociétés en commandite par actions (art. 764 ss CO) et les sociétés à responsabilité limitée (art. 772 ss CO)
- Les **sociétés coopératives** (art. 828 ss CO) : les organisations coopératives qui existent encore en droit cantonal sont en général rangées dans la catégorie des autres personnes morales
- Les **autres catégories** : les associations (art. 60 CC), les fondations (art. 80 CC), ainsi que les autres personnes morales (par ex. collectivités de droit public ou ecclésiastique, de même que les autres collectivités et établissements du droit fédéral et du droit cantonal ; art. 59 CC).

Le bénéfice et le capital peuvent en effet jouer un rôle très variable pour ces diverses personnes morales. Il y a tout d'abord celles dont le **but essentiel** est l'obtention d'un profit, alors que d'autres, telles que les sociétés coopératives d'entraide (mutuelles), excluent en principe la réalisation d'un bénéfice.

En considérant le **financement**, on distingue également les sociétés qui, pour atteindre leur but, doivent absolument posséder une fortune propre, tandis que d'autres travaillent essentiellement avec du capital étranger ou encore celles qui peuvent s'en passer complètement.

Dans ces circonstances, et s'agissant plus particulièrement des sociétés exploitant une entreprise à but commercial ou industriel, on doit se demander si le montant absolu du capital et du bénéfice peut ou non constituer le seul critère de la capacité contributive pour tous les genres de personnes morales et si, à l'instar des personnes physiques, la progressivité de l'imposition se justifie.

De plus, il faudra tenir compte dans certains cas d'une « double imposition économique » de la personne morale et de ses détenteurs de parts. Par leur qualité de sujet fiscal indépendant de la personne de leurs sociétaires, les sociétés de capitaux posent en effet un problème particulier :

- Le bénéfice, imposé tout d'abord auprès de la société elle-même, le sera également chez les divers actionnaires ou détenteurs de parts, dans la mesure où il sera distribué.
- Dans une certaine mesure, il en va de même pour le capital, imposé en général une première fois en tant que tel auprès de la société (une S.A. par exemple), et une deuxième fois sous forme de parts (en l'occurrence, des actions) au titre de l'impôt sur la fortune auprès des sociétaires (dans ce cas, les actionnaires), bien que l'évaluation du capital imposable de la société diffère de celle des parts.

Cependant, étant donné que la société d'une part et les sociétaires d'autre part sont des sujets fiscaux bien distincts, il n'y a pas de double imposition au sens juridique du terme. Il s'agit plutôt d'une imposition successive, « en cascade » du même objet, laquelle n'est pas en contradiction avec l'interdiction constitutionnelle de la double imposition. C'est pourquoi, l'on parle dans ce cas plutôt de « **double imposition économique** ».

Les solutions, plus ou moins bonnes suivant les points de vue, sont multiples. C'est pourquoi, les diverses lois fiscales suisses en vigueur contiennent parfois des règles fort différentes les unes des autres.

Actuellement, les lois fiscales en vigueur donnent généralement à ces questions la réponse suivante : les **sociétés de capitaux** sont soumises à des règles particulières qui leur sont propres, tandis que les autres personnes morales sont parfois traitées de manière similaire aux personnes physiques, du moins au niveau des cantons.⁵

Quant aux **sociétés coopératives** à but commercial, elles sont imposées comme les sociétés de capitaux ; les coopératives du droit cantonal font parfois l'objet d'un traitement distinct dans quelques cantons.

Pour une complète information, nous rappelons que tant au niveau fédéral que dans tous les cantons, les personnes morales étrangères ainsi que les sociétés commerciales étrangères sans personnalité juridique, qui sont assujetties à l'impôt en raison d'un rattachement économique, sont en principe assimilées aux personnes morales suisses dont elles se rapprochent le plus par leur forme juridique ou leur structure effective (art. 49 al. 3 LIFD et art. 20 al. 2 LHID).

Remarque :

Depuis le 1^{er} janvier 2007, les sociétés d'investissement à capital fixe au sens de l'art 110 LPCC sont imposées comme des sociétés de capitaux, alors que les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe au sens de l'art. 58 LPCC sont assimilés aux « autres personnes morales » (art. 49 al. 2 LIFD et art. 20 al. 1 LHID).

⁵ L'IFD impose les associations, les fondations et les « autres personnes morales » selon les règles applicables aux personnes morales, mais à un taux réduit (art. 71 LIFD).

4.2 La réforme de l'imposition des entreprises II

La loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II a été acceptée de justesse lors de la votation populaire du 24 février 2008.

Les nouvelles dispositions sont entrées en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Les cantons disposaient d'un délai de deux ans pour adapter leur propre législation. En conséquence, diverses mesures concernant l'IFD ne sont applicables que depuis le 1^{er} janvier 2011, notamment :

- Le report d'imposition des réserves latentes lors d'un remploi de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation (art. 64 al. 1 et al. 1^{bis} LIFD) ;
- La modification des seuils permettant l'application de la réduction pour participations (art. 69 et 70 al. 4 let. b LIFD).
- L'introduction du principe de l'apport de capital qui permet de traiter le remboursement d'apports, d'agios et de versements supplémentaires effectués par les détenteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996 de la même manière que le remboursement du capital-actions ou du capital social (art. 20 al. 3 LIFD).

Remarque :

Dans ce qui suit, nous faisons usage des mots « bénéfice » et « bénéfice net » en lieu et place du terme « rendement net », qui est parfois encore employé dans certaines de nos lois fiscales suisses. Cette expression est en effet plus conforme à la terminologie utilisée en matière d'économie d'entreprise et dans le domaine comptable. En outre, elle correspond à la terminologie actuellement utilisée dans la LHID et la LIFD. Mais ce changement ne modifie rien quant au fond.

4.3 Sociétés de capitaux

Les sociétés de capitaux (S.A., S.à r.l., sociétés en commandite par actions) doivent s'acquitter d'un **impôt sur le bénéfice** ainsi que – uniquement dans les cantons – d'un **impôt sur le capital**, basé en général sur le capital versé et les réserves ouvertes ainsi que les réserves latentes qui ont été imposées comme bénéfice lors de leur création (*cf. chiffre 5*).

La « **double imposition économique** » pose un problème important, notamment en matière d'imposition des sociétés de capitaux. Toutefois, les relations économiques entre société et sociétaires pouvant être très variables, il s'avère pratiquement impossible de trouver une solution satisfaisant tous les cas de figure pour éviter cette « double imposition économique ».

Les législations fiscales suisses tiennent généralement compte indirectement de la double charge en accordant la déductibilité des impôts payés au cours de la période fiscale (pendant l'exercice) et en appliquant des taux relativement modestes pour les personnes morales. Nos taux sont en effet sensiblement moins élevés que dans les pays qui nous entourent, dont le système fiscal atténue cependant, du moins en partie, la double imposition.

Les principaux systèmes introduits à l'étranger pour limiter la double imposition économique sont :

- L'« Avoir fiscal » (crédit d'impôt attribué aux actionnaires, égal à une certaine fraction du dividende distribué par la société), appliqué notamment par la Grande-Bretagne.

- « Système du taux d'imposition privilégié » : les dividendes ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire et individuel mais à un taux privilégié, souvent uniforme. Ce système est par exemple, actuellement utilisé aux Etats-Unis.
- « Halbeinkünfteverfahren » : En Allemagne (fortune commerciale) les dividendes reçus par l'actionnaire ne sont imposables qu'à raison de 50 %. En d'autres termes, un abattement de 50 % sur les bénéfices distribués est accordé aux actionnaires.
- Le système de l'« impôt forfaitaire à taux réduit » en Allemagne (fortune privée) et en Autriche.
- En France, les dividendes perçus par une société française (participation d'au moins 5 %) sont exemptés des impôts sauf pour un 5 % de quote-part de frais et charges qui est ajouté au revenu imposable.
- En Italie, les dividendes perçus par une société italienne assujettie à l'impôt sur les personnes morales sont exemptés à hauteur de 95 %.

La grande majorité des cantons n'imposent que partiellement les dividendes.

Au niveau fédéral, la **réforme de l'imposition des entreprises II** vise également, entre autres, à atténuer la double imposition économique au moyen d'une imposition partielle des dividendes.

Alors que nos voisins étrangers pratiquent en général un taux fixe pour l'imposition des bénéfices des sociétés – cela sans égard à l'importance du bénéfice ni à l'étendue du capital – la Suisse est partagée : si la majorité de nos cantons appliquent des **taux fixes** (impôt proportionnel), les autres restent attachés à des **barèmes** plus ou moins **progressifs**.

Les barèmes progressifs présentent la particularité que la **progressivité** n'est pas toujours dépendante du montant **absolu du bénéfice**, mais également parfois de **l'intensité de rendement**.

L'« intensité de rendement » peut être définie comme étant le rapport entre le bénéfice net et le capital imposable au début de la période fiscale. Autrement dit, pour un même bénéfice, le taux d'impôt est d'autant plus élevé que le capital est faible, et inversement : ainsi, pour un même capital, le taux d'impôt augmente lorsque le bénéfice s'élève, et vice-versa.

Exemples :

$$\frac{\text{bénéfice net 1 million de francs}}{\text{capital 5 millions de francs}} = 20 \% \text{ (intensité de rendement)}$$

$$\frac{\text{bénéfice net 1 million de francs}}{\text{capital 20 millions de francs}} = 5 \% \text{ (intensité de rendement)}$$

4.3.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, l'impôt sur le bénéfice est proportionnel et se monte à 8,5 % du bénéfice net (art. 68 LIFD). Toutes les lois cantonales prévoient également un impôt sur le bénéfice, la plupart au moyen d'un taux proportionnel, quelques cantons appliquant cependant un système mixte ou encore un barème progressif comportant un minimum et un maximum.

Les divers systèmes utilisés sur le plan cantonal pour déterminer l'impôt sur le bénéfice sont les suivants :

- **Taux proportionnel** exprimé en pour cent du bénéfice imposable :
 - Un seul taux fixe : ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, GE et JU.
 - Avec un barème préférentiel pour les bénéfices n'excédant pas un certain montant :
 - barème progressif à deux paliers pour les bénéfices inférieurs à 50'000 francs, montant à partir duquel le taux devient proportionnel : FR
 - barème progressif à deux paliers pour les bénéfices inférieurs à 40'000 francs, montant à partir duquel le taux devient proportionnel : NE.
- **Systèmes mixtes** (barèmes à deux ou trois paliers) :⁶
 - En fonction du montant absolu du bénéfice :
 - barème à deux paliers, le taux le plus bas s'appliquant à la partie du bénéfice imposable jusqu'à concurrence de :
 - 100'000 francs : ZG, SO et VS ; ainsi que BL, où les communes perçoivent toutefois un impôt proportionnel
 - 150'000 francs (à partir du 1^{er} janvier 2016 : 250'000 francs) : AG
 - barème à trois paliers : BE.
 - En fonction de l'intensité de rendement : impôt de base + surtaxe progressive en fonction de l'intensité de rendement : BS.

Dans les cantons d'OW, NW, BS, AR, AI, SG, GR et AG, les communes ne perçoivent aucun impôt sur les personnes morales. Elles participent par contre au produit de l'impôt cantonal (OW, NW, BS et AI) ou alors le canton prélève un supplément à leur intention (SG, GR et AG). S'agissant du canton d'AR, la situation varie selon le genre de personne morale (*cf. chiffre 7.1.2.2*).

4.3.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, l'impôt sur le capital de toutes les personnes morales a été aboli au 1^{er} janvier 1998, dans le cadre de la réforme de l'imposition des sociétés I.

Le canton d'UR a également supprimé l'impôt cantonal sur le capital des sociétés de capitaux imposées de manière ordinaire. Ses communes continuent cependant à percevoir un impôt proportionnel sur le capital.

Tous les autres cantons continuent en revanche à prévoir un impôt sur le capital des sociétés de capitaux. Celui-ci est presque toujours proportionnel et s'exprime en pour mille du capital imposable.

Seuls trois cantons présentent des divergences :⁷

- GR : impôt proportionnel à deux paliers en fonction du capital propre, avec un taux préférentiel pour la part du capital imposable jusqu'à 5,768 millions de francs

⁶ Le cumul de deux ou trois taux proportionnels donne en réalité un impôt légèrement progressif.

⁷ Cantons des GR et du VS : le cumul de ces deux taux proportionnels donne en réalité un impôt légèrement progressif.

- VS : impôt proportionnel à deux paliers en fonction du capital propre, avec un taux préférentiel pour la part du capital imposable jusqu'à 500'000 francs
- GE : impôt proportionnel avec un taux normal et un taux majoré pour les sociétés n'ayant pas de bénéfice imposable.

A propos de la réduction ou de la suppression de l'impôt sur le capital *cf. chiffre 5.3.*

Remarque :

Aussi bien pour l'impôt sur le bénéfice que pour l'impôt sur le capital, les taux indiqués dans la loi sont le plus souvent les taux de base ou taux simples, soit avant l'application du multiple annuel cantonal et/ou communal qui est appliqué dans la plupart des cantons (cf. chiffre 7.1.2).

4.4 Sociétés coopératives

Le présent chapitre ne concerne en principe que les sociétés coopératives du droit fédéral des obligations (art. 828 ss CO). Les sociétés du droit cantonal sont traitées sous le *chiffre 4.10.*

Le bénéfice net imposable des sociétés coopératives de même que leur capital propre imposable se calculent en principe comme ceux des sociétés de capitaux (*cf. chiffres 4.3 et 4.4.*)

Tant au niveau fédéral que cantonal, les sociétés coopératives sont d'ailleurs imposées selon les mêmes règles et barèmes que les sociétés de capitaux (art. 68 LIFD ainsi que art. 27 al. 1 et art. 30 LHID).

4.4.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, les sociétés coopératives paient un impôt sur le bénéfice au même taux que les sociétés de capitaux, soit un **impôt proportionnel au taux de 8,5 %** (art. 68 LIFD).

Dans tous les cantons, les taux et barèmes applicables sont en règle générale également identiques à ceux des sociétés de capitaux (*cf. chiffre 4.3.1.*)

Dans les cantons de SH et AG, l'impôt minimum dû par les coopératives est toutefois inférieur à celui des sociétés de capitaux.

4.4.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, et comme pour les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives ne doivent plus s'acquitter d'un impôt sur le capital depuis le 1^{er} janvier 1998.

En dehors du canton d'UR (uniquement les communes), tous les cantons imposent en revanche le capital des sociétés coopératives, selon les règles applicables aux sociétés de capitaux (*cf. chiffre 4.3.2.*)

4.4.3 Traitement fiscal des ristournes et des rabais

Tant pour l'IFD que dans tous les cantons, les rabais, escomptes, bonifications et ristournes qui ont été accordés sur la contre-valeur de livraisons et de prestations ainsi que les parts de bénéfices des compagnies d'assurances destinées à être réparties entre les assurés, sont considérés comme étant des charges justifiées par l'usage commercial et sont donc entièrement déductibles du bénéfice (art. 59 let. d LIFD et art. 25 al. 1 let. d LHID).

4.5 Sociétés de participation

Les sociétés de participation englobent les S.A., les sociétés en commandite par actions, les S.à.r.l. et les sociétés coopératives possédant une participation déterminante au capital d'autres sociétés. Tant sur le plan fédéral que dans tous les cantons, ces sociétés jouissent **d'allégements fiscaux**, du moins en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice, lesquels sont parfois assortis de certaines conditions.

Afin d'éviter le phénomène de l'imposition en cascade – lequel ne manquerait pas de se produire si une société participant à une autre société devait également être imposée sur les bénéfices distribués par cette dernière –, les sociétés de participation sont en effet soumises aux mêmes règles que les sociétés de capitaux, mais paient un **impôt réduit sur le bénéfice**, parfois même également un **impôt réduit sur le capital**.

4.5.1 Impôt sur le bénéfice

Tant au niveau fédéral que dans tous les cantons, les sociétés dites de participation bénéficient d'une réduction de leur impôt sur le bénéfice, proportionnellement au rapport entre le rendement net des droits de participation et le bénéfice net total de la société. Les sociétés qui encaissent des dividendes peuvent en effet demander une réduction de leur impôt sur le bénéfice sous la forme d'une **réduction pour participations**.

Dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II, les seuils donnant droit à la réduction pour participations ont été abaissés. Les nouveaux articles 69 LIFD et 28 al. 1 LHID prévoient que pour une société de capitaux ou une société coopérative qui :

- possède 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou
- participe pour 10 % au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société ou
- détient des droits de participation d'une valeur vénale d'un million de francs au moins,

l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport existant entre le rendement net de ces participations et le bénéfice net total.

Cette mesure vise en fait à combattre la triple imposition économique société mère → société fille → actionnaire.

Exemple :

Une S.A. boucle ses comptes avec un bénéfice net de 1'300'000 francs. Le rendement brut des dividendes et autres participations provenant de la société-fille se monte à 400'000 francs. Le rendement net des participations se calcule de la manière suivante :

Rendement brut des participations :	400'000
5 % de frais administratifs :	400'000 x 5 % = 20'000
Frais de financement :	80'000
Rendement net des participations :	300'000

L'impôt qui serait normalement dû sur ce bénéfice de 1'300'000 francs sera alors diminué de la réduction pour participation, qui se monte à :

$$\frac{\text{Rendement net} \times 100}{\text{Bénéfice net}} = \frac{300'000 \times 100}{1'300'000} = 23,08 \%$$

Calcul de l'IFD

IFD sur le bénéfice net :	1'300'000 x 8.5 % = 110'500
Diminution à cause de la réduction pour participation :	110'500 x 23.08 % = 25'503
IFD après réduction pour participation :	84'997

Pour de plus amples informations concernant les réductions pour participations, voir la circulaire no 27 de l'AFC du 17 décembre 2009 « Réduction d'impôt sur les rendements de participations à des sociétés de capitaux et sociétés coopératives » disponible sur www.estv.admin.ch (Documentation > Impôt fédéral direct > Publications > Circulaires).

L' art. 28 al. 1 LHID est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2009. Toutefois, les cantons disposaient d'un délai de deux ans pour adapter leur propre législation (art. 72h LHID). Par conséquent, cette mesure est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2011. Depuis cette date, l'art. 28 al. 1 LHID est directement applicable si le droit cantonal s'en écarte.

L'art. 69 LIFD est quant à lui entré en vigueur le 1^{er} janvier 2011.

En matière d'IFD, la réduction d'impôt sur les rendements de participations a été étendue aux bénéfices en capital réalisés lors de la vente de participations déterminantes ainsi qu'au produit de la vente de droits de souscriptions y relatifs, lesquels font dorénavant également partie des revenus de participations (art. 70 al. 1 in fine LIFD).

Pour que ces bénéfices en capital entrent dans le calcul de la réduction pour participation, les trois conditions cumulatives suivantes doivent être réunies (art 70 al. 4 LIFD) :

- le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement et
- la participation aliénée est égale à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social de l'autre société, ou la société a un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et
- la participation en question a été détenue pendant un an au moins par la société de capitaux ou la société coopérative.

Quant aux pertes réalisées sur l'aliénation de participations, elles restent déductibles du bénéfice imposable.

Toutes les législations cantonales contiennent des dispositions analogues à celles de la LIFD concernant la réduction pour participations, y compris la possibilité d'étendre la réduction d'impôt aux bénéficiaires en capital provenant de la vente de participations déterminantes et au produit de la vente de droits de souscription y relatifs (art. 28 al. 1 et 1^{bis} LHID).

Les lois cantonales vont même plus loin que la LIFD. Dès que la valeur totale de leurs participations ou leur rendement représente au moins les deux tiers du total de leurs actifs ou de leurs recettes, les sociétés de participation sont alors considérées – au niveau cantonal – comme étant des « holdings » et bénéficient dès lors d'allègements particuliers en matière d'impôts sur le bénéfice et sur le capital. C'est ainsi que la LHID prévoit entre autres que les sociétés holdings ne paient pas d'impôt sur le bénéfice net lorsque les conditions légales sont remplies (art. 28 al. 2 LHID ; cf. *chiffre 4.6*).

Les recettes et rendements pour lesquels un dégrèvement des impôts à la source étrangers est demandé, sur la base d'une convention internationale conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions, ne bénéficient pas des réductions de l'impôt sur le bénéfice susmentionnées lorsque la convention prescrit que ces recettes et rendements doivent être imposés selon le régime ordinaire en Suisse (art. 28 al. 5 LHID).

4.5.2 Impôt sur le capital

A l'instar des autres sociétés de capitaux, les sociétés de participation ne paient plus d'impôt sur le capital au niveau fédéral.

En dehors du canton d'UR (uniquement les communes), toutes les lois cantonales prévoient en revanche que les sociétés de ce genre sont soumises à l'impôt sur le capital, au même taux que les autres sociétés de capitaux et coopératives.

Quelques cantons accordent toutefois dans certains cas une réduction :

- L'impôt sur le capital est réduit dans la proportion existant entre l'actif constitué par les participations et l'actif brut total. Cet allègement est toutefois lié à la condition que les participations se montent au minimum à 20 % ou à 2 million de francs : AG ; en outre SH, AR et SG, où les participations doivent se monter au minimum à 10 % ou à 1 million de francs.
- Pour les sociétés de participation, le capital propre imposable est réduit de la moitié de la relation existant entre les participations et le total des actifs : LU.

4.6 Sociétés holding

En général, le terme de « sociétés holding » englobe les S.A., sociétés en commandite par actions ainsi que S.à r.l. et les sociétés coopératives qui n'ont **pas d'activité commerciale en Suisse** et qui s'occupent exclusivement ou principalement de la **gestion durable de participations** à d'autres entreprises ou sociétés.

S'agissant de la reconnaissance du statut de « holding » au point de vue fiscal, la simple fixation dans les statuts des objectifs de la société n'est pas suffisante : l'activité effective de la société doit également correspondre aux buts poursuivis.

Raison pour laquelle la LHID exige (conditions alternatives selon l'art. 28 al. 2 LHID)

- que les participations représentent **au moins deux tiers** du total des actifs ou
- que leurs rendements représentent **au moins deux tiers** du total des recettes.

Afin d'éviter à nouveau le phénomène de l'imposition en cascade et d'empêcher l'imposition multiple des sociétés liées (double ou triple imposition économique), ces sociétés holding jouissent également d'allègements fiscaux, notamment dans les cantons. C'est ainsi qu'elles sont en général **exonérées de tout impôt sur le bénéfice** (même les gains en capital réalisés sur les participations et les autres actifs demeurent exonérés), et ne paient le plus souvent – au niveau cantonal – qu'un **impôt réduit sur le capital**.

4.6.1 Impôt sur le bénéfice

Au niveau fédéral, la LIFD ne connaît pas la notion de « holding », mais la réduction d'impôt pour participation déterminante prévue à l'article 69 LIFD s'applique par analogie à ce type de sociétés, de sorte que les sociétés qui ont pour but exclusif l'administration durable de participations à d'autres entreprises ne paient **pas d'impôt sur le bénéfice, lorsque le rendement net de leurs participations est supérieur ou égal au montant de leur bénéfice net**.

Dans de tels cas, la réduction d'impôt est de 100 %. Cette mesure vise en fait à combattre la triple imposition économique société mère → société fille → actionnaire.

A ce propos, à l'instar des sociétés de participations, les holdings peuvent également demander la réduction pour participations pour les bénéfices en capital qu'ils réalisent en vendant une participation d'au moins 10 % du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou en vendant une participation qui avait un droit fondé sur 10 % au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et que la société a détenu ces participations pendant un an au moins (art. 70 al. 1 in fine et al. 4 LIFD).

Au niveau cantonal, le bénéfice des sociétés holding est exonéré dans tous les cantons lorsque les conditions légales sont remplies, à savoir dès que les participations ou leur rendement représentent au moins deux tiers du total des actifs ou des recettes (art. 28 al. 2 LHID).

Pour les sociétés n'atteignant pas ces limites, c'est la réduction pour participations qui sera applicable (*cf. chiffre 4.5.1*).

Cette exonération est cependant parfois tempérée par quelques restrictions :

- Sont néanmoins imposées les réserves latentes réalisées qui avaient été constituées lors d'une restructuration antérieure ou lors d'un apport en nature provenant d'une entreprise taxée selon la procédure ordinaire : ZH, ZG, SG et TG ; de même que AR, mais uniquement si leur réalisation a été effectuée dans les 10 ans
 - dito, mais seules les réserves latentes sur les participations sont imposées : SO et AI (pour SO, uniquement si leur réalisation a été effectuée dans les 10 ans)
 - dito, à l'exception toutefois des réserves latentes sur immeubles ainsi que sur participations, pour autant que la déduction sur participation aurait été possible : AG
 - dito, mais seulement si un différé avait été accepté : VD
 - dito, mais seulement dans les 10 ans pour les réserves latentes sur les participations qui ne remplissent pas les critères de réduction pour participations : BE.

- Dans certaines circonstances, imposition a posteriori des réserves latentes dont l'imposition avait été différée lors de restructurations antérieures : LU.
- Imposition au barème ordinaire pour les revenus imposés dans le canton en vue du dégrèvement d'impôts étrangers, lorsqu'une CDI le prévoit : AG.

Il convient encore de préciser que les recettes et rendements, pour lesquels un dégrèvement des impôts à la source étrangers est demandé sur la base d'une convention internationale conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions, ne bénéficient pas des réductions de l'impôt sur le bénéfice susmentionnées lorsque la convention prescrit que ces recettes et rendements doivent être imposés selon le régime ordinaire en Suisse (art. 28 al. 5 LHID).

De plus, la LHID précise que le rendement des immeubles suisses de ces sociétés est imposable au barème ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle (*cf. chiffre 4.6.3*).

4.6.2 Impôt sur le capital

Les holdings ne paient pas d'impôt sur le capital au niveau fédéral.

Il n'en va pas de même des cantons qui imposent tous le capital des holdings, tout en leur accordant cependant des allègements, par le biais de l'application de taux réduits.

4.6.2.1 Détermination du capital imposable

Presque tous les cantons (art. 29 al. 2 let. b LHID) définissent le capital propre imposable comme étant le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et la part des réserves latentes qui auraient été constituées au moyen de bénéfices imposés si l'impôt sur le bénéfice avait été prélevé c.-à-d. en l'absence de privilège holding (*cf. chiffre 5.2.1*).

4.6.2.2 Tarifs d'imposition

Les cantons prélèvent un impôt réduit sur le capital des holdings, mais la majorité d'entre eux prévoient tout de même un montant minimum d'impôt, lequel varie entre 100 et 500 francs.

A l'exception du canton de SO, où les taux sont dégressifs, les impôts sur le capital sont proportionnels (taux fixes) dans tous les autres cantons, mais ces taux diffèrent d'un canton à l'autre.

Les allègements accordés aux holdings peuvent d'abord consister dans l'application de taux plus favorables que pour les sociétés de capitaux normales, et s'exprimer également par le fait que dans quelques cantons, le taux prévu par la loi est le taux réellement applicable, car contrairement aux autres sociétés de capitaux, il n'y a pas de multiple annuel cantonal ni – le cas échéant – communal du taux légal de base. D'autres cantons enfin ne prévoient aucun impôt communal sur le capital des sociétés holding (*cf. chiffres 7.1.2.1 et 7.1.2.2*).

Canton par canton, ces divers allègements peuvent être résumés comme suit :

- Taux fixe inférieur à celui applicable pour les sociétés de capitaux ordinaires : ZH, BS, VS, NE et GE ;

en outre, mais avec un montant d'**impôt minimum** : SZ, BL et SH (100 francs) ; FR (170 francs) ; JU (200 francs) ; ZG (250 francs) ; SG et TG (300 francs) ; AI, AG et TI (500 francs).

- Taux fixe inférieur à celui des sociétés de capitaux ordinaires, et de plus **pas de multiple annuel** cantonal ni communal : BE.
- Taux fixe égal à celui des sociétés de capitaux ordinaires, mais **pas d'impôt communal** : UR (impôt minimum 500 francs).
- Taux fixe inférieur à celui des sociétés de capitaux ordinaires, et de plus, contrairement aux autres sociétés de capitaux, **pas de multiple annuel cantonal ni d'impôt communal**. La somme est en général répartie entre le canton et la commune de siège :
 - Impôt minimum 500 francs : LU, OW, NW et GL ;
 - Impôt minimum 300 francs : AR et GR.
- **Barème dégressif**, avec trois taux d'impôt, qui est inférieur à celui prévu pour les sociétés de capitaux ordinaires et un montant d'impôt minimum de 200 francs ; en outre, l'impôt communal ne peut pas être supérieur au montant d'impôt cantonal : SO.

Remarque :

Dans les cantons de LU, UR, OW, NW, GL, AR et des GR, où les communes ne prélèvent pas d'impôt auprès des sociétés holding, le montant d'impôt perçu par le canton est généralement réparti entre le canton et la commune de siège, cela sur la base de critères qui varient d'un canton à l'autre.

Dans les cantons de LU, OW, NW, AR et GR, la répartition s'effectue selon une clé ou des critères fixés dans la loi fiscale (cf. chiffre 7.1.2.2).

Dans les cantons d'UR et GL, les communes ne participent en revanche pas au rendement de l'impôt cantonal.

4.6.3 Imposition de la propriété foncière des sociétés holding

En matière d'IFD, les rendements provenant des propriétés foncières sises en Suisse et appartenant à des holdings sont imposés tout à fait normalement, car mis à part la réduction pour participations, ces sociétés ne bénéficient d'aucun régime d'imposition particulier.

Dans tous les cantons également, les holdings sont imposées (malgré l'exonération fiscale de leur bénéficiaire et la réduction d'impôt sur leur capital) pour les propriétés foncières qu'elles viendraient à posséder dans le canton. En règle générale, tant les éventuels **rendements** provenant des immeubles suisses que la **fortune immobilière** elle-même sont imposés, la plupart du temps au moyen des barèmes ordinaires, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle (art. 28 al. 2 LHID).

En outre, tous les cantons imposent les éventuels **gains immobiliers** réalisés par les holdings. Ceux-ci sont imposés soit au moyen d'un impôt séparé soit dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le bénéficiaire.

Pour de plus amples détails à ce sujet, voir l'article « L'Impôt sur les gains immobiliers » dans le recueil Informations fiscales, vol. II, registre D, no 14.

4.7 Sociétés d'administration

Les sociétés qui d'une part n'utilisent pas ou fort peu l'infrastructure suisse et d'autre part effectuent leurs opérations presque exclusivement à l'étranger, sont qualifiées – suivant la terminologie utilisée dans les divers cantons – de sociétés de domicile, de sociétés auxiliaires, de sociétés de base ou encore de sociétés d'administration. Les désignations et les définitions de ce genre de sociétés peuvent différer d'un canton à l'autre.

Dans tous les cantons, ces sociétés – qui se consacrent presque totalement ou exclusivement à l'administration d'autres sociétés – bénéficient d'un traitement fiscal avantageux, qui se justifie par le fait que leur bénéfice imposable provient en majeure partie de l'étranger. Elles n'acquittent le plus souvent qu'un impôt réduit sur le bénéfice et bénéficient en général d'une réduction de l'impôt sur le capital.

Ces sociétés d'administration peuvent être classées en deux grandes catégories :

- Les **sociétés de domicile** sont des sociétés de capitaux, des sociétés coopératives ou des fondations qui n'ont en Suisse qu'une activité administrative mais n'y exercent aucune activité commerciale (art. 28 al. 3 LHID).

Cette définition sous-entend notamment qu'elles ne doivent employer que très peu de personnel.

Ce sont par exemple des sociétés qui fournissent des prestations pour l'ensemble des entreprises d'un groupe (telles que des conseils en commercialisation, l'exploitation et la mise en valeur de brevets ou de licences, etc.), sans offrir sur le marché des produits industriels, artisanaux ou commerciaux.

Des activités de services telles que le financement, la gestion des liquidités, les conseils en marketing, la comptabilité, l'encaissement ou la facturation sont également compatibles avec cette notion de sociétés de domicile, pour autant que leurs activités commerciales se déroulent à l'étranger.

Elles peuvent en revanche opérer sur les marchés étrangers et encaisser des revenus de cette activité (par ex. des redevances de licence) ou encore effectuer à leur compte des opérations dites « étranger/étranger » (le fournisseur et l'acheteur sont tous deux domiciliés hors de Suisse et la marchandise ne pénètre pas ni ne transite sur territoire suisse).

- Les **sociétés « mixtes »**, appelées aussi parfois sociétés auxiliaires, sont des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives dont l'activité commerciale est essentiellement orientée vers l'étranger et qui n'exercent en Suisse qu'une activité subsidiaire.

Contrairement aux sociétés de domicile, ce type de société peut donc exercer tout de même une certaine activité commerciale en Suisse, à condition qu'elle ne soit pas prépondérante.

Leurs revenus obtenus en Suisse sont intégralement soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice.

4.7.1 Impôt sur le bénéfice

La LIFD ne prévoit aucun allègement particulier pour les sociétés d'administration. Elles sont donc soumises aux prescriptions ordinaires régissant les sociétés de capitaux, sous réserve de la réduction pour participations mentionnée *au chiffre 4.5*.

Contrairement à ce qui se passe au niveau fédéral, tous les cantons accordent en revanche un traitement particulier à ce type de sociétés (art. 28 al. 3 et 4 LHID) :

- Le rendement des participations au capital d'autres sociétés ainsi que les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation provenant de ces participations sont exonérés de l'impôt.
- Les autres recettes de source suisse sont entièrement imposées de façon ordinaire.
- Les autres recettes de source étrangère sont imposées de façon proportionnelle, en fonction de l'importance de l'activité administrative (pour les sociétés de domicile) ou commerciale (pour les sociétés « mixtes ») exercée en Suisse.
- Les charges justifiées par l'usage commercial, en relation économique avec des rendements et des recettes déterminés, doivent être déduites de ceux-ci en priorité. Les éventuelles pertes subies sur des participations ne peuvent être compensées qu'avec des rendements de participations ou des bénéfices en capital provenant de ces participations.

Il n'y a donc pas exonération totale de tous les bénéfices. **Si les rendements de participations sont bien exonérés, les éventuels autres revenus de source suisse** (dans la mesure où ces sociétés ont accessoirement une activité commerciale ou industrielle en Suisse ou qu'elles obtiennent des rendements de capitaux provenant de placements en Suisse) **sont en revanche entièrement imposables, et cela de façon ordinaire.**

Quant aux revenus provenant de l'étranger, ils sont imposés selon les taux et barèmes ordinaires, en fonction de l'importance de l'administration ou de l'activité commerciale exercée en Suisse, pour l'évaluation de laquelle il est tenu compte de l'existence du siège effectif dans le canton et du rôle joué par ce siège dans le cadre de l'activité de l'entreprise générale. Dans la plupart des cas, une part comprise entre 10 et 30 % des revenus obtenus à l'étranger est ainsi imposée selon les taux et barèmes ordinaires applicables aux sociétés de capitaux.

Il convient encore de préciser que les recettes et rendements, pour lesquels un dégrèvement des impôts à la source étrangers est demandé sur la base d'une convention internationale conclue par la Suisse en vue d'éviter les doubles impositions, ne bénéficient pas des réductions de l'impôt sur le bénéfice susmentionnées lorsque la convention prescrit que ces recettes et rendements doivent être imposés selon le régime ordinaire en Suisse (art. 28 al. 5 LHID).

4.7.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les sociétés d'administration ne sont pas non plus soumises à l'impôt sur le capital.

Tous les cantons imposent en revanche le capital de ces sociétés, mais leurs modalités d'application peuvent tout de même varier d'un canton à l'autre.

La plupart des cantons leur accordent **un traitement de faveur** assez semblable à celui octroyé aux holdings. Comme pour celles-ci, ces allègements peuvent concerner le mode de calcul du capital imposable ainsi que la charge fiscale frappant leur capital.

Il y a toutefois une exception : le canton de GE n'octroie un allègement que pour la part de capital afférente aux participations (et encore à la condition qu'elles représentent en valeur comptable au moins 20 % de l'ensemble des actifs). Le taux de l'impôt sur le capital propre des sociétés auxiliaires est réduit à 0,3 ‰ (idem taux holding) pour la partie de ce capital propre calculée proportionnelle-

ment à la valeur comptable des participations ayant une influence déterminante par rapport à la valeur comptable de l'ensemble des actifs.

4.7.2.1 Détermination du capital imposable

Tous les cantons définissent le capital propre imposable comme étant le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et la part des réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés ou – pour les sociétés d'administration – qui auraient été imposés si l'impôt sur le bénéfice avait été prélevé (art. 29 al. 2 let. b LHID).

4.7.2.2 Tarifs d'imposition

A l'exception du canton de GE que nous venons de mentionner, tous les cantons accordent aux sociétés d'administration des allègements semblables à ceux des holdings (*cf. chiffre 4.6.2.2*) et prélèvent uniquement un **impôt réduit sur le capital**.

La plupart d'entre eux prévoient un montant minimum d'impôt, lequel varie de nouveau entre 100 et 500 francs suivant les cantons. A l'exception du canton de SO, où les taux sont dégressifs, les impôts sur le capital sont **proportionnels** (taux fixes) dans tous les autres cantons.

Quant aux **allègements**, ils peuvent d'abord consister dans l'application, pour les sociétés de domicile, de taux plus favorables que pour les sociétés de capitaux normales, et s'exprimer également par le fait que dans quelques cantons, le taux prévu par la loi est le taux réellement applicable, car contrairement aux autres sociétés de capitaux, il n'y a pas de multiple annuel cantonal ni – le cas échéant – communal du taux légal de base. D'autres cantons ne prévoient aucun impôt communal sur le capital des sociétés de domicile (*cf. chiffres 7.1.2.1 et 7.1.2.2*).

Canton par canton, ces divers allègements peuvent être résumés comme suit :

- Taux fixe inférieur à celui applicable aux sociétés de capitaux ordinaires : ZH, BS, VS et NE ;
 - dito, mais avec un montant d'**impôt minimum** : SZ et SH (100 francs) ; FR (170 francs) ; SG et TG (300 francs) ; AI, AG et TI (500 francs) ; et BL (100 francs pour le canton et 100 francs pour la commune) ; ainsi que VD (150 francs d'impôt de base, multiplié ensuite par les coefficients cantonal et communal).
 - dito, également avec un montant d'**impôt minimum**, mais avec des taux préférentiels différents pour les sociétés de domicile et les sociétés mixtes : JU (200 francs) ainsi que ZG (250 francs).
- Taux fixe inférieur à celui des sociétés de capitaux ordinaires, et de plus **pas de multiple annuel** cantonal ni communal : BE.
- Impôt cantonal simple de 0,01 ‰, mais **pas d'impôt communal** : UR (impôt minimum 500 francs).
- Taux fixe inférieur à celui des sociétés de capitaux ordinaires, et de plus, contrairement aux autres sociétés de capitaux, **pas de multiple annuel cantonal ni d'impôt communal**. Il y a toujours un montant d'impôt minimum, et la somme est en général répartie entre le canton et la commune de siège :
 - Impôt minimum 500 francs : LU, OW, NW et GL ;

- Impôt minimum 300 francs : AR et GR.
- **Barème dégressif**, avec trois taux inférieurs à celui prévu pour les sociétés de capitaux ordinaires et un montant d'impôt minimum de 200 francs ; en outre, l'impôt communal ne peut pas être supérieur au montant d'impôt cantonal : SO.

Remarque :

Dans les cantons de LU, UR, OW, NW, GL, AR et des GR, où les communes ne prélèvent pas d'impôt auprès des sociétés de domicile, le montant d'impôt perçu par le canton est généralement réparti entre le canton et la commune de siège, cela sur la base de critères qui varient d'un canton à l'autre.

Dans les cantons de LU, OW, NW, AR et GR, la répartition s'effectue selon une clé ou des critères fixés dans la loi fiscale (cf. chiffre 7.1.2.2).

Dans les cantons d'UR et GL, les communes ne participent en revanche pas au rendement de l'impôt cantonal.

4.7.3 Imposition de la propriété foncière

En matière d'IFD, les rendements provenant des propriétés foncières sises en Suisse et appartenant à des sociétés de domicile sont imposés tout à fait normalement, car ces sociétés ne bénéficient d'aucun régime d'imposition particulier.

Au niveau cantonal, les sociétés d'administration sont imposées – malgré l'exonération partielle de leur bénéfice et la réduction d'impôt sur leur capital – pour les propriétés foncières qu'elles viendraient à posséder dans le canton.

En règle générale, tant les éventuels **rendements** provenant des immeubles suisses que la **fortune immobilière** elle-même sont imposés de manière ordinaire, compte tenu des déductions correspondant à une charge hypothécaire usuelle (art. 28 al. 3 LHID).

En outre, tous les cantons imposent les éventuels **gains immobiliers** réalisés par les sociétés de domicile. Ceux-ci sont imposés soit au moyen d'un impôt séparé sur les gains immobiliers, soit dans le cadre de l'impôt ordinaire sur le bénéfice.

Pour de plus amples détails à ce sujet, voir l'article « L'Impôt sur les gains immobiliers » dans le recueil Informations fiscales, vol. II, registre D, no 14.

4.8 Associations

Par associations, il faut entendre les collectivités de personnes organisées corporativement, au sens des articles 60 ss CC.

Dans la mesure où elles ne sont pas déjà expressément exonérées par la loi en raison du caractère d'utilité publique de leur activité, les associations acquittent en principe un impôt sur le bénéfice ainsi qu'un impôt sur le capital (art. 56 LIFD et art. 26 LHID).

Remarque :

Les associations poursuivant un but de service public ou d'utilité publique, un but social, humanitaire, cultuel, culturel, etc. sont en règle générale exonérées d'impôt (cf. chiffre 3.3.1.1).

Dans tous les cantons (sauf GE) les associations normalement assujetties peuvent être aussi exonérées en raison de la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital imposable (c.-à-d. une fois que les éventuelles déductions ont été effectuées).

En outre, trois cantons (OW, AI et NE) accordent aux associations sans but lucratif ou à but idéal des allègements particuliers (minimums exonérés ou déductions ad hoc).

Bénéfice et capital minimum imposable resp. déduction pour les associations

Confédération/Cantons	Bénéfice minimum imposable resp. déduction (en francs)	Capital minimum imposable resp. déduction (en francs)
IFD	5'000	pas d'impôt sur le capital
ZH	10'000	100'000
BE	5'200	77'000
LU	10'000	100'000
UR	20'000 (déduction)	100'000 (déduction)
SZ	20'000	300'000
OW	50'000 ¹	50'000
NW	10'000	100'000
GL	5'000	50'000
ZG	10'000	80'000 (déduction)
FR	5'000	100'000
SO	5'000	200'000
BS	10'000 (déduction)	50'000
BL	15'000	75'000
SH	20'000 (déduction)	100'000 (déduction)
AR	5'000	50'000
AI	30'000 ²	50'000
SG	10'000	50'000
GR	28'900	43'300 (déduction)
AG	20'000	50'000
TG	5'000	100'000
TI	5'000	50'000
VD	12'500	50'000
VS	20'000	10'000
NE	10'000 (déduction) ³	100'000 (déduction) ³
GE	0	0
JU	15'000 (déduction)	50'000 (déduction)

¹ OW Revenu minimum exonéré uniquement pour les associations sans but lucratif.

² AI Pour les associations sans but lucratif, seule la part du bénéfice qui excède cette limite est imposée.

³ NE Uniquement pour les associations sans but lucratif ou à but idéal.

4.8.1 Impôt sur le bénéfice

Les associations sont soumises à l'IFD en tant que personnes morales (art. 49 al. 1 let. b LIFD). En revanche, un taux spécial de 4,25 % sur le bénéfice net s'applique (**impôt proportionnel**). Le bénéfice n'est pas imposé lorsqu'il n'atteint pas 5'000 francs (art. 71 LIFD).

La quasi-totalité des cantons imposent le bénéfice des associations selon les principes valables pour les personnes morales, parfois avec le barème applicable aux sociétés de capitaux, le plus souvent avec des barèmes qui leur sont propres, et uniquement dans le canton de SG selon le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Tant au niveau fédéral que cantonal, les cotisations versées par leurs membres ne font pas partie du revenu imposable (art. 66 al. 1 LIFD et art. 26 al. 1 LHID). Les dépenses liées à l'acquisition des recettes imposables peuvent être entièrement déduites de ces dernières. Par contre, les autres dépenses ne peuvent être déduites des recettes imposables que dans la mesure où elles excèdent les cotisations des membres (art. 66 al. 2 LIFD et art. 26 al. 2 LHID).

Il va de soi que l'exonération fiscale mentionnée *au chiffre 3.3.1* s'applique également aux associations.

La situation dans les divers cantons peut être résumée de la façon suivante :⁸

- Imposition selon les règles et barèmes applicables aux sociétés de capitaux : LU, UR, SZ, OW, FR, AI, GR, TG, NE et JU.
- Imposition selon les règles valables pour les sociétés de capitaux, mais avec un **barème propre** :
 - barème progressif : GE
 - taux fixe (impôt proportionnel) : ZH, BE, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AG, TI, VD et VS.
- Imposition selon les règles applicables aux sociétés de capitaux, mais avec le **barème applicable aux personnes physiques** : SG (taux minimum de 3 %).

4.8.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les associations ne paient pas d'impôt sur le capital.

Dans tous les cantons en revanche, les associations doivent s'acquitter d'un impôt sur leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID), le plus souvent avec un autre barème.

La situation se présente donc de la façon suivante (*cf. aussi la note de bas de page 8*) :⁹

⁸ Dans les cantons d'OW, NW, BS, AR, AI, SG, GR et AG, les communes ne perçoivent aucun impôt sur les personnes morales. Elles participent par contre au produit de l'impôt cantonal (OW, NW, BS et AI) ou alors le canton prélève un supplément à leur intention (SG, GR et AG). S'agissant du canton d'AR, la situation varie selon le genre de personne morale (*cf. chiffre 7.1.2.2*).

⁹ Cantons de ZH, SO et TG : le capital imposable correspond à la fortune nette, le capital social ou de dotation n'étant toutefois pas considéré comme dette.

- Imposition au moyen des **taux appliqués aux sociétés de capitaux** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE et JU.
- Imposition au moyen des **barèmes applicables aux personnes physiques** : VD et VS.
- Imposition au moyen d'un **propre barème** :
 - barème progressif : GR et GE
 - taux fixe (impôt proportionnel) : FR et SH.

4.9 Fondations

Par fondations, il faut entendre les masses de biens ayant la personnalité juridique et affectées en faveur d'un but spécial, au sens des art. 80 ss CC.

A l'instar des associations, les fondations s'acquittent en principe d'un **impôt sur le bénéfice et un impôt sur leur capital**, cela pour autant qu'elles ne soient pas exonérées en fonction de leur caractère d'utilité publique, humanitaire, culturel, culturel ou d'un but similaire (par ex. les institutions de prévoyance professionnelle ayant la forme juridique d'une fondation [bancaire] ; art. 56 LIFD et art. 26 LHID ; *cf. chiffre 3.3.1*).

Dans tous les cantons (sauf GE), les fondations normalement assujetties peuvent également être exonérées en raison de la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital imposable (donc une fois effectuées les déductions éventuelles).

En outre, trois cantons (OW, AI et NE) font aussi une distinction concernant les fondations sans but lucratif, et leur accordent des allègements particuliers (minimums exonérés ou déductions ad hoc).

Bénéfice et capital minimum imposable resp. déduction pour les fondations

Confédération/Cantons	Bénéfice minimum imposable resp. déduction (en francs)	Capital minimum imposable resp. déduction (en francs)
IFD	5'000	pas d'impôt sur le capital
ZH	10'000	100'000
BE	5'200	77'000
LU	10'000	100'000
UR	20'000 (déduction)	100'000 (déduction)
SZ	20'000	300'000
OW	50'000 ¹	50'000
NW	10'000	100'000
GL	5'000	50'000
ZG	10'000	80'000 (déduction)
FR	5'000	100'000
SO	5'000	200'000
BS	10'000 (déduction)	50'000
BL	15'000	75'000
SH	20'000 (déduction)	100'000 (déduction)
AR	5'000	50'000
AI	30'000 ²	50'000
SG	10'000	50'000
GR	28'900	43'300 (déduction)
AG	20'000	50'000
TG	5'000	100'000
TI	5'000	50'000
VD	12'500	50'000
VS	20'000	10'000
NE	10'000 (déduction) ³	100'000 (déduction) ³
GE	0	0
JU	15'000 (déduction)	50'000 (déduction)

¹ OW Revenu minimum exonéré uniquement pour les fondations sans but lucratif.

² AI Pour les fondations sans but lucratif, seule la part du bénéfice qui excède cette limite est im-
posée.

³ NE Uniquement pour les fondations sans but lucratif ou à but idéal.

4.9.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, les fondations sont traitées de la même manière que les associations, et doivent donc s'acquitter d'un impôt proportionnel se montant à 4,25 % du bénéfice net. Les bénéfices inférieurs à 5'000 francs ne sont pas imposés (art. 71 LIFD).

La plupart des cantons imposent le bénéfice des fondations selon les principes valables pour les personnes morales, parfois avec le tarif applicable aux sociétés de capitaux, le plus souvent avec des tarifs qui leur sont propres, et aussi – mais plus rarement – selon le barème des personnes physiques.

Tant au niveau fédéral que cantonal, les apports à la fortune des fondations ne font pas partie du bénéfice imposable (art. 66 al. 1 LIFD et art. 26 al. 1 LHID).

L'exonération fiscale mentionnée *au chiffre 3.3.1* s'applique bien entendu également aux fondations.

La situation se présente donc de la manière suivante (*cf. aussi la note de bas de page 8*)¹⁰

- Imposition selon les règles et barèmes applicables aux sociétés de capitaux : LU, UR, SZ, OW, FR, AI, GR, TG, NE et JU.
- Imposition selon les règles valables pour les sociétés de capitaux, mais avec un **barème propre** :
 - barème progressif : GE
 - taux fixe (impôt proportionnel) : ZH, BE, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AG, TI, VD et VS.
- Imposition selon les règles applicables aux sociétés de capitaux, mais avec le **barème des personnes physiques** : SG (taux minimum de 3 %).

4.9.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les fondations ne sont pas non plus soumises à l'impôt sur le capital.

Sur le plan cantonal en revanche, les fondations doivent s'acquitter d'un impôt sur leur fortune nette, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 let. c LHID).

La situation se présente donc de la façon suivante (*cf. aussi la note de bas de page 8*) :

- Imposition au moyen des **taux appliqués aux sociétés de capitaux** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE et JU.
- Imposition au moyen des **barèmes applicables aux personnes physiques** : VD et VS.
- Imposition au moyen d'un **propre barème** :
 - barème progressif : GR et GE
 - taux fixe (impôt proportionnel) : FR et SH.

¹⁰ Cantons de ZH, SO et TG : les dons et libéralités du fondateur ne sont pas compris dans le calcul du bénéfice imposable.

4.10 Autres personnes morales

Les « autres personnes morales » englobent notamment

- Les **collectivités** (ou corporations) et établissements **de droit public** (soit les communes politiques, communes bourgeoisiales, communautés scolaires, etc.) ou **ecclésiastiques** (c.-à-d. les paroisses, couvents, etc.), ainsi que
- Les **sociétés coopératives** et corporations **du droit cantonal** au sens de l'article 59 CC (corporations « d'allmends » [communaux] ou d'alpages, communautés rurales [associations paysannes], communautés d'usagers, etc.).

Tant au niveau fédéral que dans tous les cantons, les **placements collectifs de capitaux** (nouvelle appellation des fonds de placement) **qui possèdent des immeubles en propriété directe** au sens de l'art. 58 LPCC sont assimilés aux « autres personnes morales » (art. 49 al. 2 LIFD et art. 20 al. 1 LHID).

En règle générale, les diverses collectivités et corporations susmentionnées sont expressément exonérées d'impôt. Ce n'est donc que dans la mesure où elles ne sont pas déjà exonérées, que les « autres personnes morales » s'acquittent en principe d'un impôt sur le bénéfice ainsi que d'un impôt sur le capital.

La plupart des lois fiscales prévoient à nouveau des exonérations fondées sur la modicité de leur bénéfice et/ou de leur capital imposable (soit après avoir effectué les déductions éventuelles).

Le canton de NE n'accorde une déduction particulière du bénéfice et du capital imposable qu'aux « autres personnes morales » sans but lucratif.

Bénéfice et capital minimum imposable resp. déduction pour les autres personnes morales

Confédération/Cantons	Bénéfice minimum imposable resp. déduction (en francs)	Capital minimum imposable resp. déduction (en francs)
IFD	5'000	pas d'impôt sur le capital
ZH	10'000	100'000
BE	5'200	77'000
LU	10'000	100'000
UR	20'000 (déduction)	100'000 (déduction)
SZ	20'000	300'000
OW	-	50'000
NW	10'000	100'000
GL	5'000	50'000
ZG	10'000	80'000 (déduction)
FR	5'000	100'000
SO	5'000	200'000
BS	-	50'000
BL	15'000	75'000
SH	20'000 (déduction)	100'000 (déduction)
AR	5'000	50'000
AI	-	50'000
SG	10'000 ¹	50'000 ¹
GR	28'900	43'300 (déduction)
AG	20'000	50'000
TG	5'000	100'000
TI	5'000 ²	50'000 ²
VD	12'500	50'000
VS	20'000	10'000
NE	10'000 (déduction) ³	100'000 (déduction) ³
GE	-	-
JU	15'000 (déduction)	50'000 (déduction)

¹ SG Ces franchises s'appliquent uniquement aux corporations de droit privé ainsi qu'aux placements de capitaux.

² TI Pour les placements collectifs de capitaux possédant des immeubles en propriété directe, le bénéfice et le capital minimum imposable ne sont pas applicables.

³ NE Uniquement pour les autres personnes morales sans but lucratif.

4.10.1 Impôt sur le bénéfice

En matière d'IFD, le bénéfice/revenu des « autres personnes morales » est imposé de la même manière que celui des associations et des fondations, à savoir qu'il est frappé d'un **taux fixe (impôt proportionnel)** de 4,25 % sur le bénéfice net, avec toutefois à nouveau un minimum imposable de 5'000 francs (art. 71 LIFD).

Pendant que quelques cantons imposent le bénéfice net des « autres personnes morales » selon les principes valables pour les impôts sur le revenu des personnes physiques, la plupart des cantons procèdent de la même façon que pour les sociétés de capitaux. Tout comme pour les associations et les fondations, il subsiste également des différences quant aux tarifs et barèmes utilisés. Souvent, les cantons appliquent des tarifs qui leur sont propres, parfois les mêmes que pour les sociétés de capitaux et dans quelques rares cas, le barème des personnes physiques.

Les éventuelles exonérations fiscales mentionnées *au chiffre 3.3.1* pour buts de pure utilité publique ou culturels s'appliquent par analogie aux « autres personnes morales ».

La situation peut être résumée de la manière suivante (*cf. aussi la note de bas de page 8*) :

- Imposition selon les règles et barèmes applicables aux personnes morales (sociétés de capitaux) : LU, UR¹¹, SZ, OW, FR, AI, GR, TG, NE¹², et JU¹³.
- Imposition selon les règles valables pour les sociétés de capitaux, mais avec un **tarif propre** :
 - barème progressif : GE
 - taux fixe (impôt proportionnel) : ZH¹⁴, BE, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AG, TI¹⁵, VD et VS.
- Imposition selon les règles applicables pour les personnes morales, mais avec le **barème des personnes physiques** et uniquement pour les corporations de droit privé et les placements collectifs de capitaux (taux minimum de 3 %), alors que les corporations et établissements de droit public paient toujours un impôt de base proportionnel de 3 % : SG.

4.10.2 Impôt sur le capital

En matière d'IFD, les « autres personnes morales » ne paient aucun impôt sur le capital.

Sur le plan cantonal en revanche, elles doivent s'acquitter d'un impôt sur leur capital, déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (art. 29 al. 2 LHID), le plus souvent avec un autre barème.

¹¹ Canton d'UR : les corporations Uri et Ursern versent au canton un impôt sur le bénéfice simple de 9,4 % du bénéfice net imposable. Elles ne paient pas d'impôt communal.

¹² Canton de NE : les placements collectifs qui sont propriétaires d'immeubles sont bien imposés selon les règles applicables aux personnes morales, mais sur la base d'un taux fixe (impôt proportionnel) de 4 % du bénéfice net.

¹³ Canton de JU : les placements collectifs de capitaux qui détiennent des immeubles en propriété directe sont imposables au tiers des taux prévus pour les sociétés de capitaux.

¹⁴ Canton de ZH : les cotisations versées aux corporations de droit privé cantonal ne sont pas prises en considération lors du calcul du revenu imposable.

¹⁵ Canton du TI : le taux applicable aux sociétés de capitaux s'applique aussi aux placements collectifs de capitaux possédant des immeubles en propriété directe.

La situation est donc la suivante (*cf. aussi la note de bas de page 8*) :

- Imposition avec les taux applicables aux sociétés de capitaux : ZH, BE, LU, UR¹⁶, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE¹⁷ et JU.
- Imposition avec les barèmes applicables aux personnes physiques : VD et VS.
- Imposition au moyen d'un tarif propre :
 - barème progressif : GR et GE ;
 - taux fixe (impôt proportionnel) : FR et SH.

4.11 Impôt minimum

Afin de pouvoir tout de même imposer les entreprises ne cherchant pas à réaliser de bénéfice mais ayant une certaine importance économique, une partie des cantons soumettent les personnes morales exploitant une entreprise à un impôt particulier, dit « **impôt minimum** ». Cet impôt minimum est dû en lieu et place des impôts ordinaires perçus sur le bénéfice et le capital, s'il est plus élevé que ces derniers. Certains cantons connaissent en outre une **charge fiscale minimale** ou seulement une charge fiscale minimale.

En fait, la Confédération et les cantons ZH, BE, UR, SZ, GL, ZG, BL, NE, GE et JU ne possèdent ni impôt minimum ni charge fiscale minimale.

Dans les autres cantons appliquant cet impôt minimum et/ou une charge fiscale minimale, les taux varient évidemment d'un canton à l'autre. Suivant les cantons, la base d'imposition (objet de l'impôt) peut d'ailleurs également présenter des différences :

- Impôt minimum sur la **propriété foncière** sise dans le canton : NW et TI¹⁸
 - dito, mais uniquement pour les immeubles servant principalement au placement de capitaux : BS.
 - dito, mais certains immeubles sont exonérés de l'impôt minimum :
 - lorsqu'ils appartiennent à des personnes morales ayant pour but la construction de logements sociaux : LU et TG (y compris les constructions d'utilité publique) : OW, SH et AR
 - les immeubles commerciaux servant principalement à l'exploitation de l'entreprise : LU, OW, SH, AR et TG.
- Impôt minimum sur les recettes brutes (dans la mesure où elles dépassent 1 million de francs par an) et les capitaux investis : VD.
- Impôt minimum sur les recettes brutes (pour la part qui excède 500'000 francs) : FR et VS.

Dans quelques cantons, les sociétés de capitaux et les coopératives (à l'exception toutefois des sociétés holding et de domicile qui peuvent faire l'objet d'autres règles particulières) sont soumises à

¹⁶ Canton d'UR : les corporations Uri et Ursern ne paient pas d'impôt sur le capital.

¹⁷ Canton de NE : les placements collectifs qui sont propriétaires d'immeubles sont bien imposés selon les règles applicables aux personnes morales, mais sur la base d'un taux fixe (impôt proportionnel) de 1 ‰ du capital propre imposable.

¹⁸ Canton du TI : l'impôt minimum n'est prélevé qu'auprès des sociétés de capitaux et coopératives.

un **montant minimum d'impôt** lorsque le total de leurs prestations fiscales (impôts sur le bénéfice et le capital) n'atteint pas les montants indiqués (charge fiscale minimum).

Le canton de SG fait exception dans ce sens qu'il ne prélève un impôt minimum de 300 francs (de l'impôt simple) que sur les sociétés holding et de domicile.

Les autres cantons prélevant un impôt minimum appliquent les règles suivantes :

- OW et NW : 500 francs pour les sociétés de capitaux et les coopératives
- AI : 500 francs pour les sociétés de capitaux
- AG : 500 francs pour les sociétés de capitaux et 100 francs pour les coopératives (montants de l'impôt cantonal simple)
- GR : 200 francs pour les sociétés de capitaux et les coopératives (d'impôt simple)
- SO : 200 francs pour les sociétés de capitaux et les coopératives pour appartenance personnelle, 100 francs pour simple appartenance commerciale (d'impôt simple)
- SH : 200 francs pour les sociétés de capitaux et 100 francs pour les coopératives (pour le calcul de leurs prestations fiscales, l'impôt minimum est également pris en compte en plus des impôts sur le bénéfice et le capital)
- TG : 100 francs pour les sociétés de capitaux et les coopératives (d'impôt simple)

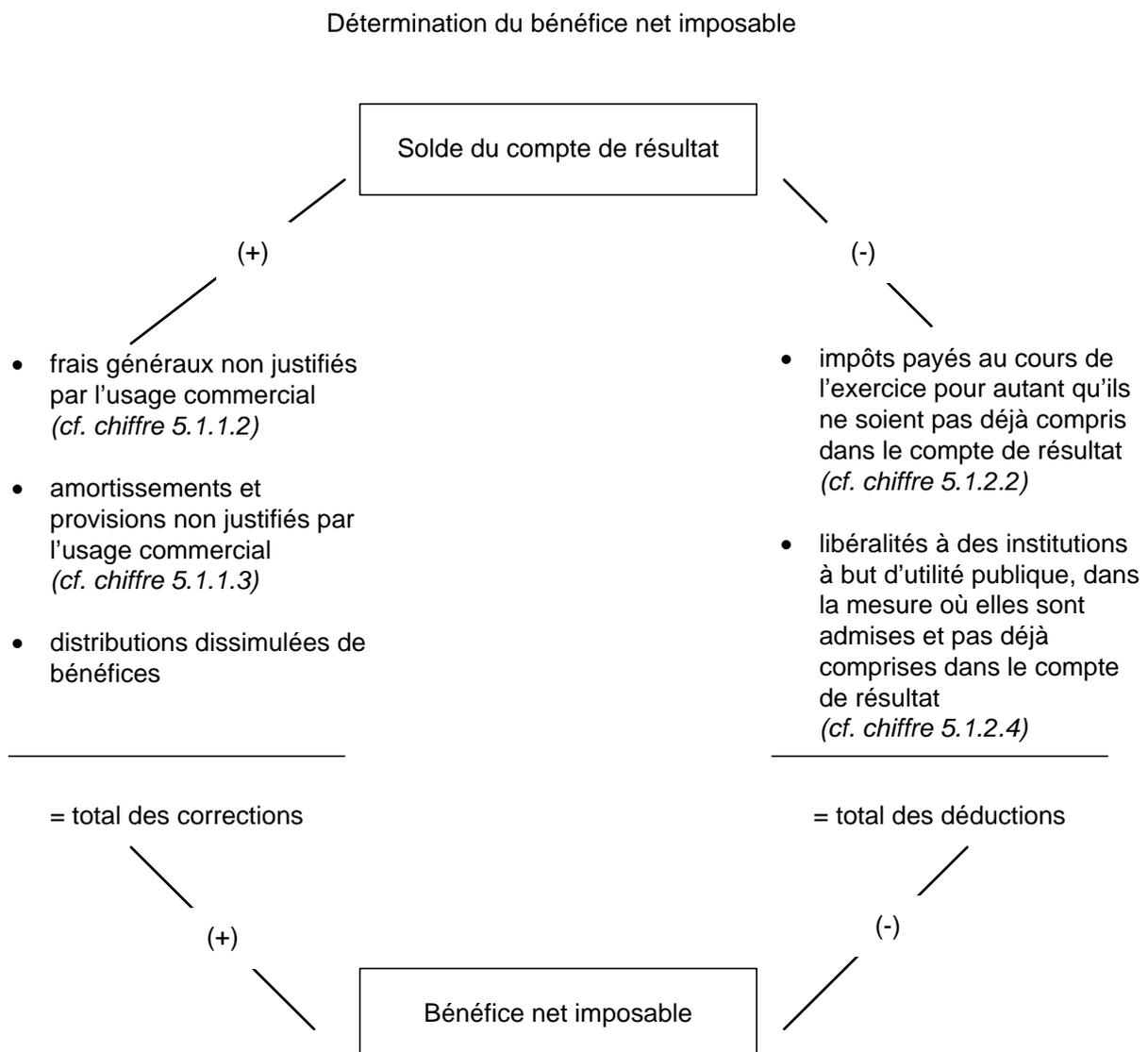
Pour ce qui est de l'exonération de l'impôt minimum pour les entreprises nouvellement créées, cf. *chiffre 3.3.2.2.*

5 OBJETS DE L'IMPÔT

En lieu et place de l'impôt sur le revenu et la fortune, la plupart des personnes morales s'acquittent d'un impôt sur le bénéfice net ainsi que – mais uniquement au niveau cantonal – un impôt complémentaire sur le capital et les réserves (*cf. chiffres 4.3 à 4.10*).

Au niveau cantonal, les fondations, les associations ainsi que les autres personnes morales paient plutôt un impôt sur la fortune selon les règles applicables aux personnes physiques qu'un impôt sur le capital (*cf. chiffres 4.8 à 4.10*).

5.1 Bénéfice net imposable



De plus, les pertes éventuelles provenant des sept exercices précédents peuvent être déduites (*cf. chiffre 5.1.2.3*).

Le **bénéfice net** englobe tous les profits ou recettes réalisés par une société durant un exercice, diminués de tous les frais et charges.

Lorsque la comptabilité de l'entreprise est régulièrement tenue, ce bénéfice ressort du **compte de résultat**. Cependant, ce bénéfice est en général différent du bénéfice imposable.

Les législations fédérale et cantonales contiennent en règle générale des prescriptions analogues quant au calcul du bénéfice net imposable.

Selon l'art. 58 al. 1 LIFD et l'art. 24 al. 1 LHID, le bénéfice net imposable se calcule sur la base des éléments suivants :

- le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent,
- tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que :
 - les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés,
 - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial,
 - les versements aux fonds de réserve,
 - la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés,
 - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (sous réserve des versements bénévoles mentionnés *au chiffre 5.1.2.4*).
- les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve des cas de remploi (remplacement de biens immobilisés nécessaires à l'exploitation ; art. 64 LIFD).
- les intérêts sur le capital propre dissimulé (art. 65 LIFD et art. 24 al. 1 let. c LHID).

Afin de faciliter la compréhension de la notion du bénéfice net imposable, nous allons examiner, dans les pages suivantes, tout d'abord les divers éléments déterminants pour le calcul du bénéfice brut, et ensuite les diverses déductions permettant d'arriver au bénéfice net imposable.

5.1.1 Les éléments déterminants pour le calcul du bénéfice imposable

Les lois fiscales définissent en général le bénéfice imposable comme étant le solde du compte de résultat – établi selon les principes découlant du droit commercial – et auquel il faut encore apporter un certain nombre de corrections.

Doivent notamment être ajoutés tous les prélèvements que la société a opérés et qui sont venus artificiellement réduire le bénéfice comptable, comme par exemple toutes les déductions ne servant pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, telles que

- les impenses débitées au compte de résultat mais augmentant la valeur de biens,
- les bénéfices comptables passés directement au compte Capital ou Réserves,

- les frais généraux non justifiés par l'usage commercial (*cf. chiffre 5.1.1.2*),
- les amortissements et provisions non justifiés par l'usage commercial, par exemple les déductions excédant les taux autorisés (*cf. chiffre 5.1.1.3*).

5.1.1.1 Le solde du compte de résultat

Le calcul du bénéfice net imposable se fonde tout d'abord sur le **bénéfice comptable**, lequel ressort du compte de résultat, lorsque la comptabilité est régulièrement tenue selon les prescriptions du CO.

Le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent, peut être, en tout ou en partie, un bénéfice d'exploitation, mais il peut aussi provenir de modifications de la fortune provoquées par des influences étrangères à l'exploitation, telles par exemple que l'accroissement de la fortune résultant de l'aliénation d'éléments de l'actif social qui ne sont pas affectés directement à des buts d'exploitation (titres, immeubles, etc.) ou de la comptabilisation de plus-values sur des éléments de ce genre.

Les législations fédérale et cantonales ne prévoient cependant pas toujours un traitement fiscal identique pour les bénéfices en capital, alors que les dispositions régissant les augmentations de valeur ainsi les bénéfices de liquidation sont similaires.

5.1.1.1.1 Les gains en capital

Comme **éléments du bénéfice imposable**, la LIFD englobe également les bénéfices en capital obtenus par la réévaluation, l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que par exemple les bénéfices sur immeubles ou les plus-values provenant de l'aliénation de titres.

Les prescriptions cantonales sont identiques à l'IFD en matière de gains en capital réalisés lors de l'aliénation de **valeurs mobilières**, à savoir qu'ils sont **ajoutés aux autres bénéfices**.

En revanche, en ce qui concerne les bénéfices en capital réalisés par l'aliénation de **valeurs immobilières**, si la majorité des lois cantonales les ajoutent aussi au bénéfice (comme l'IFD), les autres cantons présentent des divergences relativement importantes.

En outre, les cantons de BE et JU font une distinction entre les bénéfices professionnels et les bénéfices non professionnels (c.-à-d. ceux obtenus par une société dont l'activité consiste ou ne consiste pas uniquement à vendre des immeubles).

La suite du texte se limite, par la force des choses, à fournir un aperçu du système d'imposition des plus-values immobilières.¹⁹

Ainsi, les **gains en capital réalisés sur des immeubles** sont traités de la façon suivante :

- **Additionnés au bénéfice** (comme l'IFD) : LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG (en règle générale), VD, VS et NE

¹⁹ Pour des explications plus détaillées relatives à l'imposition des gains réalisés lors de l'aliénation d'immeubles, veuillez consulter l'article « L'impôt sur les gains immobiliers », lequel se trouve dans le recueil Informations fiscales (vol. II, registre D, no 14).

en outre, mais uniquement pour les gains de nature professionnelle : BE (avec des restrictions)²⁰ et JU.

- **Imposés séparément** et soumis à un **impôt sur les gains immobiliers** : ZH, BE (en règle générale), UR²¹, SZ, NW, BS, BL et TI ;
 - dito, mais uniquement pour les personnes morales exonérées d'impôt mentionnées à l'art. 23 al. 4 LHID : SO, SH, AG et TG.
 - dito, mais uniquement pour les gains de nature non professionnelle : JU.

Remarque :

Dans les cantons susmentionnés, les gains réalisés lors de la vente d'immeubles sont toutefois soumis à l'impôt sur le bénéfice dans la mesure où des amortissements admis par le fisc ont été récupérés, c.-à-d. lorsque le prix d'acquisition et les impenses dépassent la valeur déterminante pour l'impôt sur le bénéfice. Cette partie n'est alors pas soumise à l'impôt sur les gains immobiliers.

- Système particulier : ces gains sont soumis dans un premier temps à **l'impôt sur les gains immobiliers** et ensuite à **l'impôt ordinaire sur le bénéfice net**, dans le cadre de la taxation normale (impôt annuel entier). L'impôt spécial sur les gains immobiliers est alors imputé sur l'impôt annuel : GE.

5.1.1.1.2 Les augmentations de valeur

Tant sur le plan fédéral que sur le plan cantonal, toutes les augmentations de valeur de choses et de droits qui se sont produites durant la période de calcul et qui ont été comptabilisées, constituent un **bénéfice imposable**.

Pour être imposées comme bénéfice, elles ne doivent pas forcément être réalisées au moyen d'une vente. Il suffit qu'elles figurent dans les comptes, c'est-à-dire qu'une **réévaluation** ait été faite **dans le bilan**.

5.1.1.1.3 Les bénéfices de liquidation

Par « liquidation », il faut entendre ici en principe toute dissolution d'une société qui, du point de vue du droit civil, est traitée comme liquidation. Le transfert à l'étranger du siège ou de l'administration d'une entreprise ou d'un établissement stable est assimilé à une liquidation (art. 58 al. 1 let. c in fine LIFD).

Sur le plan fédéral, les bénéfices de liquidation sont **ajoutés au bénéfice imposable** et sont donc soumis à l'impôt ordinaire sur le bénéfice. L'assujettissement prenant fin le jour de la clôture de la liquidation (art. 54 al. 2 LIFD), l'impôt dû pour ce dernier exercice commercial sera celui qui correspond au bénéfice obtenu au cours de la dernière période fiscale, au taux fixe de 8,5 % (impôt proportionnel).

Au niveau des cantons, le traitement fiscal des bénéfices de liquidation est identique au plan fédéral (art. 24 al. 1 let. b LHID).

²⁰ Canton de BE : uniquement dans la mesure où le contribuable a exécuté des travaux apportant à ces immeubles une augmentation de valeur atteignant au moins 25 % du prix d'acquisition.

²¹ Canton d'UR : les corporations Uri et Ursern sont exonérées de l'impôt sur les gains immobiliers.

5.1.1.2 Les dépenses non justifiées par l'usage commercial

La LIFD et la LHID stipulent que les « dépenses non justifiées par l'usage commercial » sont un **élément du bénéfice net imposable**, sans toutefois fournir une énumération exhaustive des dépenses entrant dans cette catégorie (l'art. 58 al. 1 let. b LIFD et l'art. 24 al. 1 let. a LHID). L'art. 59 LIFD précise cependant ce que les charges justifiées par l'usage commercial comprennent entre autres (*cf. chiffre 5.1.2.1*).

La LIFD donne toutefois des exemples de frais dont la déduction n'est pas autorisée et qui sont de ce fait ajoutés au bénéfice net imposable, et cite en particulier « les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial », tels que :

- Les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés : ce sont par exemple les frais d'installation ainsi que ceux qui servent à étendre et à développer l'entreprise.
- Les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.
- Les versements au fonds de réserve.
- La libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéficiaires qui n'ont pas été imposés.
- Les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Il s'agit là avant tout des libéralités particulières faites aux actionnaires ou à des personnes qui leur sont proches.

Remarque :

*Le terme « distributions dissimulées de bénéfice » englobe notamment les prestations appréciables en argent qu'une société fait, sans contre-prestation, à ses membres ou à des personnes les touchant de près, et qu'elle n'aurait pas fait dans les mêmes circonstances à des tiers non participants. En font notamment partie les intérêts passifs correspondant au « capital propre dissimulé » (*cf. chiffre 5.2.2*).*

- N'entrent évidemment pas dans cette dernière catégorie les sommes affectées à des buts d'utilité publique ou de prévoyance en faveur du personnel, dont la déduction est en principe admise jusqu'à un certain montant (*cf. chiffre 5.1.2.4*).

Les législations cantonales contiennent des dispositions semblables.

5.1.1.3 Les amortissements et les provisions non justifiés par l'usage commercial

Dans la mesure où ils ne sont pas justifiés par l'usage commercial, les amortissements et les provisions doivent être **ajoutés au bénéfice net** (*cf. chiffres 5.1.2.1.1 et 5.1.2.1.2*).

Sont notamment considérés comme tels les amortissements qui excèdent les taux généralement admis, sans qu'il y ait de motifs pour un amortissement supplémentaire ou extraordinaire.

Les provisions constituées en prévision de risques potentiels ne sont pas conformes à l'usage commercial. Pour être acceptées, les provisions doivent prévenir des pertes imminentes ou parer à des

risques menaçants découlant d'engagements ou de charges encourues, et non pas couvrir des risques aléatoires.

Les prescriptions fédérales et cantonales sont identiques (art. 58 al. 1 let b LIFD et art. 24 al. 1 let. a LHID).

5.1.2 Les frais

5.1.2.1 Dépenses justifiées par l'usage commercial

Les lois fiscales ne définissent pas exactement la notion de « charges justifiées par l'usage commercial ». On pourrait les définir comme étant **l'ensemble des charges justifiées par l'usage commercial**, soit les **dépenses nécessaires à l'acquisition du bénéfice brut**, à savoir tous les frais découlant de l'exploitation de l'entreprise, et entrant dans la catégorie des « dépenses justifiées par l'usage commercial ».

Les « charges justifiées par l'usage commercial » peuvent comprendre par exemple des dépenses nécessaires à l'entretien de l'appareil de production (machines, mobilier, immobilisations, etc.), celles relatives à la gestion, à l'acquisition des matières à transformer ou des marchandises commerciales, ainsi que les amortissements et réserves justifiés par l'usage commercial et les intérêts dus pour le capital étranger.

Ils englobent également et surtout les dépenses dites de personnel, qui se composent essentiellement des salaires et traitements, indemnités de frais, prestations sociales et autres dépenses analogues, versés aux collaborateurs, ainsi que les cotisations AVS/AI/APG/AC et pour l'assurance-accident obligatoire versées en vertu de la législation fédérale.

Selon la loi fédérale sur la prévoyance professionnelle (LPP), il en va de même des contributions versées à des institutions de prévoyance professionnelle (2^{ème} pilier).

Les législations fédérale et cantonales sont identiques sur ce point.

Deux de ces divers genres de « frais généraux » sont examinés de manière plus approfondie dans les pages suivantes.

5.1.2.1.1 Les amortissements

Tant en matière d'IFD que dans toutes les lois cantonales, les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements (art. 62 al. 1 LIFD et art. 24 al. 4 LHID, en relation avec art. 10 al. 1 let. a LHID).

Au niveau fédéral, les amortissements sont en général calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 62 al. 2 LIFD).

Les méthodes d'amortissement suivantes peuvent être appliquées :

- L'amortissement sur la **valeur comptable** se calcule sur le montant résiduel obtenu en déduisant de la valeur d'acquisition initiale les amortissements fiscalement admis des années antérieures.
- L'amortissement autorisé sur la **valeur d'acquisition** se calcule toujours sur la valeur d'acquisition initiale.

En cas de réévaluation, d'aliénation ou de réalisation d'un bien ayant subi des amortissements, la différence entre son prix de vente et sa valeur comptable résiduelle constitue – pour autant qu'elle soit positive – un bénéfice imposable.

Les **taux d'amortissement**²² varient selon le genre et la nature de la valeur immobilisée. Les taux normaux varient entre 1,5 % (séries de maisons d'habitation de sociétés immobilières) et 45 % (outillage pour machines, vaisselle et linge d'hôtel et de restaurant) sur la valeur comptable. En cas d'amortissement sur la valeur d'acquisition, les taux doivent être réduits de moitié. Des taux d'amortissement spéciaux, allant jusqu'à 50 % de la valeur d'acquisition sont cependant accordés dans certains cas, par exemple sur les nouvelles installations qui, pour des raisons particulières (production de matériel de guerre, etc.), ne sont vraisemblablement utilisables que pendant une période très courte.

Il existe en outre des prescriptions particulières en matière d'amortissement sur les entreprises exploitations agricoles, les entreprises électriques, les téléphériques, les bateaux et les entreprises de navigation ainsi que sur les stocks de marchandises et les stocks obligatoires.

La plupart des législations cantonales ont largement repris les règles et taux d'amortissement prévus par la LIFD.

Quelques cantons prévoient des procédés particuliers d'amortissement (amortissements immédiats) :

- Cantons de ZH, BS et TG : amortissement immédiat de 20 % possible sur tous les biens mobiliers d'usage courant qu'il faut remplacer régulièrement et partiellement aussi sur des investissements à long terme ayant une forte valeur résiduelle.
- Canton de LU : amortissements immédiats, amortissements en une fois et amortissement extraordinaire des bâtiments utilisés à des fins commerciales.
- Cantons d'UR et SZ : amortissement immédiat à 1 franc possible pour les droits immatériels ainsi que sur le mobilier commercial et le matériel de bureau au cours de l'année d'acquisition ou des années suivantes.
- Canton d'OW : des amortissements à 1 franc des biens mobiliers sont possibles à un taux normal d'amortissement de plus de 24 %.
- Canton de SO : des taux d'amortissement spéciaux s'appliquent aux constructions nouvelles, aux installations de protection de l'environnement et à l'utilisation de nouvelles technologies.
- Canton d'AR : les amortissements immédiats sont admis pour les investissements.

²² Pour de plus amples détails, voir les diverses notices A 1995 resp. A 2001 (www.estv.admin.ch > Documentation > Impôt fédéral direct > Notices) contenant les taux d'amortissement actuellement en vigueur.

- Canton du TI : jusqu'à fin 2012, les taux d'amortissement sont doublés pour les nouveaux investissements (amortissement accéléré).
- Canton du VS : En plus des amortissements ordinaires, un amortissement immédiat de 100 % est possible pour les nouveaux investissements. Pour les immeubles, le taux d'amortissement immédiat correspond au double du taux d'amortissement ordinaire. L'amortissement immédiat n'est possible que pour la période fiscale pendant laquelle l'investissement a été fait.

Ces procédés particuliers peuvent également être appliqués pour l'IFD.

Certains cantons autorisent également l'utilisation de bénéfices obtenus lors de la réalisation de valeurs immobilisées pour le remplacement d'éléments de l'actif (remplacement).

5.1.2.1.2 Les provisions

Les amortissements et les provisions ont un point en commun : tous deux chargent le compte de Pertes et Profits sans qu'il y ait de mouvement de fonds.

Par contre, les amortissements sont destinés à compenser les dépréciations subies par la fortune commerciale alors que, les provisions ont pour but de parer à des risques de pertes menaçantes. C'est dans ce sens que l'on comprend en général les « provisions » comme étant des engagements qui ne sont pas encore déterminés quant à leur importance et leur échéance.

Remarque :

Les provisions font partie des capitaux étrangers. Elles sont à distinguer des corrections de valeur qui servent à couvrir des risques de perte pesant sur certains postes de l'actif circulant (p. ex. du croire). Toutefois, dans les lois fiscales, les corrections de valeur sont en règle générale inclus dans les provisions.

Pour les provisions, on applique le même principe que pour les amortissements, à savoir qu'elles doivent être ajoutées au bénéfice net imposable dans la mesure où elles ne sont pas justifiées par l'usage commercial. Les provisions ne sont en effet conformes à l'usage commercial que si les risques de pertes qu'elles sont destinées à compenser constituent déjà une menace à la date du bilan. Celles constituées en prévision de risques simplement susceptibles de se présenter dans l'avenir ne sont en revanche pas admises.

En matière d'IFD (art. 63 LIFD), des provisions peuvent être constituées pour :

- les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé
- les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs
- les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice
- les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

La LIFD précise encore que les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 63 al. 2 LIFD).

Les législations cantonales sont semblables (art. 24 al. 4 LHID, en relation avec l'art. 10 al. 1 let. b LHID).

La plupart des cantons admettent également la constitution de provisions pour des futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers. Contrairement à l'IFD, la plupart de ces cantons traitent ces postes comme des réserves, car il ne s'agit pas là de véritables « provisions » au sens du droit fiscal.

Plusieurs cantons accordent en plus d'autres provisions, notamment en cas de transformation ou de restructuration de l'entreprise.

La situation détaillée se présente comme suit :

- Des provisions (réserves) **pour les mandats de recherche et de développement confiés à des tiers** sont accordées dans certaines limites :
 - jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice imposable, mais au maximum jusqu'à 1 million de francs (comme l'IFD) : ZH, LU, UR, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, VS, GE et JU ; de même que NE, mais uniquement pour des projets concrets en outre SH, mais également pour les mandats internes ; ainsi que OW et AG, également pour les projets internes de recherche et de développement prouvés
 - jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice imposable, mais au maximum jusqu'à 5 millions de francs : BS
 - jusqu'à concurrence de 10 % du bénéfice imposable annuel, mais les provisions cumulées au fil des années ne doivent pas excéder le 20 % du capital propre : BE
 - jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice imposable, mais le montant annuel ne peut pas excéder le 1/5 de la somme totale consacrée à la recherche au cours des 5 dernières années : BL
- Des provisions constituées **en vue de la restructuration de l'entreprise** sont également admises :
 - de manière illimitée : BL
 - la décision est prise de cas en cas : SG (pratique restrictive) et TG
 - uniquement dans la mesure où la restructuration s'avère économiquement nécessaire et que la provision est justifiée par l'usage commercial : BE en outre SO, mais pendant 4 ans au maximum.
- Des provisions **pour cause de emploi** sont admises :
 - en règle générale pendant 2 ans au maximum : LU, SZ, SO, BS, AR, GR, TG et NE
 - en général dans les 2 ans ou plus en cas de situation particulière : GE
 - en règle générale pendant 3 ans au maximum : SG et AG
 - en règle générale pendant 2 à 4 ans : UR
 - pendant 5 ans au maximum : SH
 - dans un délai raisonnable : ZH, OW, NW, ZG, AI, FR, TI, VD, VS et JU
- Des provisions **pour la prise de mesures de protection de l'environnement** :
 - jusqu'à concurrence de 20 % du bénéfice net et pendant 4 ans au maximum, dans le cadre de la législation sur la protection de l'environnement : BE
 - jusqu'à concurrence de 75 % du volume d'investissements. La création de telles provisions doit être si possible répartie sur 2 à 3 ans : SG

5.1.2.2 Les impôts

Contrairement au principe établi pour les personnes physiques, les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives peuvent **déduire de leur bénéfice net la totalité des impôts fédéraux, cantonaux et communaux payés pendant la période de calcul**, qu'il s'agisse d'impôts directs ou indirects. Ce principe est valable aussi bien en matière d'IFD (art. 59 al. 1 let. a LIFD) que dans tous les cantons (art. 25 al. 1 let. a LHID).

En revanche, les **amendes fiscales** (résultant par exemple de violation des obligations de procédure, de soustraction d'impôt consommée, de tentative de soustraction, de dissimulation ou de distraction de biens successoraux dans la procédure d'inventaire, d'usage de faux et de détournement de l'impôt à la source) ne sont **pas déductibles**.

5.1.2.3 Les pertes commerciales

Tant en matière d'IFD que dans tous les cantons, **les pertes des sept exercices qui précèdent la période fiscale peuvent être déduites** du bénéfice net, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années (art. 67 al. 1 LIFD et art. 25 al. 2 LHID). C'est ce que l'on appelle le **report des pertes**.

Exemple 1 : Report des pertes pour la période fiscale 2014

Périodes antérieures							Période fiscale
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
- 100	-100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	+ 400

Pour 2014, le bénéfice imposable se monte à -150 (- 550 + 400), c.-à-d. à 0. Les pertes des années 2007 à 2010 sont ainsi compensées.

Exemple 2 : Report des pertes pour la période fiscale 2015

Périodes antérieures							Période fiscale
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
- 100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	+ 400	+ 500

Pour 2015, le bénéfice imposable sera par conséquent de 350 (-150 + 500). Les pertes des années 2011 à 2013 qui n'ont pas encore été compensées, peuvent être compensées.

Remarque :

Dans le canton de BL, les pertes commerciales de l'année en cours et des sept exercices précédents peuvent également être compensées avec les éventuels gains immobiliers.

Pour ce qui est des notions de « période de calcul » et de « période fiscale », cf. chiffre 6.

En ce qui concerne la compensation des pertes ressortant d'un bilan déficitaire et qui sont éliminées dans le cadre d'un **assainissement**, les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du bénéfice peuvent également être défalquées des prestations destinées à équilibrer un bilan déficitaire (art. 67 al. 2 LIFD et art. 25 al. 3 LHID). Il y a ainsi une compensation des pertes qui n'est pas limitée dans le temps.

5.1.2.4 Les libéralités (dons) à des institutions d'utilité publique pour des buts d'intérêt public

Tant au niveau fédéral que cantonal, les **versements bénévoles** ou **dons en espèces** et sous forme d'autres valeurs patrimoniales à des personnes morales qui ont leur siège en Suisse et sont exonérées des impôts en raison de leurs buts de service public ou d'utilité publique, ou en faveur de la Confédération, des cantons, des communes et de leurs établissements, sont également **déductibles** dans une certaine mesure (art. 59 al. 1 let. c LIFD et art. 25 al. 1 let. c LHID).

En matière d'IFD, la déduction est plafonnée à concurrence de **20 %** du bénéfice net.

Au niveau des cantons, les modalités de déduction de ces libéralités présentent en revanche d'assez grosses divergences quant au plafonnement de la déduction. Cela d'autant plus que la LHID ne fixe aucun pourcentage maximum et que celui-ci demeure de la seule compétence de chaque canton.

Les art. 56 let. g LIFD et art. 23 al. 1 let. f LHID précisent que des buts économiques ne peuvent en principe être considérés comme étant d'intérêt public. En revanche, l'acquisition et l'administration de participations en capital importantes à des entreprises ont un caractère d'utilité publique lorsque l'intérêt au maintien de l'entreprise occupe une position subalterne par rapport au but d'utilité publique et que des activités dirigeantes ne sont pas exercées.

En fait, seul le canton de BL admet la **déduction intégrale** des sommes affectées à des buts de pure utilité publique.

Les autres cantons se montrent cependant plus restrictifs. La déduction de telles libéralités n'est en effet admise que jusqu'à concurrence d'un certain pourcentage sur le bénéfice net imposable :

- **20 %** : ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS et GE²³
- **10 %** : TI, NE et JU

Remarque :

Pour ce qui est de la « Liste des personnes morales domiciliées en Suisse qui sont exonérées de l'assujettissement en matière d'IFD en raison de leur but public ou exclusivement d'utilité publique », voir la remarque au chiffre 3.3.1.

Dans quelques cantons (ZH, BE, LU, OW, FR, SO, BL, AI, SG, GR, AG, TI, VD et GE) les libéralités aux parties politiques font également partie des charges justifiées par l'usage commercial. En revanche, la Confédération et les autres cantons ne connaissent pas de règle pareille.

5.1.2.5 Les intérêts passifs

Sous la dénomination intérêts passifs (**intérêts des dettes commerciales**), on comprend les diverses obligations de servir des intérêts à des tiers, par exemple du fait d'une dette contractée – qu'elle soit spécifique, provisoire ou à long terme –, ou alors de manière plus générale, en raison tout sim-

²³ Cantons d'OW et AI : 20 % du bénéfice net prouvé.

plement du capital étranger figurant au passif du bilan et donnant lieu à des charges d'intérêts comptabilisées au compte de Pertes et Profits.

A titre d'exemple, il peut donc s'agir notamment des situations suivantes :

- intérêts dus sur un compte postal ou bancaire (compte-courant de l'entreprise par ex.) dont le niveau se situe dans les chiffres rouges
- intérêts à verser en raison d'un emprunt contracté auprès d'une banque ou d'un institut financier pour une période limitée dans le temps
- intérêts découlant d'une avance en trésorerie accordée par une banque
- intérêts résultant d'un emprunt obligataire
- intérêts découlant d'une dette quelconque auprès d'un tiers
- intérêts à verser en raison d'un emprunt garanti au moyen d'un gage immobilier, d'une hypothèque (intérêts hypothécaires), ou par des titres fournis en nantissement (crédit lombard).

En règle générale, les personnes morales tenant une comptabilité peuvent déduire intégralement leurs intérêts passifs, pour autant bien entendu qu'ils apparaissent dans leur comptabilité.

5.2 Le capital imposable

5.2.1 La notion de capital imposable

S'agissant tout d'abord des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives, le **capital propre imposable** – sur le plan cantonal – comprend en règle générale (art. 29 al. 2 LHID) :

- le **capital-actions libéré** ou le **capital social libéré**,
- les **réserves ouvertes** et
- les **réserves latentes** constituées au moyen de bénéfices imposés (ces réserves latentes imposées comme bénéfice sont dues au fait que la société considérée ne corrige pas son bilan commercial en dépit des corrections apportées sur le plan fiscal).

Les **réserves ouvertes** sont celles qui apparaissent ouvertement au bilan. Elles ont été imposées comme bénéfice lors de leur constitution. Parmi ces réserves, on peut notamment mentionner :

- le fonds de réserve « légal » (ou réserve générale, selon l'article 671 CO)
- le fonds de réserve statutaire
- les réserves d'apport en capital et
- les réserves libres.

Quant aux **réserves latentes**, elles résultent de la sous-évaluation de certains actifs ou de la surévaluation de certains passifs de la société considérée. Du point de vue fiscal, elles sont prises en considération dans la mesure où il s'agit d'amortissements ou de provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial et, de ce fait, non admis par le fisc. En d'autres termes, il s'agit donc de la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale de certains actifs.

Tous les cantons définissent le capital imposable de la façon décrite ci-dessus.²⁴

Il convient en outre de relever que dans certains cantons, on trouve parfois des différences dans la façon de déterminer le capital imposable des sociétés holding et des sociétés d'administration (*cf. chiffres 4.6.2.1 et 4.7.2.1*).

Il en va de même des associations, fondations et « autres personnes morales », dont la fortune nette est toutefois déterminée conformément aux dispositions applicables aux personnes physiques (*cf. art. 29 al. 2 LHID ; cf. chiffres 4.8.2, 4.9.2 et 4.10.2*).

5.2.2 Le capital propre dissimulé

On parle de « capital propre dissimulé » lorsqu'on est en présence d'une « **sous-capitalisation** »²⁵ manifeste, destinée à permettre de distribuer aux actionnaires les bénéfices de la société sous forme d'intérêts passifs plutôt que sous forme de dividendes. Il arrive parfois en effet qu'une société disposant d'actifs importants n'ait qu'un capital minimum, le reste du financement étant assuré en tout ou partie par des prêts ou des avances des actionnaires.

Etant donné que les intérêts passifs viennent charger le compte de résultats (bien qu'au point de vue économique, il s'agisse de distribution de bénéfice non déductible), on vise ainsi à réaliser une économie d'impôt qui n'est évidemment pas admissible, et les intérêts correspondant au capital propre dissimulé doivent être ajoutés au bénéfice net imposable.

Tous les cantons combattent d'une façon ou d'une autre les économies d'impôts non admissibles réalisées au moyen de capital propre dissimulé. C'est ainsi que tous les cantons prévoient que le capital propre imposable de toutes les sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est augmenté de la part de leurs fonds étrangers qui est économiquement assimilable au capital propre (art. 29a LHID).

Deux cantons prévoient un traitement de faveur pour les **sociétés ou coopératives immobilières**, en ce sens que leur capital propre imposable est augmenté d'une partie du capital étranger, mais uniquement jusqu'à ce que le montant total représente une fraction déterminée de la valeur des actifs déterminants pour l'impôt :

- ZG : jusqu'à 1/5 de la valeur des actifs, mais cette limite est ramenée à 1/10 si la société ou la coopérative immobilière en question s'occupe principalement de la construction de logements sociaux subventionnés par les deniers publics (pour les autres sociétés de capitaux et coopératives, la limite est de 1/7)
- TI : jusqu'à 1/5 de la valeur des actifs

²⁴ Canton de NE : la loi fiscale précise que les pertes reportées figurant à l'actif du bilan sont déductibles de la partie versée du capital-actions ou du capital social.

Canton du TI : Les apports, les agios et les versements supplémentaires effectués par les débiteurs des droits de participation après le 31 décembre 1996, portés au bilan commercial, font également partie du capital imposable.

²⁵ On parle de « sous-capitalisation » lorsque les actifs sont en relation avec un capital propre particulièrement modeste par rapport à un capital étranger si important, qu'il en résulte une charge d'intérêts passifs disproportionnée qui rend aléatoire l'obtention d'un bénéfice normal.

5.3 Imputation de l'impôt sur le bénéfice sur l'impôt sur le capital

Dans son message du 22 juin 2005 concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements (loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II),²⁶ le Conseil fédéral avait déjà, entre autres, proposé de modifier la LHID en vue d'autoriser les cantons à imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital (art. 30 al. 2 LHID).

Cet article offre ainsi la possibilité aux cantons de renoncer à l'impôt sur le capital à condition qu'ils perçoivent un impôt sur les bénéfices (en d'autres termes, les cantons doivent pouvoir renoncer – s'ils le désirent – à prélever tout ou partie de l'impôt sur le capital jusqu'à concurrence du montant d'impôt dû sur le bénéfice).

Le Conseil fédéral avait justifié sa proposition de la manière suivante :²⁷

L'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital déploie ses effets au niveau de l'entreprise. Elle y réduit la charge fiscale marginale effective et la charge fiscale moyenne grevant les investissements des sociétés de capitaux financés par des fonds propres, sans égard au fait que les participants soient assujettis aux impôts personnels en Suisse ou non. Cette mesure allège le capital-risque et, de ce fait, soutient les investissements. Du même coup, elle améliore l'attrait de la Suisse, en particulier pour les entreprises rentables.

En abaissant la charge fiscale marginale grevant le capital propre, l'imputation contribue au rapprochement vers la neutralité de la structure du capital. En revanche, elle ne change rien à l'inégalité de traitement entre le financement par fonds propres et celui par émission d'actions. Globalement, il en résulte un rapprochement vers la neutralité du financement et vers la neutralité quant à la forme juridique également. Enfin, l'imputation se traduit par une diminution de la double imposition économique sur le capital de la société et la fortune. De cette façon, la mesure sert également à améliorer l'équité fiscale dans le sens de l'uniformité de l'imposition. Cette affirmation suppose cependant que les cantons feront usage de cette possibilité d'imputation.

Cette nouvelle disposition est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009.

Pour l'heure, les cantons de BE, SZ, SO, BL, SG, AI, AG, TG, VD, NE et GE²⁸ appliquent ce système.

²⁶ FF 2005 4469.

²⁷ FF 2005 4595.

²⁸ Canton de GE : l'impôt sur le capital est réduit du montant de l'impôt sur le bénéfice. La réduction ne pouvant toutefois excéder 8'500 francs.

6 IMPOSITION DANS LE TEMPS

Tout comme les impôts sur le revenu et la fortune des personnes physiques, les impôts sur le bénéfice et le capital sont perçus périodiquement, de sorte que leur perception se réfère à un certain nombre de périodes déterminées, à savoir :

- La **période fiscale**, qui délimite le laps de temps pour lequel l'impôt est dû. Pour les personnes morales, c'est toutefois l'**exercice commercial** qui vaut comme année fiscale (art. 79 LIFD et art. 31 al. 2 LHID). En fait, celui-ci n'est pas toujours identique avec l'année civile.
- La **période de calcul**, à savoir le laps de temps pendant lequel se réalise le bénéfice déterminant servant à la taxation. Cette notion n'a évidemment de sens que pour l'impôt sur le bénéfice. Elle est totalement étrangère à l'impôt sur le capital qui frappe le capital existant à un certain moment, en principe à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement.

6.1 L'impôt sur le bénéfice

A première vue, on pourrait s'attendre à ce que le bénéfice déterminant pour le calcul de l'impôt sur le bénéfice soit celui obtenu au cours de l'année fiscale correspondante.

Mais dans le passé, les législations fiscales suisses n'ont jamais possédé des dispositions uniformes à ce sujet.

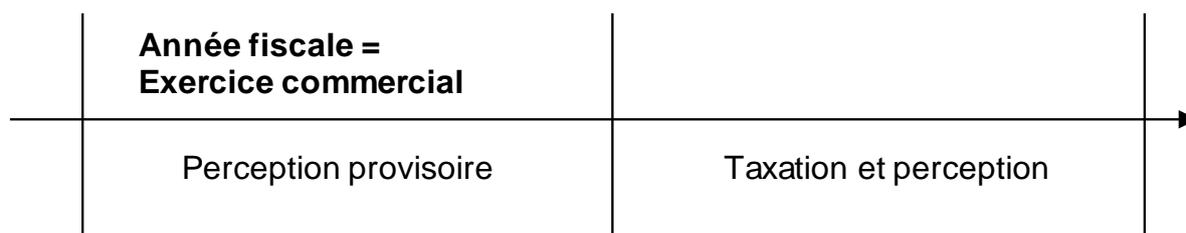
Avec l'entrée en vigueur de la LIFD et de la LHID, les dispositions concernant l'imposition dans le temps ont toutefois été harmonisées, de sorte que l'IFD et tous les cantons utilisent le système de la **taxation annuelle** sur la base du **bénéfice effectivement acquis** (méthode appelée « Postnumerando »).

Ce système se caractérise par le fait que **la période de calcul coïncide avec la période fiscale**. L'impôt est donc calculé sur la base du bénéfice obtenu au cours de l'année fiscale / de l'exercice considéré. Il ne peut cependant être perçu que l'année suivante (d'où le nom de taxation dite « **Postnumerando** »).

Exemple :

La déclaration pour l'année fiscale 2014 sera remplie par la personne morale en 2015. La procédure de taxation (dépôt de la déclaration + détermination de l'impôt) ne pourra en effet avoir lieu qu'en 2015, soit après l'écoulement de la période fiscale.

La personne morale paiera donc en 2015 l'impôt sur le bénéfice dû pour l'année 2014, calculé sur la base de son bénéfice et de son capital effectivement atteints en 2014.



En fait, à l'exception de BS, tous les cantons procèdent à une perception provisoire de l'impôt déjà au cours de l'année fiscale. Le cas échéant, une correction interviendra l'année suivante, une fois établie la taxation définitive.²⁹

En matière d'IFD ainsi que dans tous les cantons, **la période fiscale correspond à l'exercice commercial** choisi par la personne morale, et cela indépendamment de l'année civile. Chaque année civile, excepté l'année de fondation, les contribuables doivent procéder à la clôture de leurs comptes et établir un bilan et un compte de résultats (art. 79 al. 2 et 3 LIFD et art. 31 al. 2 LHID).

Dans un système de taxation faisant appel à un tarif proportionnel (taux fixe), tel qu'il est appliqué par l'IFD et par la plupart des cantons, la durée exacte de l'assujettissement n'a pas d'influence directe sur le montant de l'impôt.

En revanche, en présence d'un barème progressif tel qu'il est encore appliqué dans les autres cantons (barème purement progressif ou à plusieurs paliers en fonction de l'intensité de rendement), les bénéfices ordinaires seront convertis en bénéfice annuel, calculé sur douze mois, lorsque l'exercice comprend plus ou moins de douze mois (art. 31 al. 2 in fine LHID).

6.2 L'impôt sur le capital

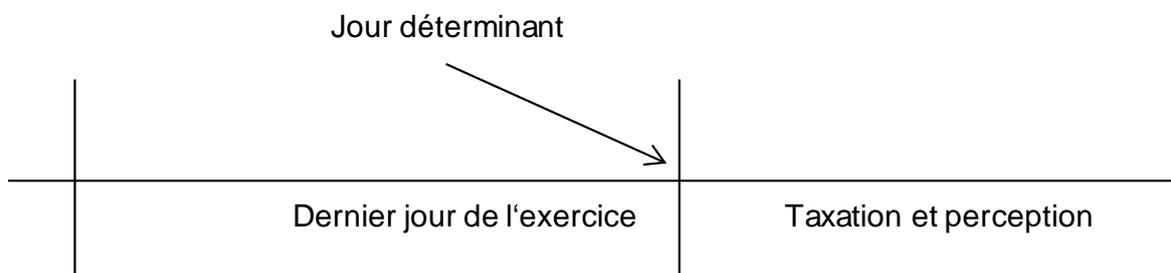
Tout comme l'impôt sur le bénéfice, l'impôt sur le capital est prélevé chaque année.

Le capital imposable est déterminé sur la base de l'état et de la valeur du capital et des réserves existants à un certain moment, appelé le « **jour déterminant** » (capital existant à la fin de l'exercice commercial). La notion de période de calcul n'entre donc pas en considération.

En fait, se fondant sur la LHID, tous les cantons ont maintenant introduit la **taxation annuelle post-numerando** (art. 31 al. 4 LHID).

L'impôt ne peut à nouveau être définitivement déterminé et perçu que l'année suivante.

²⁹ Le canton de BS ne connaît pas de perception provisoire. Il possède le système du délai général d'échéance fixé au cours de l'année qui suit l'année fiscale. D'où la possibilité pour les contribuables d'effectuer d'avance des paiements volontaires.

Période fiscale = Exercice commercial

Pour les exercices commerciaux qui comprennent plus ou moins de 12 mois, l'impôt dû sera respectivement majoré ou réduit pro rata temporis.

7 DÉTERMINATION DE L'IMPÔT

7.1 Les barèmes (tarifs)

7.1.1 Sur le plan fédéral

Les **taux applicables** en matière d'IFD sont expressément mentionnés dans la loi, tant en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives (art. 68 LIFD) que pour les associations, fondations et « autres personnes morales » (art. 71 LIFD).

Cela permet de déterminer immédiatement quel est le montant de l'impôt dû en fonction d'un certain bénéfice imposable.

7.1.2 Sur le plan cantonal et communal

Sur le plan cantonal, par contre, il en va différemment : dans la plupart des cantons, le montant de l'impôt se compose de deux parties, soit du **taux** d'impôt fixé par la loi et d'un **multiple** de celui-ci, qui est fixé périodiquement.

Le plus souvent, les lois fiscales ne contiennent en effet que le **barème de base** ou le **taux de base de l'impôt** (appelés aussi « taux légal simple » ou encore « taux unitaire »). Les taux simples des impôts sur le bénéfice et le capital des personnes morales se trouvent sur le site Internet de l'AFC : www.estv.admin.ch (Documentation > Publications > Autres publications > Brochures fiscales).

Si l'on multiplie la base de calcul de l'impôt (bénéfice ou capital imposable) par le taux de base, on obtient le montant de l'**impôt cantonal simple**. En multipliant ensuite ce dernier par le multiple annuel, on obtient l'impôt cantonal effectif, respectivement l'impôt communal effectif. Ce multiple annuel (appelé aussi, suivant le canton, le « **coefficient annuel** » ou la « **quotité d'impôt** »), est généralement fixé chaque année par le législatif (*cf. chiffre 7.2*).

Dans la plupart des cantons, ce multiple est exprimé en pour cent du barème de base. Dans d'autres, les taux légaux simples doivent être multipliés par un coefficient exprimé en chiffres absolus.

Si les recettes découlant de l'impôt simple suffisent à l'Etat, le coefficient sera de 100 %. Si l'Etat a besoin de moins d'argent, il diminue son coefficient. S'il a besoin de rentrées fiscales plus élevées, il augmentera le coefficient, par exemple à 110 % de l'impôt de base.

Ce système permet l'adaptation périodique des recettes fiscales aux besoins financiers des collectivités publiques.

L'exemple suivant montre le calcul de l'impôt sur le bénéfice et le capital aux niveaux fédéral, cantonal et communal pour une société de capitaux domiciliée dans un canton X et imposée de manière ordinaire sans réduction pour participations.

Exemple de calcul d'impôt

Impôt de base

	CHF	Taux	Impôt cantonal de base 100 %, CHF
Bénéfice imposable	20'000	6 %	1'200
Capital imposable	100'000	0.50 ‰	50
Total impôt cantonal de base, CHF			1'250

Impôt cantonal et communal

	Taux	CHF
Impôt cantonal, taux	100 %	
Impôt communal, taux	120 %	
Total impôt cantonal et communal, CHF	220 %	2'750

Impôt fédéral direct

	Taux	CHF
Impôt fédéral direct, impôt de base 100 % CHF	8.5 %	1'700

La charge fiscale totale pour cette société se monte donc à 4'450 francs.

7.1.2.1 Impôts cantonaux

- Cantons avec **barème fixe** (pas de multiple annuel, comme LIFD) : OW, NW, BS, BL, AI³⁰, TI, VS et NE ; ainsi que AR, mais uniquement s'agissant de l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des coopératives.
- Cantons avec **barème de base et multiple annuel** :
 - Multiple annuel exprimé au moyen d'un coefficient de multiplication des taux légaux simples : BE, LU et JU ; en outre AR, mais uniquement pour l'impôt sur le capital des sociétés de capitaux et des coopératives de même que pour les impôts sur le bénéfice et le capital des associations, fondations et autres personnes morales.

Exemple :

Impôt simple de 2'500 francs et coefficient de 2,4 ce qui donne un impôt à payer de 6'000 francs.

- Multiple annuel exprimé en pour cent des taux légaux simples : ZH, UR, SZ, GL, ZG, FR, SO, SH, SG, GR, AG, TG, VD et GE.

Exemple :

Impôt simple de 5'000 francs et multiple de 115 %, ce qui donne un impôt à payer de 5'750 francs.

³⁰ Selon la loi fiscale, l'impôt sur le bénéfice est de 6,0 – 11,5 % du bénéfice imposable. Le Grand Conseil fixe le taux d'impôt chaque année.

- Quelques cantons utilisant habituellement un multiple annuel appliquent pour certaines catégories de personnes morales les barèmes de base ou un barème propre. Un tel barème est appliqué pour les sociétés holding et les sociétés d'administration par les cantons de BE, LU, GL, AR et JU ; ainsi que GR, mais uniquement en ce qui concerne l'impôt sur le capital.

7.1.2.2 Impôts communaux

- Cantons dont les communes perçoivent un multiple annuel du barème cantonal de base :
 - exprimé par un coefficient de multiplication des taux légaux simples : BE, LU et JU
 - exprimé en pour cent des taux légaux simples : ZH, SZ (valable également pour l'impôt de district), GL, ZG, SO, SH, TG, VD et GE
- Cantons dont les communes perçoivent un multiple annuel exprimé en pour cent de l'impôt cantonal : FR et TI
- Canton dont les communes perçoivent leurs impôts selon leurs propres taux (proportionnels) sur les sociétés de capitaux et les coopératives, et selon les taux cantonaux pour les sociétés holding et de domicile : BL
- Cantons dont la loi fiscale prévoit pour les communes les mêmes taux que pour l'impôt cantonal (pas de multiple) : VS et NE
- Canton dont la loi fiscale prévoit un taux proportionnel de l'impôt sur le bénéfice et le capital spécialement applicable aux communes. Elles doivent fixer annuellement un coefficient annuel : UR
- Cas particuliers :
 - Cantons dont les communes ne perçoivent pas d'impôt sur les personnes morales : OW, NW, BS et AI, où les communes participent toutefois au produit de l'impôt cantonal ; ainsi que AR, mais uniquement en ce qui concerne l'impôt sur le bénéfice des sociétés. Le canton prélève donc un taux d'impôt global pour le canton et les communes, dont les recettes sont ensuite réparties entre les diverses collectivités publiques. Les clés de répartition sont les suivantes :
 - OW : 40 % pour le canton, 54 % pour la commune et 6 % pour la paroisse
 - NW : 51 % pour le canton, 37 % pour la commune et 12 % pour la paroisse
 - BS : 45 % pour les communes de Riehen et Bettingen. La commune de Bâle ne reçoit rien, car elle ne constitue pas une entité économique distincte du canton.
 - AR : 45 % pour le canton et 55 % pour la commune
 - AI : 43 % pour le canton, 15 % pour le district, 34 % pour la commune scolaire, et 8 % pour la paroisse
 - Cantons prélevant pour le compte des communes, et en lieu et place de l'impôt communal, une surtaxe fixe exprimée en unités ou pour cent des taux légaux simples :
 - AR : supplément de 4 unités, uniforme pour toutes les communes du canton (uniquement pour l'impôt sur le capital des sociétés de capitaux et des coopératives, ainsi que pour les impôts sur le bénéfice et le capital des associations, fondations et autres personnes morales)

- SG : surtaxe de 220 %, dont 130 % sont destinés à la commune et 22,5 % à la péréquation financière entre les paroisses. Le solde de 67,5 % reste au canton
 - GR : surtaxe de 99 % pour la commune et de 10,5 % pour la paroisse (ne concerne pas l'impôt sur le capital des sociétés holdings et des sociétés d'administration)
 - AG : surtaxe de 50 % pour la commune
- Allègements particuliers :
Les dispositions susmentionnées se rapportent aux personnes morales en général. Certaines lois fiscales cantonales prévoient cependant des dérogations concernant certaines catégories de personnes morales, en ce sens que, parfois, il n'y a pas de multiple annuel communal (de ce fait, les taux de base prévus dans la loi deviennent les taux effectifs), ou encore qu'il n'y a pas du tout d'impôt communal (dans ce dernier cas, les communes participent généralement au produit de l'impôt cantonal, cf. *chiffres 4.6.2.2 et 4.7.2.2*) :
 - pas d'impôt communal pour les sociétés holding et les sociétés d'administration : LU, GL ; ainsi que UR et GR, mais uniquement en ce qui concerne l'impôt sur le capital
 - pas de multiple annuel communal pour les sociétés holding et les sociétés de domicile : BE et JU
 - pour les sociétés holding et d'administration ainsi que les sociétés de domicile, l'impôt communal ne doit pas excéder le montant de l'impôt cantonal : SO

7.1.2.3 Impôts ecclésiastiques

Il est à noter que dans la plupart des cantons, les **paroisses** des Eglises nationales (églises réformée, catholique-romaine et, le cas échéant, catholique-chrétienne) prélèvent une contribution ecclésiastique auprès de leurs membres et, le plus souvent, également des personnes morales assujetties dans le canton.

Pour les personnes morales, le paiement de cet impôt ecclésiastique est facultatif dans les cantons du TI et de NE. Les cantons de BS, SH, AG et GE ne prélèvent aucun impôt ecclésiastique auprès des personnes morales. Le canton de SO prélève un impôt de péréquation financière destiné à la péréquation financière des paroisses. Le canton de SG ne prélève pas d'impôt ecclésiastique proprement dit, mais une partie des recettes fiscales est attribuée à la péréquation financière entre les paroisses.

Le canton de VD ne possède pas d'impôt ecclésiastique, car les frais de culte sont englobés dans le budget cantonal. Dans le canton du VS, où ces frais sont supportés par le budget communal, l'impôt ecclésiastique n'est prélevé que dans quelques communes.

Dans la plupart des cantons, l'impôt ecclésiastique est calculé sur la base du tarif ancré dans la loi fiscale, lequel est très souvent appelé « barème de base » de l'impôt (cantonal) simple. L'impôt ecclésiastique est alors exprimé au moyen d'un pourcentage de cet impôt de base ou par un coefficient de multiplication (« multiple annuel »).

Dans le canton d'UR, la loi fiscale fixe un taux proportionnel de l'impôt sur le bénéfice pour les communautés ecclésiastiques. Elle doit fixer annuellement un coefficient annuel. Les communautés ecclésiastiques ne prélèvent pas d'impôt sur le capital.

7.1.3 Multiples annuels des taux simples pour l'année fiscale 2014 (Taux annuel)

Le tableau ci-après indique à quel multiple des taux légaux sont perçus en 2014 les impôts des cantons et des chefs-lieux des cantons. Ces indications permettent au lecteur, compte tenu des dispositions législatives que renferment les fascicules de chaque canton, de déterminer la charge fiscale dans son état le plus actuel.

Le taux annuel présente, en règle générale, un multiple des taux légaux simples. Les exceptions sont indiquées en note.

Dans la majorité des cantons, les paroisses réformées et catholiques perçoivent un impôt paroissial réparti selon le nombre de la population afférent à chacune des deux confessions. Dans l'aperçu, les taux répartis de l'impôt paroissial y sont présentés comme tels.

Coefficients annuels des chefs-lieux cantonaux en 2014

Cantons	Chefs-lieux	Impôt cantonal ¹	Impôt communal ¹	Impôt ecclésiastique ¹
ZH	Zurich	100 %	119 %	10,01 %
BE	Berne	3,06	1,54	0,1919
LU	Lucerne	1,60	1,85	0,25
UR	Altdorf	100 % ²	99 % 0,01 ‰ ³	94,02 % ³
SZ	Schwyz	120 %	215 %	28 %
OW	Sarnen	⁴	⁵	⁵
NW	Stans	⁴	⁵	⁵
GL	Glaris	55 %	63 %	8,705 %
ZG	Zoug	82 %	60 %	7,59 %
FR	Fribourg	100 %	81,6 %	10 %
SO	Soleure	114 % ⁶	115 %	-
BS	Bâle	⁴	⁵	-

Cantons	Chefs-lieux		Impôt cantonal ¹	Impôt communal ¹	Impôt ecclésiastique ¹
BL	Liestal	Bénéfice	4	5,0 % ⁷	5 %
		Capital	4	2,75 ‰ ⁷	5 %
SH	Schaffhouse		112 %	98 %	-
AR	Herisau	Bénéfice	4	5	-
		Capital	3,2	4,0	-
AI	Appenzell		4	5	5
SG	St.Gall		115 %	8	-
GR	Coire		100 %	9	9
AG	Aarau		114 %	10	-
TG	Frauenfeld		117 %	149 %	16 %
TI	Bellinzone		4	95 %	-
VD	Lausanne		154,5 %	79 %	-
VS	Sion		4	4	3 % ¹¹
NE	Neuchâtel		4	4	-
GE	Genève	Bénéfice	188,5 % ¹²	45,5 % ¹³	-
		Capital	167,7 % ¹²	45,5 % ¹³	-
JU	Delémont		2,85	1,95	8,1 % ¹⁴

Source: Division Etudes et supports, Administration Fédérale des Contributions

Remarques

- ¹ En principe, ces pour cent ou multiples s'appliquent au montant d'impôt simple ; les exceptions sont signalées en note de bas de page.
- ² Le canton et les communes paroissiales ne prélèvent pas d'impôt sur le capital.
- ³ Pas d'impôt sur le capital.
- ⁴ Pas de multiple (taux effectif). Dans le canton d'AR seulement pour les sociétés de capitaux et les coopératives.
- ⁵ Pas de multiple communal ni paroissial. Les taux fixés dans la loi (AI : par le Grand Conseil) constituent un taux d'impôt global, et les recettes sont ensuite réparties entre le canton, le district, la commune scolaire et, le cas échéant, la paroisse. Dans le canton d'AR seulement pour les sociétés de capitaux et les coopératives.
- ⁶ 10 % impôt de péréquation financière en faveur des paroisses inclus.
- ⁷ Taux exprimés en % du bénéfice et en ‰ du capital imposable.
- ⁸ Le canton prélève une surtaxe de 220 % à l'impôt simple (335 % au total), dont 130 % sont attribués à la commune et 22,5 % sont affectés à la péréquation entre les paroisses.
- ⁹ Le canton prélève une surtaxe de 99 % pour la commune et de 10,5 % pour la paroisse (209,5 % au total).
- ¹⁰ Le canton prélève une surtaxe de 50 % pour la commune (164 % au total).
- ¹¹ En % de l'impôt communal.
- ¹² En plus, péréquation intercommunale de 44,5 % sur 20 % du montant de l'impôt simple.
- ¹³ Sur 80 % de l'impôt simple.
- ¹⁴ En % de l'impôt cantonal.

7.2 Modalités de modification des tarifs

En matière d'IFD, seul le **taux maximum** (8,5 %) est encore inscrit dans la Constitution fédérale (art. 128 al. 1 let. b Cst). Toute volonté de modification de celui-ci nécessite dès lors une **révision constitutionnelle**, laquelle entraînerait nécessairement le référendum obligatoire et serait soumise à l'approbation du peuple et des cantons.

En revanche, une révision des taux actuellement en vigueur n'entraînant pas une modification du taux maximum peut être effectuée au moyen d'une loi fédérale, soumise au seul référendum facultatif (art. 141 al. 1 let. a Cst).

Sur le plan cantonal et communal, une modification du barème ou des taux de base nécessite une révision partielle de la loi fiscale, avec les conséquences légales qui en découlent (référendum facultatif ou obligatoire, suivant les cantons).

Le canton d'AI connaît une exception, dans la mesure où le Grand Conseil fixe annuellement les taux de l'impôt sur le bénéfice et le capital dans le cadre prévu par la loi fiscale.

7.3 Compétences de détermination des multiples annuels des cantons et des communes

7.3.1 Cantons

En règle générale, les multiples annuels sont fixés par le Parlement cantonal (Grand Conseil) et peuvent dès lors faire l'objet d'un référendum facultatif.

Il y a cependant des exceptions en ce sens que quelques cantons prévoient que le référendum peut avoir un caractère obligatoire dans certains cas, alors que d'autres n'offrent pas la possibilité du référendum :

- Toute augmentation du multiple annuel qui dépasserait une certaine mesure ou une certaine limite doit être soumise à l'approbation du peuple :
 - référendum obligatoire : SO
 - référendum facultatif : BE et LU
 - référendum facultatif resp. obligatoire si le multiple annuel proposé est de 110 % ou plus : UR.
- La fixation du multiple annuel est toujours soumise au référendum obligatoire : GL («Landsgemeinde»).
- Toute modification du multiple annuel doit être soumise au référendum obligatoire : GE.
- Le Grand Conseil décide de façon définitive (pas de référendum) : ZH, SZ, AR, SG, AG, TG et JU.

7.3.2 Communes

Le multiple annuel est en principe fixé par le Parlement communal (dénommé suivant les communes : Conseil général, Conseil de ville, Conseil communal) ou bien par l'Assemblée communale. Il est en général soumis au référendum facultatif. En ce qui concerne la fixation du multiple annuel communal, le référendum est exclu dans le canton de ZH.

Dans certains cantons, le multiple est fixé chaque année à l'occasion de la votation populaire sur le budget communal (référendum obligatoire).

Dans les cantons d'AR et AG, la surtaxe à l'impôt cantonal est ancrée dans la loi et ne peut être modifiée que par le biais d'une révision légale, soumise à l'approbation du peuple. Il en va de même pour le canton d'UR en ce qui concerne l'impôt communal proportionnel.

Dans les cantons d'OW, NW, BS, AR, AI, SG, AG et des GR, les communes ne jouissent pas de l'entière souveraineté fiscale sur les personnes morales (*cf. chiffre 7.1.2.2*).

7.4 Maximum d'imposition

En matière d'IFD, l'impôt frappant le bénéfice net des personnes morales est dans tous les cas limité à 8,5 %, taux fixé dans notre Constitution fédérale (art. 128 al. 1 let. b Cst). Il s'agit là en fait d'une charge fiscale maximale définitive, car contrairement à la plupart des cantons (et des communes), l'IFD ne possède pas de coefficient annuel.

La grande majorité des cantons ne prévoit aucun maximum de charge fiscale s'agissant de l'imposition des personnes morales.

Trois cantons possèdent cependant dans leur loi fiscale une disposition prévoyant également une limite maximum d'imposition. Cela signifie que dans ces cantons, la charge fiscale totale frappant le bénéfice et/ou le capital, découlant des impôts cantonal, communal voire paroissial (y compris les éventuels coefficients annuels), ne peut donc pas excéder une certaine limite :

- LU : Le total des impôts cantonal et communal sur le bénéfice et le capital de certaines communautés et corporations ne peut excéder 12 % du bénéfice net imposable, mais doit se monter au minimum à 1 ‰ du capital propre imposable.
- BS : L'impôt sur le bénéfice des personnes morales se monte au maximum à 20 % du bénéfice net imposable.³¹
- VD : Les sociétés de capitaux, les sociétés coopératives ainsi que les sociétés de domicile bénéficient d'une disposition légale prévoyant que l'impôt cantonal et communal ne peuvent excéder ensemble 30 % du bénéfice net imposable pour l'impôt sur le bénéfice et 7 ‰ du capital imposable pour l'impôt sur le capital. Pour les sociétés holdings, en raison de l'exonération du bénéfice, le maximum d'imposition (impôt cantonal et impôt communal) est fixé à 7 ‰ du capital imposable.

³¹ Canton de BS : les communes ne perçoivent aucun impôt sur les personnes morales. Elles participent par contre au produit de l'impôt cantonal (*cf. chiffre 7.1.2.2*).

8 LA CHARGE FISCALE

Etant donné la diversité des législations cantonales (*cf. chiffre 7*), la charge fiscale peut varier de façon sensible d'un canton à l'autre, voire même d'une commune à l'autre au sein du même canton.

En ce qui concerne la hauteur de la charge fiscale effective dans les différents chefs-lieux des cantons, nous renvoyons à la publication « Charge fiscale : Chefs-lieux des cantons » qui se trouve sur le site Internet de l'Administration fédérale des contributions :

www.estv.admin.ch (Documentation > Faits et chiffres > Statistiques fiscales > Charge fiscale)

* * * * *